

Vergaderjaar 2007–2008

31 205

Wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 10 september 2007 en het nader rapport d.d. 17 september 2007, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën, mede namens de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 4 september 2007, no. 07.002750, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën en de minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008), met memorie van toelichting.

Het voorstel omvat het Belastingplan 2008. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen onder andere over de verschuiving van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) naar de motorrijtuigenbelasting (MRB), de invoering en vormgeving van de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting, de milieu-differentiatie schoon en zuinig, en de voorgestelde verdergaande fiscalisering van de AOW. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 4 september 2007, no. 07.002750, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan ons te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 10 september 2007, no. W06.07.0321/III, bied ik U hierbij, mede namens de minister van Financiën, aan.

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

Naar aanleiding van het advies merken wij het volgende op.

1. Belastingplan

Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt, 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. De Raad stelt vast dat in het Belastingplan 2008 en de Overige fiscale maatregelen 2008 op passende wijze deze splitsing

¹ 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.

is gemaakt. Opmerkelijk is echter dat de tariefswijzigingen in de vennootschapsbelasting in laatstbedoeld voorstel zijn opgenomen uit hoofde van de – overigens niet geoormerkte – financiering uit constructiebestrijding.

Vliegbelasting en verpakkingenbelasting

Zoals de Raad eerder heeft geadviseerd dienen in een belastingplan geen nieuw in te voeren belastingen en wijzigingen in bestaande heffingswetten met verdergaande effecten dan alleen budgettaire te worden opgenomen. De beoordeling van dergelijke voorstellen kan in het algemeen niet binnen het kader van een belastingplan op tijd worden afgerond. Zij kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen buiten een belastingplan op adequate wijze worden behandeld¹. Daarnaast passen in een belastingplan geen voorstellen waarvan op voorhand aannemelijk is dat zij sterk controversieel zijn, gelet op de omstandigheid dat het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel druk legt op de besluitvorming. Op grond van deze overwegingen adviseert de Raad de voorstellen tot invoering van een vliegbelasting en een verpakkingenbelasting afzonderlijk te behandelen.

Verdergaande fiscalisering AOW

In de toelichting wordt een schets gegeven op welke wijze de houdbaarheid van de overheidsfinanciën bevorderd kan worden en zo de AOW in de toekomst op het gewenste niveau kan worden gehouden. Voorzien wordt een maatregel die twee elementen kent; een positieve prikkel voor degenen die langer doorwerken en een (extra) heffing voor ouderen naar draagkracht. Voor degenen die doorwerken wordt deze (extra) heffing meer dan gecompenseerd. Beide elementen van de maatregel zullen met ingang van 2011 worden ingevoerd. De prikkel voor degenen die langer doorwerken bestaat uit een verhoging van de arbeidskorting. De (extra) heffing voor ouderen bestaat in het effect van bevrozing van de lengte van de tweede tariefschijf en het toevoegen aan de derde tariefschijf van het verschil tussen een fictief mee-geïndexeerde tweede tariefschijf en de «bevroren» tweede tariefschijf. Het tariefsverschil voor ouderen tussen de tweede en derde schijf over deze toevoeging vormt de (extra) heffing. Dit element van het voorstel zet, zoals de Raad in het advies inzake de Miljoenennota 2008 opmerkt, vooralsnog op bescheiden wijze, een naar het oordeel van de Raad onvermijdelijke verdere fiscalisering van de financiering van de AOW in gang, hetgeen bijdraagt tot een verdere verbreding van het draagvlak voor de financiering van de oudedagsvoorziening.

De schets laat echter nog veel vragen open, onder meer over de effecten van de maatregel. Zo is niet duidelijk welke effecten de maatregel zal oproepen, omdat het traject waarover de premies volksverzekeringen worden geheven door het bevrozen van de tweede tariefschijf in reële termen wordt verkort. Tevens is de hoogte van de (extra) heffing niet gekwantificeerd, zodat daaromtrent geen beeld gevormd kan worden.

Tevens lijkt de vormgeving van de maatregel nog niet uitgekristalliseerd; zo zou een opdeling van de derde schijf in een schijf ter grootte van het verschil tussen een fictief mee-geïndexeerde tweede tariefschijf en de «bevroren» tweede tariefschijf en een schijf ter grootte van de niet-vergrote derde schijf tot wetstechnische vereenvoudigingen kunnen leiden.

Zoals de Raad eerder heeft geadviseerd dient voorkomen te worden dat nog niet volledig uitgekristalliseerde voorstellen in een belastingplan worden opgenomen. Dit geldt te meer, indien de voorstellen betrekking hebben op relatief ver in de toekomst liggende belastingjaren, zoals in het onderhavige geval.

De Raad adviseert artikel I, onderdeel B, artikel II, onderdelen K, O en Q, eerste lid, artikel III, onderdelen D en G, artikel IV, onderdeel D, en artikel VI, onderdeel C, niet in dit voorstel op te nemen.

Toekomstige maatregelen

In het Belastingplan 2008 is een groot aantal maatregelen opgenomen, die eerst met ingang van 1 januari 2009 of later in werking treden. Het betreft de verhoging van het autokostenforfait, de verhoging van het eigenwoningforfait, de hiervoor genoemde maatregelen inzake de welvaartsvaste AOW, de versobering van de uitbetaling van de algemene heffingskorting, de bevrozing van de algemene heffingskorting, de invoering van de inkomensafhankelijke

¹ Zie ook het amendement De Nerée tot Babberich en Dezentjé Hamming-Bluemink (Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 10).

arbeidskorting, de invoering van de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting en de wijziging van de kansspelbelasting. Deze maatregelen passen niet als zodanig in dit belastingplan aangezien zij niet van wezenlijk budgettair belang zijn voor het begrotingsjaar 2008 en ook niet een direct verband vertonen met deze begroting. Uiteraard kan het van betekenis zijn een schets van toekomstige maatregelen te geven zodat rekening gehouden kan worden met die voorgenoemde maatregelen, zeker indien deze aanpassing van apparatuur of software noodzakelijk maken, maar dit speelt niet bij al de hiervoor genoemde maatregelen. Niet steeds is gemotiveerd om welke reden de invoering eerst na 2008 is voorzien. Indien een invoeringstermijn voor een maatregel redelijkerwijs noodzakelijk is, kan worden aangesloten bij de in de brief van 1 februari 2007, kenmerk IPAL 2007-00024 M, inzake Vaste Verander-Momenten beschreven gedragslijn voor invoeringstermijnen en -tijdstippen. De invoering van de vliegbelasting en verpakkingenbelasting met ingang van 1 juli 2008 past in deze lijn. Het laten «doorlopen» van wijzigingen in het bijzonder in de hoogte van de voor de koopkracht gevoelige heffingskortingen naar volgende begrotingsjaren beperkt daarenboven de mogelijkheden voor aanpassingen uit hoofde van het koopkrachtbeeld in die jaren, of leidt tot beperking of het terugnemen van de oorspronkelijke aanpassing, zoals het Belastingplan 2004 heeft geleerd. De Raad merkt in dit kader tevens op, dat, zoals uit de Miljoenennota 2008 blijkt, slechts een deel van de belastingmaatregelen die voor de volgende begrotingsjaren zijn voorzien, in dit belastingplan zijn genoemd, waardoor dit plan geen goed zicht biedt op die toekomstige belastingmaatregelen. De Raad adviseert de maatregelen die eerst voor de begrotingsjaren na 2008 van betekenis zijn, niet in dit belastingplan op te nemen, maar te volstaan met een duidelijke informatievoorziening omtrent de voorgenoemde maatregelen met de daarvan verwachte effecten.

Koopkrachtbeeld

Zoals de Raad eerder heeft geadviseerd dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar. Daartoe dient in een belastingplan toereikende informatie te worden opgenomen over het effect van de voorgestelde maatregelen op het inkomens- en koopkrachtbeeld. In de toelichting op het belastingplan is niet ingegaan op het koopkrachtbeeld 2008, maar zijn alleen de gevolgen van het koopkrachtpakket voor de hoogte van de heffingskortingen en tarieven weergegeven. De Raad adviseert in de toelichting de effecten van de maatregelen voor het inkomens- en koopkrachtbeeld aan te geven.

1. Belastingplan

De Raad is van mening dat op passende wijze een splitsing is gemaakt tussen maatregelen die zijn opgenomen in de wetsvoorstellen Belastingplan 2008 en Overige fiscale maatregelen 2008. De Raad adviseert evenwel de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting afzonderlijk te behandelen. De vliegbelasting en de verpakkingenbelasting zijn weliswaar nieuwe heffingen, maar worden geïncorporeerd in een bestaande heffingswet. Ook is zoveel mogelijk aangesloten bij bestaande stramien en zoals het verpakkingenbesluit. De omvang van de regelgeving die vereist is voor deze nieuwe heffingen is daarmee zo beperkt mogelijk gebleven. Mede vanwege de samenhang met de overige onderdelen van het belastingplan zijn deze heffingen daarom opgenomen in dit wetsvoorstel.

Naar aanleiding van het advies van de Raad zijn de voorstellen met betrekking tot een welvaartsvast AOW niet opgenomen in dit wetsvoorstel zoals dat bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend. Met betrekking tot deze maatregelen is er nog tijd voor nadere overweging. Bij andere maatregelen die later dan 1 januari 2008 in werking treden is deze tijd er om verschillende redenen niet. Deze tijd ontbreekt met name door de vereiste aanpassing van systemen door de Belastingdienst. Zo vergt bijvoorbeeld de versterking van de inkomensafhankelijkheid van de arbeidskorting voldoende voorbereidingstijd voor systeemaanpassingen.

De Raad merkt op dat in het Belastingplan 2008 slechts de fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket 2008 zijn opgenomen. Voor het gehele koopkrachtbeeld wordt verwezen naar de begroting van het ministerie van Sociale Zaken

en Werkgelegenheid. Daar komen alle aspecten van het koopkrachtbeeld samen en kan een integraal beeld worden gegeven.

2. Verschuiving BPM/MRB

In de toelichting wordt aangegeven dat in deze kabinetsperiode de kilometerheffing vanaf 2011 stapsgewijs zal worden ingevoerd en de bestaande autobelastingen in verband daarmee naar rato zullen worden verlaagd. Indien de BPM ineens sterk wordt verlaagd, zou dat kunnen leiden tot onwenselijke schokeffecten op de automarkt. Als gevolg van deze verlaging zullen nieuwe auto's aanmerkelijk goedkoper worden, hetgeen consequenties heeft voor het bestaande wagenpark. Om deze effecten tot een minimum te beperken wordt voorgesteld een deel van de BPM geleidelijk naar de MRB te verschuiven. Voor een beoordeling of het voorstel om de BPM met 25% te verlagen en de MRB dienovereenkomstig te verhogen doelmatig en te rechtvaardigen is, dient te worden ingegaan op de aard en karakterisering in materiële zin van de BPM. De Raad heeft reeds eerder hiervoor de aandacht gevraagd¹. De vraag naar de rechtsgrond van de BPM is opnieuw actueel aangezien door de bij nota van wijziging op het Belastingplan 2007 ingevoerde teruggaafregeling bij uitvoer² de oorspronkelijke rechtvaardiging van de heffing, die is gegrond op de toetreding tot het Nederlandse wegennet, haar betekenis heeft verloren. De BPM is door de teruggaafregeling van een registratieheffing (tijdstipbelasting) een heffing geworden terzake van het gebruik in Nederland van de weg (tijdvakbelasting). Aan deze wijziging van de grondslag is in de toelichting op de nota van wijziging geen aandacht gegeven. De karakterisering van de BPM is van betekenis voor de beoordeling van de voorgestelde verschuiving. Indien de BPM gekarakteriseerd dient te worden als een tijdvakbelasting voor het gebruik in Nederland van de weg voor de periode van de aanvang van het gebruik tot het einde van de afschrijvingsperiode van de auto, ligt het voor de hand dat de verschuiving beperkt blijft tot nieuw aangeschafte of ingevoerde auto's. De verhoging van de jaarlijks te heffen MRB wordt in dat geval voor die auto's gecompenseerd door een over de gehele gebruiksperiode geheven lagere BPM. Het voorstel heeft echter betrekking op alle auto's. In de toelichting is daaromtrent enkel gesteld dat er voor gekozen is de verschuiving om te slaan over alle voertuigen waarover MRB wordt geheven met uitzondering van bestelauto's voor gehandicapten. De Raad mist daardoor een rechtvaardiging voor het opleggen van een bijzondere heffing in de vorm van een verhoging van de MRB op de autobezitters, die de volledige BPM hebben voldaan. De Raad adviseert het voorstel in deze zin te wijzigen, dat de verhoging van de MRB ten laste komt van de autobezitters naar rato van de lagere BPM bij aanschaf of invoer van de auto.

2. Verschuiving BPM/MRB

Naar aanleiding van de voorgestelde verschuiving van BPM naar MRB vraagt de Raad aandacht voor de aard en karakterisering in materiële zin van de BPM. De wens om over te gaan tot kilometerbeprijzing maakt door het karakterverschil tussen BPM en MRB een verschuiving noodzakelijk. De Raad meent dat door de invoering van de teruggaafregeling bij uitvoer in het Belastingplan 2007 de BPM een heffing is geworden ter zake van het gebruik in Nederland van de weg (tijdvakbelasting). Anders dan de Raad menen wij dat door de invoering van de teruggaafregeling bij uitvoer de BPM het karakter van een aankoopbelasting niet heeft verloren. Naar aanleiding van deze opmerking van de Raad is in de memorie van toelichting onze zienswijze duidelijker aangegeven. Deze zienswijze betekent tegelijkertijd dat wij geen aanleiding zien een directe koppeling te leggen tussen lagere BPM en hogere MRB zoals de Raad voorstelt. Aan een dergelijke koppeling zouden overigens ook ernstige bezwaren zijn verbonden uit oogpunt van gelijke behandeling binnen de MRB en uit oogpunt van uitvoering.

3. Vliegbelasting

Verdrag van Chicago

In het Coalitieakkoord is opgenomen dat een vliegbelasting wordt ingevoerd. Deze belasting zal worden geheven terzake van het vertrek van een passagier met een vliegtuig vanaf een in Nederland gelegen luchthaven.

¹ Kamerstukken II 1992/93, 22 868, A, pt. 1 en 2; Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 4, pt. 13.

² Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 9.

Een zodanige belasting roept spanning op met het Verdrag van Chicago. In artikel 15, derde lid, tweede volzin, van dat Verdrag¹ is bepaald: «No fees, dues or other charges shall be imposed by any contracting State in respect solely of the right of transit over or entry into or exit from its territory of any aircraft of a contracting State or persons or property thereon.» Verder bepaalt artikel 24 dat, samengevat, «customs duty, inspection fees or similar national duties en charges» slechts in bepaalde gevallen zijn toegestaan.² In het Verdrag is voorzien dat het International Civil Aviation Organization (ICAO) toezicht houdt op de vraag of een heffing is toegestaan (artikel 38 Verdrag). Daartoe dient het ICAO door de verdragsluitende staten over voorgenomen heffingen te worden ingelicht. Nederland heeft eerder in dit kader aan het ICAO de verklaring afgelegd dat Nederland «the existing exemption of international aviation from taxes» respecteert en een voorkeur heeft voor een internationale benadering, bij voorkeur door het ICAO.³ De Raad adviseert in de toelichting aan te geven tot welke bevindingen het inlichten van het ICAO omtrent de voorgenomen vliegbelasting aanleiding heeft gegeven.

Doelstelling

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de vliegbelasting past in het streven om de maatschappelijke kosten van activiteiten in de marktprijzen tot uitdrukking te laten komen in die gevallen waar dat nu nog in onvoldoende mate gebeurt. Tevens wordt gesteld dat indien deze belasting per saldo leidt tot een afname van de vraag naar vliegverkeer, dit een positief effect op het milieu zal hebben, alsmede dat in de afweging voor de introductie van deze belasting meegewogen heeft dat het internationale vliegverkeer, anders dan andere vervoersmodaliteiten, is vrijgesteld van accijns- en omzetbelastingheffing. De Raad merkt op dat het streven om maatschappelijke kosten in de prijs van vliegreizen tot uitdrukking te brengen, in de eerste plaats gerealiseerd zou dienen te worden door met de Europese en andere internationale partners te komen tot een directe accijnsheffing op vliegtuigbrandstof en omzetbelastingheffing op (internationale) vliegreizen. Hij adviseert het overleg om daartoe te komen te intensiveren. Zolang een en ander niet is gerealiseerd kan worden gezien of en in hoeverre een vliegbelasting in deze «heffingslacune» kan voorzien.

De keuze voor de inzet van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden moet niet op voorhand worden afgewezen. De Raad wijst er op dat in een dergelijk geval wel zorgvuldig de doeltreffendheid (beleidseffectiviteit), de doelmatigheid (kostenefficiëntie) en de inpasbaarheid binnen de fiscale structuur moeten worden afgewogen. Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd.

In de toelichting wordt niet uitdrukkelijk aandacht gegeven aan de hoogte van de maatschappelijke kosten die het vliegverkeer oproept, noch aan de beantwoording van de vraag in hoeverre deze maatschappelijke kosten in de marktprijzen van het vliegverkeer worden vergolden. Zonder deze gegevens is het niet mogelijk een beeld te vormen in hoeverre sprake is van een situatie waarin de vergoeding van de maatschappelijke kosten onvoldoende gebeurt. In de toelichting dient een onderbouwing van het gestelde te worden gegeven. Tevens dient in de toelichting nader te worden ingegaan op de milieu-effecten. Aan het rapport van het Milieu- en Natuurplanbureau⁴ waarin het Coalitieakkoord is doorgelicht op het punt van milieu en duurzaamheid, wordt in de toelichting geen aandacht geschonken. Over de invoering van een vliegbelasting vermeldt dit rapport onder het kopje «Belasting op vliegtickets levert nauwelijks milieuwinst op» het volgende:

«De belasting op vliegtickets heeft een gering effect op het totale aantal vliegbewegingen op Schiphol, uitgaande van hoge economische groei en capaciteitsbeperkingen op Schiphol vanwege geluidsgrenzen. Het aantal passagiers dat vertrekt vanaf Schiphol zal afnemen, maar de geluidsruimte zal vrijwel volledig worden benut door extra transferpassagiers en vrachtvervoer (SEO, 2006). Het effect op de CO₂-uitstoot van de luchtvaart in Nederland is hierdoor marginaal.»

In het op 27 juli 2007 door Significance uitgebrachte rapport is onder meer berekend, dat de gekozen variant van een vliegbelasting tot de minste reductie van geluid en emissies rond Schiphol leidt, alsmede dat die variant wereldwijd tot een minderuitstoot van 1410 kton CO₂ leidt. De keuze is in de toelichting

¹ Convention on International Civil Aviation, Stb. 1947/H 165.

² «Aircraft on a flight to, from, or across the territory of another contracting State shall be admitted temporarily free of duty, subject to the customs regulations of the State. Fuel, lubricating oils, spare parts, regular equipment and aircraft stores on board an aircraft of a contracting State, on arrival in the territory of another contracting State and retained on board on leaving the territory of that State shall be exempt from customs duty, inspection fees or similar national or local duties and charges. This exemption shall not apply to any quantities or articles unloaded, except in accordance with the customs regulations of the State, which may require that they shall be kept under customs supervision.»

³ Supplement to doc 8632 (ICAO's policies on taxation in the field of international air transport [third edition – 2000].

⁴ Milieu en Natuur Planbureau Rapport 800085003/2007, «Milieu en duurzaamheid in regeerakkoord 2007», blz. 13.

niet nader gemotiveerd en evenmin is ingegaan op de vraag of de opbrengst van de heffing in redelijke relatie staat tot de minderuitstoot van CO₂ in vergelijking tot andere fiscale maatregelen.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.

Tariefsdifferentiatie

In het voorstel is een gedifferentieerd tarief opgenomen, waarbij voor afstanden beneden de 2500 kilometer een lager tarief zal gelden.

De Raad merkt op dat de voorgestelde tariefsdifferentiatie geen recht doet aan de omstandigheid dat, zoals ook blijkt uit de in de toelichting genoemde rapportage, met name starts en landingen zorgen voor luchtvervuiling en geluidshinder. Uit dien hoofde is er geen objectieve en redelijke grond om het vliegen over kortere afstanden lager te belasten dan de intercontinentale vluchten, maar zou een heffing die aansluit bij het aantal starts, ongeacht de bestemming, meer recht doen aan het milieuaspect van de in te voeren vliegbelasting. Daarbij geldt tevens dat er in het bijzonder voor intercontinentale vluchten geen alternatief mogelijk is. Dit is anders voor het vliegen op korte afstand waarbij de Raad er tevens op wijst dat de tariefsdifferentiatie strijdig is met de door de regering nagestreefde bevordering van het railverkeer over de middellange afstanden.

De grens van 2500 kilometer roept daarenboven spanning op met het vrije verkeer van diensten binnen de Europese Unie, gelet op het feit dat Cyprus en de Canarische eilanden buiten deze zone vallen, waardoor het vliegverkeer met deze bestemmingen zwaarder wordt belast dan het overige vliegverkeer binnen Europa. Dit komt neer op een uitvoerbelemmering van het vrij verkeer van diensten.¹ Daarnaast kan zich, gelet op artikel 36re, onderdeel a, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), een bestemming voordoen waarbij startend vanaf bijvoorbeeld Maastricht Airport het lage tarief is verschuldigd en naar diezelfde bestemming startend vanaf Eelde Airport het hoge tarief. Deze situatie is ongewenst vanuit het oogpunt van een gelijke concurrentiepositie van de regionale vliegvelden.

Voorts worden transferpassagiers op grond van het voorgestelde artikel 36ra, tweede lid, van de Wbm buiten de heffing gelaten. In de toelichting is gesteld dat de reden voor het buiten beschouwing laten van de transferpassagiers is dat de markt voor transferpassagiers een competitieve en dus sterk prijsgevoelige is. Naar verwachting zou een gedeelte van het transferverkeer op Schiphol uitwijken naar het buitenland. Door een heffing van transferpassagiers zou het aantal vluchten op Schiphol kunnen dalen met 20% ten opzichte van een situatie zonder heffing, hetgeen afbreuk zou doen aan de huidige mainportfunctie die Schiphol vervult. Ten aanzien van deze passagiers is er, bezien vanuit de milieudoelstelling van de vliegbelasting, echter geen reden hen buiten de heffing te laten.

De Raad adviseert de tariefsdifferentiatie met de gekozen 2500 kilometergrens en het buiten beschouwing laten van transferpassagiers te heroverwegen.

Begrip bestemming

a. In artikel 36r Wbm wordt bestemming omschreven als de luchthaven die is gelegen op de grootste afstand van de luchthaven van vertrek, waar naartoe een passagier ingevolge de vervoersovereenkomst met de luchthavenmaatschappij wordt vervoerd. In de toelichting is gesteld dat bij overstappen de eindbestemming die uit de vervoersovereenkomst voortvloeit bepalend is. Gelet op de milieu-doelstelling ligt dit niet voor de hand, aangezien start en landing het meest belastend zijn voor het milieu. Uit dien hoofde zou voor een vlucht de eerstvolgende bestemming maatgevend dienen te zijn. Daarbij komt dat de omschrijving van «bestemming» nog onvoldoende scherp is, indien voor het bereiken van de eindbestemming de reis enige tijd wordt onderbroken (stop-over), met andere woorden indien niet met de eerste gelegenheid wordt doorgereisd.

De Raad adviseert het begrip «bestemming» opnieuw te bezien.

b. De Raad wijst er hierbij op dat uit de memorie van toelichting niet blijkt in hoeverre in het bijzonder bij overstappen op luchthavens in landen die ook een heffing kennen, zoals Frankrijk en Engeland, het dubbel heffen van aan het vertrekken van een luchthaven gekoppelde belasting aan de orde kan zijn. De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de vraag in hoeverre deze heffingen vergelijkbaar zijn met de vliegbelasting.

¹ Zie in dit verband onder andere zaken C-18/93, Corsica Ferries II, Jurispr. 1994, blz. I-1783 en C-384/93, Alpine Investments, Jurispr. 1995, blz. I-1141.

Staatssteun

De vliegbelasting wordt niet geheven terzake van transferpassagiers. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt, is dit omdat de markt voor transferpassagiers een competitieve en dus sterk prijsgevoelige markt is. Een gedeelte van het transferverkeer op Schiphol zou volgens de toelichting naar verwachting uitwijken naar het buitenland en dat zou afbreuk doen aan de huidige mainportfunctie die Schiphol vervult. Evenzo is de tariefstelling mede bepaald door de concurrentie-positie van de regionale luchthavens.

Nu het niet vanzelfsprekend is, dat het niet onderwerpen van transitverkeer aan deze belasting, mede in het licht van de doelstellingen ervan, voortvloeit uit de aard en de opzet van deze belasting, kan het buiten beschouwing laten van de transitpassagiers worden aangemerkt als steun voor de luchthaven Schiphol. Hetzelfde geldt voor de tariefstelling ten gunste van de regionale luchthavens. Deze elementen van de belasting zouden uit dien hoofde bij de Europese Commissie dienen te worden aangemeld.

De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan dit aspect.

3. Vliegbelasting

Verdrag van Chicago

De Raad stelt dat de vliegbelasting spanning oproept met het Verdrag van Chicago.¹ Naar ons oordeel doet een dergelijke spanning zich niet voor. Met het Verdrag van Chicago beoogden de verdragssluitende staten het bevorderen van een veilige en economisch verantwoorde ontwikkeling van de burgerluchtvaart. Op fiscaal terrein voorziet het verdrag in dat kader slechts in een zeer beperkte vrijstelling van rechten en heffingen bij in-, uit- en overvliegen van buitenlandse vliegtuigen. De door de Raad genoemde artikelen 15, 24 en 38 van het Verdrag van Chicago zien naar onze mening niet op de eventuele heffing van een passagiersbelasting. Artikel 15 bevat regels van non-discriminatie tussen eigen vliegtuigen en vliegtuigen van andere verdragslanden bij de vaststelling van luchthaventarieven. In dat kader wordt aan het einde van het artikel bepaald dat een verdragsland geen vergoedingen, rechten of heffingen zal opleggen uitsluitend voor het recht van het overvliegen, binnenkomen of verlaten van zijn grondgebied van een vliegtuig van een verdragsland of van personen of goederen daarin. Van een dergelijke «overvlieg- of grensheffing» is hier geen sprake. Artikel 24 van het verdrag voorziet daarnaast bij het vliegen naar, van of over een verdragsland in een tijdelijke vrijstelling van rechten voor buitenlandse vliegtuigen zelf en in een beperkte vrijstelling van rechten bij invoer, inspectietarieven en vergelijkbare rechten en heffingen voor goederen aan boord. Dit laatste betreft enkele limitatief opgesomde categorieën van goederen die niet worden uitgeladen of dienen voor inbouw in een ander buitenlands vliegtuig, zoals brandstof, reserveonderdelen, technische uitrusting en vliegtuigvoorraden. Het artikel heeft derhalve geen betrekking op eventuele passagiersbelastingen. Artikel 38 van het verdrag regelt dat wanneer een land niet kan voldoen aan de normen en procedures van de Internationale Burgerluchtvaartorganisatie (ICAO), zoals neergelegd in artikel 37 van het verdrag, dit wordt genotificeerd aan ICAO. Naast normen en procedures op diverse luchtvaarttechnische terreinen gaat het hierbij om douane- en immigratieprocedures (artikel 37, onderdeel j). In bijlage 9 bij het verdrag is dit nader uitgewerkt in een aantal normen en aanbevelingen voor onder meer douaneprocedures. Voor een passagiersbelasting zijn deze derhalve niet van belang. Hoewel het verdrag niet voorziet in een meldingsprocedure voor het instellen van belastingen als de onderhavige, wordt de verdragslanden in een resolutie van de ICAO-Raad wel aanbevolen om het bestaan van dergelijke belastingen aan de organisatie te melden. Dit is voor de vliegbelasting echter pas aan de orde wanneer deze belasting daadwerkelijk tot stand is gekomen. Voorts merken wij nog op dat verschillende landen een vergelijkbare passagiersbelasting kennen, waaronder het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk, en dat ten aanzien van die belasting, die in het Verenigd Koninkrijk al sinds 1994 van kracht is, geen strijdigheid met het internationale recht is gebleken. Volledigheidshalve zij bevestigd dat Nederland de bestaande fiscale vrijstellingen voor de internationale luchtvaart uiteraard respecteert.

¹ Convention on International Civil Aviation, Stb. 1947/H 165.

Doelstelling

De Raad plaatst enkele kanttekeningen bij de doelstelling van de vliegbelasting

en stelt dat in de toelichting nader dient te worden ingegaan op de hoogte van de maatschappelijke kosten van het vliegverkeer en de mate waarin deze in de marktprijzen worden vergolden. Met de introductie van onder meer de vliegbelasting worden belastingopbrengsten gerealiseerd door het belasten van (milieuvervuilend) gedrag dat tot op heden nog niet werd belast. Het kabinet is van oordeel dat de introductie van deze nieuwe belasting meer gerechtvaardigd is dan het genereren van extra inkomsten door het verhogen van belastingen op activiteiten die al aan belastingheffing zijn onderworpen. Daarbij is mede van belang dat de burger bij zijn bestedingen wordt geconfronteerd met prijzen van goederen en diensten waarin doorgaans ook effecten van verbruiksbelastingen als omzetbelasting en accijns zijn verdisconteerd. Door het ontbreken van dergelijke belastingen in de luchtvaart kunnen vliegreizen goedkoper worden aangeboden dan andere goederen en diensten met een zelfde nettoprijs. Dit resulteert in een concurrentievoordeel voor de luchtvaartsector ten opzichte van vrijwel alle andere sectoren. Het extra verhogen van bestaande verbruiksbelastingen zou deze concurrentievervalsing verder vergroten, terwijl de introductie van een vliegbelasting deze vermindert. Daarbij kan nog worden opgemerkt dat er vooralsnog geen uitzicht bestaat op beëindiging van de bestaande vrijstelling van omzetbelasting en accijzen in de internationale luchtvaart.

De Raad stelt verder dat in de toelichting bij het wetsvoorstel nader dient te worden ingegaan op de milieueffecten van de voorgestelde vliegbelasting en het rapport van het Milieu- en Natuurplanbureau (MNP) over het Coalitieakkoord. De Raad verwijst daarbij ook naar het in de toelichting genoemde onderzoek van Significance naar de effecten van de introductie van een vliegbelasting. De rapportage van dit onderzoek, alsmede een door het Centraal Planbureau uitgebrachte second opinion, worden afzonderlijk aan de Tweede Kamer aangeboden omdat dit de mogelijkheid biedt dieper in te gaan op beide rapportages en op de bevindingen van het MNP ten aanzien van de nu voorgestelde vliegbelasting. In de begeleidende brief zal ook uitgebreider worden ingegaan op de effecten van de onderzochte varianten, daaronder begrepen de milieueffecten. Zoals toegezegd in de memorie van toelichting zal de komende tijd worden onderzocht op welke wijze na 2008 kan worden gedifferentieerd naar milieukeurmerken van het vliegtuig. Om een snelle invoering mogelijk te maken wordt echter gestart met een eenvoudiger opzet.

Tariefdifferentiatie

Waar de Raad ten aanzien van de 2500 km-grens redenerend vanuit een milieudoelstelling (in casu de milieuvervuiling bij starts en landingen) stelt dat er uit dien hoofde geen objectieve en redelijke grond is om het vliegen over kortere afstanden lager te belasten dan de intercontinentale vluchten, zijn wij van mening dat in de nu gekozen eenvoudige opzet van de vliegbelasting een dergelijke grens – overigens net als mogelijke andere grenzen – objectief en niet onredelijk is. Bovendien kan nog opgemerkt worden dat louter bezien vanuit een oogpunt van lokale milieueffecten (geluid- en luchtverontreiniging) een kilometergrens wellicht niet het meest voor de hand liggend zou zijn, maar dat uit een oogpunt van mondiale effecten (CO₂-emissies) de vliegafstand wel degelijk van belang is. Voorts is de vliegafstand van invloed op het startgewicht (meer kerosine aan boord) en daarmee ook op de milieueffecten bij de start.

De Raad stelt voorts dat de voorgestelde vormgeving van artikel 36re van de Wet belastingen op milieugrondslag het in het EG-verdrag gewaarborgde vrije verkeer van diensten belemmert omdat het vliegverkeer naar enkele bestemmingen binnen de Europese Unie zwaarder wordt belast dan het vliegverkeer naar het overgrote deel van de bestemmingen binnen de EU. Dit onderscheid is een gevolg van de grens van 2500 kilometer. De Raad noemt specifiek de bestemmingen Cyprus en de Canarische Eilanden omdat deze gebieden meer dan 2500 kilometer verwijderd liggen van Nederland. Voor zover lidstaten van de Europese Unie buiten de grens van 2500 kilometer vallen lijkt de regeling een te absoluut gevolg te hebben. Vandaar dat is besloten de differentiatienorm zodanig aan te passen dat het lage tarief geldt voor alle bestemmingen in EU lidstaten ook als die bestemming op meer dan 2500 kilometer ligt. Daarnaast blijft de grens van 2500 kilometer gelden. Bestemmingen gelegen in gebieden genoemd in artikel 299, lid 2, van het EG-verdrag, zoals de Canarische eilanden, Frans Guyana en Réunion, vallen niet onder het

lage tarief. De wettekst en de memorie van toelichting zijn in die zin aangepast. Met deze aanpassing is zeker dat geen sprake is van eventuele strijdigheid van de vliegbelasting op dit punt met het vrije verkeer van diensten zoals neergelegd in het EG-verdrag. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat ook geen sprake is van schending van het in de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte gewaarborgde vrije verkeer van diensten, aangezien IJsland, Noorwegen en Liechtenstein zich binnen de 2500-kilometergrens bevinden.

De Raad merkt op het ongewenst te vinden vanuit het oogpunt van een gelijke concurrentiepositie van de regionale vliegvelden dat zich situaties kunnen voordoen waarin bij vertrek naar een buitenlandse bestemming vanuit bijvoorbeeld Maastricht Airport het lage tarief is verschuldigd terwijl naar diezelfde bestemming vertrekkend vanaf Eelde Airport het hoge tarief verschuldigd is. Wij menen dat zulks voortvloeit uit de ligging van de verschillende luchthavens in combinatie met de objectieve grens van 2500 km. Wij zien geen reden om daar een voorziening voor te treffen.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad over het buiten beschouwing laten van de transferpassagier, is de memorie van toelichting aangevuld met een passage waarin wordt uiteengezet dat de voorgestelde opzet van de vliegbelasting, waarin de heffing wordt opgelegd per vertrekkende passagier die de reis naar zijn bestemming aanvangt in Nederland, tot gevolg heeft dat zogenoemde transferpassagiers, die de luchthaven voornamelijk aandoen om vanaf daar weer door te reizen, geen deel uitmaken van de belastinggrondslag.

Samenvattend zijn wij van mening dat met de hiervoor bedoelde aanvullingen van het wetsvoorstel en de memorie van toelichting de tariefdifferentiatie met het daaraan verbonden afstandscriterium en het buiten de grondslag laten van transferpassagiers verder ongewijzigd kunnen blijven.

Begrip bestemming

a. Op de opmerking van de Raad inzake de hantering van het begrip «eindbestemming» voor zover deze wordt gemaakt vanuit het oogpunt van de veronderstelde milieudoelstelling is hiervoor ingegaan. Voor zover deze opmerking zich richt op de onvoldoende scherpheid die de omschrijving van dit begrip zou vertonen, onderschrijven wij die niet. De luchtvaartmaatschappij die dit gegeven moet aanleveren aan de luchthaven heeft de wetenschap of sprake is van één vervoersovereenkomst met een tijdelijke onderbreking voordat de eindbestemming wordt bereikt of van twee overeenkomsten waarbij ook sprake is van twee achtereenvolgens te bereiken eindbestemmingen. In de praktijk zal overigens bij langere onderbrekingen dan 24 uur veelal sprake zijn van twee afzonderlijke vervoersovereenkomsten en twee eindbestemmingen. In zulke situaties is dan ook, niet alleen op Schiphol maar ook op buitenlandse luchthavens, geen sprake meer van een transferpassagier.¹

b. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad over mogelijke dubbele heffing bij overstappen op luchthavens in Engeland of Frankrijk, waar ook een vliegbelasting wordt geheven, is een passage in de memorie van toelichting opgenomen waarin staat beschreven dat de gekozen vormgeving van de vliegbelasting in die landen en in Nederland, die op het punt van de behandeling van transferpassagiers en van het heffen naar eindbestemming niet uiteenlopen, er toe leidt dat geen dubbele heffing optreedt.

Staatssteun

De Raad vraagt aandacht voor mogelijke staatssteunaspecten die aan het uitsluiten van transferpassagiers en aan de tariefstelling ten gunste van regionale luchthavens verbonden zouden kunnen zijn. Met betrekking tot de behandeling van transferpassagiers is de memorie van toelichting aangevuld, zodat duidelijk is dat het buiten de belastinggrondslag laten van deze passagiers voortvloeit uit de aard en opzet van de vliegbelasting. Wij achten geen staatssteun aanwezig. Alle luchthavens in Nederland en alle daarop vliegende luchtvaartmaatschappijen worden met betrekking tot de vliegbelasting op dezelfde manier behandeld. Wat betreft de tariefstelling vermogen wij evenmin staatssteunaspecten te onderkennen. Aanmelding van deze elementen van de vliegbelasting bij de Europese Commissie achten wij dan ook niet aan de orde.

¹ Vergelijk in dit verband ook artikel 36ra, tweede lid, Wbm.

4. Milieudifferentiatie, schoon en zuinig

Samenhang autobelastingen

Onder de noemer «Milieudifferentiatie BPM schoon en zuinig» worden in het Coalitieakkoord maatregelen, ingegeven door de gedachte «de vervuiler betaalt», aangekondigd. In het wetsvoorstel worden deze maatregelen mede uitgewerkt door een intensivering van de milieudifferentiatie op basis van energielabels voor personenauto's. Het terugdringen van de CO₂-uitstoot wordt bevorderd door het invoeren van een CO₂-toeslag. De voorstellen inzake de wijzigingen in de bonus/malus verhoudingen en de invoering van de CO₂-toeslag hebben geen betrekking op auto's met als brandstof LPG of aardgas. In de toelichting is hiervoor geen motivering gegeven.

Door alle maatregelen is inmiddels een fijnmazig net van heffingen, kortingen, toeslagen en energielabels ontstaan, waarbij het onderlinge verband niet meer zichtbaar is. Dit beperkt de effectiviteit van de maatregelen aangezien de automobilist die zich gesteld ziet voor de vraag welk type auto met welke brandstof hij zich zal aanschaffen met het oog op de milieubelasting, door de bomen het bos niet meer ziet.

De Raad adviseert in deze voorstellen mede de auto's met als brandstof LPG of aardgas te betrekken en in de toelichting aandacht te geven aan de onderlinge samenhang van de bestaande en de in te voeren regelingen op het gebied van milieubelasting en daar tevens de beoogde milieueffecten bij te betrekken.

Verhoging bijtelling auto van de zaak

Voorgesteld wordt de fiscale bijtelling wegens het gebruik van de auto van de zaak voor privédoeleinden te verhogen van 22% naar 25% van de catalogusprijs van de auto. Deze bijtelling representeert de waarde van dat gebruik dat, zij het geforfaiteerd, als het in natura genoten loon (artikel 13bis Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)) of als onttrekking (artikel 3.20 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)) in aanmerking wordt genomen. De omstandigheid dat het voordeel forfaitair wordt bepaald, mag er niet toe leiden dat het forfait niet een redelijke benadering is van het genoten voordeel. Indien de verhoging van het forfait tot 25% van de cataloguswaarde van de auto niet of niet geheel is terug te voeren op die redelijke benadering van het genoten voordeel, zou dat deel van die verhoging een belasting vormen die alleen zou worden opgelegd aan degenen die in een auto van de zaak rijden.

De Raad adviseert in de toelichting met een cijfermatige toelichting aanneemelijk te maken, dat ook een bijtelling van 25% van de cataloguswaarde van de auto nog een redelijke benadering vormt van het genoten voordeel van het gebruik voor privédoeleinden.

Differentiatie bijtelling auto van de zaak

Zoals hiervoor is opgemerkt, representeert de fiscale bijtelling wegens het gebruik van de auto van de zaak voor privédoeleinden (thans 22% van de cataloguswaarde) de waarde van dat gebruik. Het voorstel voorziet in de invoering van een lagere bijtelling (14% van de cataloguswaarde) voor bepaalde categorieën zeer zuinige auto's. Het doel van de wijziging is, zoals de toelichting formuleert, om mensen met een auto van de zaak te stimuleren op een zeer zuinige wijze privé-kilometers te rijden.

De Raad merkt op, dat op deze wijze aan een regeling die betrekking heeft op de waardering van loon in natura, een belastingsubsidie wordt toegevoegd. Een dergelijke koppeling is niet wenselijk omdat het systeem van waardering geen directe relatie heeft met de belastingsubsidie. Dit vertroebelt het zicht op de belastingsubsidie.

Daarbij komt dat bij de invoering van een nieuwe belastingsubsidie zorgvuldig de doeltreffendheid (beleidseffectiviteit), de doelmatigheid (kostenefficiëntie) en de inpasbaarheid binnen de fiscale structuur moeten worden afgewogen. Daarbij moet met name een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel voor de vermindering van de CO₂-uitstoot en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd. Deze afweging en vastlegging zijn in de toelichting niet opgenomen. Dit gemis voelt in dit geval des te sterker nu tegenover het gekozen instrument reeds andere instrumenten in de Wet IB 2001 zijn opgenomen, die voor de beoogde belastingsubsidie ingezet zouden kunnen worden, zoals de milieu-investeringsaftrek (artikel 3.42a Wet IB 2001). In ieder geval dient te worden gemotiveerd om welke redenen de onderhavige belastingsubsidie «aangrijpt» bij de gebruiker van de auto en niet bij

werkgever. Dit te meer nu de negatieve gevolgen van de verhoging van de omzetbelasting, gelet op artikel 15, zesde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, bij de werkgever neerslaat.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen en daarbij enige voorbeelden te geven van typen auto's die voor het regime in aanmerking komen.

4. Milieudifferentiatie, schoon en zuinig

Samenhang autobelastingen

De veronderstelling dat de voorstellen inzake de wijzigingen in de bonus/malus-verhoudingen en de invoering van de CO₂-toeslag geen betrekking hebben op auto's met als brandstof LPG of aardgas berust op een misverstand. Op dit moment wordt op basis van het Besluit etikettering energiegebruik personenauto's de energie-efficiëntieklasse van personenauto's met een affabriek geïnstalleerde aardgas- of LPG-installatie vastgesteld op basis van de CO₂-uitstoot bij het rijden op benzine (deze auto's kunnen zowel op aardgas (of LPG) als op benzine rijden). Per 1 januari 2008 zal het Besluit etikettering energiegebruik personenauto's zo zijn aangepast dat voor de bepaling van de energie-efficiëntieklasse van personenauto's met een affabriek geïnstalleerde aardgas- of LPG-installatie niet meer de uitstoot gebaseerd op benzine maar de uitstoot gebaseerd op aardgas of LPG beslissend is voor de energie-efficiëntieklasse. In de memorie van toelichting is dit verduidelijkt. De wettekst van zowel de CO₂-toeslag in de BPM als de halvering van de MRB voor zeer zuinige auto's is zo aangepast dat voor de bepaling van de CO₂-uitstoot voor toepassing van deze beide maatregelen wordt verwezen naar de CO₂-uitstoot die ten grondslag ligt aan de indeling in de energie-efficiëntieklasse voor de bonus- en malusbedragen in de BPM. Vanaf 1 januari 2008 kan dat ook zijn de CO₂-uitstoot gebaseerd op LPG of aardgas als brandstof.

De Raad stelt verder dat door alle maatregelen inmiddels een fijnmazig net van heffingen, kortingen, toeslagen en energielabels is ontstaan, waarbij het onderlinge verband niet meer zichtbaar is. De Raad geeft aan dat dit de effectiviteit van de maatregelen beperkt aangezien de automobilist die zich gesteld ziet voor de vraag welk type auto met welke brandstof hij zich zal aanschaffen met het oog op de milieubelasting, door de bomen het bos niet meer ziet.

Wij beamen dat met alle maatregelen inmiddels een fijnmazig net van heffingen, kortingen, toeslagen en energielabels is ontstaan. Hiermee wordt bij de bepaling van de hoogte van de autobelastingen aangesloten bij het samenstel van milieukeurmerken van een auto. De stelling dat hiermee de automobilist die zich gesteld ziet voor de vraag welk type auto met welke brandstof hij zich zal aanschaffen, door de bomen het bos niet meer ziet, onderschrijven wij echter niet. Het samenstel van de milieukeurmerken van een auto zal door de autobranche en de consumenten worden ervaren als een gecombineerde prikkel om bij aanschaf meer dan tot nu toe te kiezen voor schoon en zuinig. Voor de consument zal met name de prijs van belang zijn. In de prijs komen deze prikkels eenduidig tot uitdrukking. Dit aspect is in de memorie van toelichting verduidelijkt. Voorts is de toelichting aangevuld met een passage over de verwachte milieueffecten.

Bijtelling auto van de zaak

De toelichting is aangevuld naar aanleiding van het advies van de Raad toe te lichten dat een bijtelling van 25% van de cataloguswaarde een redelijke benadering vormt van het genoten voordeel.

Differentiatie bijtelling auto van de zaak

De Raad is van mening dat het niet wenselijk is om een belastingsubsidie onderdeel te maken van een regeling die betrekking heeft op de waardering van loon in natura. Wij willen ook mensen met een auto van de zaak die wordt gebruikt voor privékilometers stimuleren om voor een zeer zuinige auto te kiezen. De werknemer heeft vaak een doorslaggevende stem bij de keuze voor een autotype. Deze stimulans kan ons inziens zonder bezwaar onderdeel zijn van de vaststelling van de bijtelling. Uit de hoogte van de bijtelling blijkt de

hoogte van de waarde van het loon in natura in combinatie met de stimulans voor de zeer zuinige auto van de zaak. Met de huidige opzet blijft duidelijk welk percentage de normale waardering representeert, en welk percentage een subsidie-element bevat. De hoogte van die subsidie is onderdeel van het verschil tussen het normale en het lage percentage te nemen.

De Raad adviseert voorts toe te lichten waarom de subsidie aangrijpt bij de gebruiker van de auto van de zaak en niet bij de werkgever. Ook adviseert de Raad enige voorbeelden te geven van typen auto's die voor de verlaagde bijtelling in aanmerking komen. Op deze punten is de memorie van toelichting aangevuld.

5. Verpakkingenbelasting

Doelstelling

In het Coalitieakkoord is opgenomen dat een belasting op verpakkingsmateriaal wordt ingevoerd. Voorgesteld wordt deze belasting te heffen terzake van:

- a. de verpakking van ter beschikking gestelde producten, voor zover die verpakking voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking wordt gesteld aan een ander;*
- b. de verpakking van producten, ingeval de importeur van de verpakte producten zich van die verpakking ontdoet;*
- c. verpakkingen die zijn ontworpen en bedoeld om op het verkooppunt te worden gevuld, ingeval die verpakkingen voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking worden gesteld aan een ander.*

In de toelichting wordt gesteld dat bij deze belasting het bereiken van een opbrengst van € 250 mln. voorop staat. Het uit hoofde van de opbrengst invoeren van een bijzondere verbruiksbelasting vergt een motivering voor de keuze van die heffing en de rechtvaardiging daarvan, mede gezien vanuit het vigerende stelsel van belastingheffing. Deze motivering ontbreekt in de toelichting.

Verder is in de toelichting gesteld, dat een dergelijke belasting past in het streven om de mate van milieuvervuiling in de marktprijzen tot uitdrukking te laten komen, alsmede dat een belasting op verpakkingsmateriaal kan bijdragen aan het terugdringen van de hoeveelheid verpakkingen en, mits juist vormgegeven, een verschuiving naar verpakkingsmaterialen met een minder schadelijke invloed op het milieu.

Hoewel de keuze voor de inzet van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden niet op zich in strijd komt met het vigerende belastingstelsel moeten in een dergelijk geval, zeker als de milieudoelstelling ondergeschikt is aan de budgettaire betekenis, zorgvuldig de doeltreffendheid (beleids-effectiviteit), de doelmatigheid (kostenefficiëntie) en de inpasbaarheid binnen de fiscale structuur worden afgewogen. Daarbij dienen in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit te worden vastgelegd. Ook deze aspecten worden in de toelichting gemist.

De systematiek van de heffing is, blijkens de toelichting, zoveel mogelijk geënt op reeds bestaande heffingen en regelingen, in het bijzonder het «Besluit Beheer verpakkingen en papier en karton» (hierna: het verpakkingenbesluit) en het «Impulsprogramma Zwerfafval». Genoemd besluit is in het bijzonder gericht op het bewerkstelligen van een grotere mate van recycling en het introduceren van een producentenverantwoordelijkheid voor de inzameling en nascheiding van verpakkingen. Het Impulsprogramma Zwerfafval beoogt de hoeveelheid zwerfafval terug te dringen. In de toelichting is ontoereikend gemotiveerd dat het met de verpakkingenbelasting beoogde terugdringen van de hoeveelheid verpakking gerealiseerd kan worden door zoveel mogelijk aan te sluiten bij dergelijke bedrijfstak-eigen-regelingen. De Raad wijst er op dat het voorstel door de vergaande differentiëring van de verpakkingen aanmerkelijk complexer is dan de bedrijfstak-eigen-regeling, waarvoor tot op heden het naar verpakkingen gedifferentieerde tarief nog niet is geheven. Daarenboven zal geen fabrikant uit kostenoverwegingen nodeloos duur of zwaar verpakkingsmateriaal gebruiken en zal hij zich in het algemeen laten leiden door eisen die een product en de wijze van transport van dat product met zich mee brengen. Vanuit dit gezichtspunt lijkt een beïnvloeding door middel van financiële instrumenten van de keuze van de fabrikant maar zeer beperkt mogelijk.

De Raad adviseert in de toelichting de invoering van de heffing te motiveren en aan bovenvermelde aspecten nader aandacht te geven.

Import

Het stelsel voorziet voor binnenlandse situaties in een heffing bij de producent terzake van de eerste terbeschikkingstelling in Nederland van verpakkingsmaterialen. Bij invoer vanuit een andere staat wordt geheven terzake van het zich ontdoen van de verpakking van verpakte producten door de importeur. Aldus wordt de belasting bij invoer in een ander stadium van het productie- en distributieproces opgelegd dan binnenslands het geval is.

*Dit kan spanning oproepen met de Europese regelgeving, in het bijzonder met het verbod op het opleggen van rechten bij invoer (artikel 25 EG). Uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in de zaak Denkvit is af te leiden dat een heffing die wordt geheven bij invoer niet onder dat verbod valt, indien deze heffing deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse heffingen in de zin van artikel 90 EG. Dit is alleen mogelijk, indien de binnenlandse en ingevoerde producten **in hetzelfde stadium van verhandeling** worden belast en het belastbare feit voor beide categorieën van producten hetzelfde is.¹ Dit is in casu niet het geval.*

De Raad adviseert het voorstel in het licht van deze rechtspraak opnieuw te bezien.

Het zich ontdoen van de verpakking

De belasting wordt geheven terzake van de verpakking van producten, ingeval de importeur van de verpakte producten zich van die verpakking ontdoet (artikel 36sb, eerste lid, onderdeel b, van de Wbm). Op grond van de artikelsgewijze toelichting dient hieronder te worden verstaan een heffing terzake van verpakkingen die door de importeur van het verpakte product worden afgehaald. Deze toelichting lijkt niet te sporen met hetgeen in het algemene deel van de toelichting is gesteld. De heffing wordt aldaar gekoppeld aan het verwijderen én afvoeren van de verpakking. Hierdoor is onduidelijk wat onder de term «ontdoen» moet worden verstaan.

De Raad adviseert deze onduidelijkheid weg te nemen.

Tariefstelling

Het voorgestelde artikel 36sf van de Wbm voorziet voor de verpakkingenbelasting in verschillende tarieven terzake van verschillende soorten verpakkingsmateriaal. In het eerste lid zijn de tarieven voor de zogenaamde primaire verpakkingen en in het tweede lid voor de andere dan de primaire verpakkingen opgenomen. De tarieven gelden per kilogram verpakking. De artikelsgewijze toelichting op artikel 36sh Wbm verwijst voor wat betreft de administratieve verplichtingen voor de ondernemer naar de gegevens die op grond van de bedrijfstak-eigen-regeling reeds in de administratie dienen te worden opgenomen. De Raad merkt op dat de nu in te voeren heffing, met de daarbij gehanteerde tariefsdifferentiatie, zowel naar soort verpakkingsmiddel als naar de kwalificatie primair, secundair of tertiair een grotere complexiteit bezit dan de bedrijfstak-eigen-regeling, waarbij tot op heden slechts een uniform tarief van € 40,- is geheven. De in artikel 36sg Wbm neergelegde regeling voor vermindering van de belasting is niet zonder een aanmerkelijke verzwaring van de administratieve verplichtingen uitvoerbaar, zoal uitvoerbaar. Tevens merkt de Raad op dat door de gewichtsverschillen per soort verpakkingsmiddel er bij de vrijstelling aan de basis van 15 000 kilogram onvergelijkbare grootheden met elkaar vergeleken worden, hetgeen de vraag oproept of deze zeer ruwe vrijstelling wel in evenwicht is met de nagestreefde milieudoelstellingen.

De op deze wijze vormgegeven tariefstelling roept ook spanning op met artikel 90 EG. Uit dit artikel en de jurisprudentie van het HvJ EG hierover is af te leiden dat op gelijksoortige producten geen ongelijke belastingdruk mag worden gelegd, en dat binnenlandse productie ook niet zijdelings mag worden bevoordeeld.²

De Raad adviseert in het licht van de met het voorstel gepaard gaande complexe administratieve verplichtingen voor de ondernemer en de spanning met Europees recht, de categorieën van verpakkingsmiddelen en de tariefstelling opnieuw te bezien.

Concernbegrip

De verpakkingenbelasting wordt onder meer geheven van een concern. Hieronder wordt verstaan de fiscale eenheid omzetbelasting dan wel het franchiseverband of het vrijwillig filiaalbedrijf, waarvan producenten of

¹ Zaak 132/78, Denkvit, Jurispr. 1979, blz. 1923. Zie ook zaak C-213/96, Outokumpu Oy, Jurispr. 1998, blz. I-1777.

² Zie bijvoorbeeld zaak 170/78, Commissie – Verenigd Koninkrijk (wijn en bier), Jurispr. 10 980, blz. 417. Zie voor een jurisprudentie-overzicht C. Barnard, The substantive law of the EU, 2e druk, Oxford, 2007, blz. 55–58.

importeurs deel uitmaken (artikel 36s, onderdeel g, van de Wbm). In franchiseverband werkende ondernemers zijn in beginsel zelfstandige ondernemers en als zodanig niet verbonden. Het enkele feit dat de franchisenemers producten afnemen van de franchisegever maakt niet dat partijen over en weer inzicht in elkaars administraties hebben.

Op grond daarvan is de Raad van oordeel dat het samenvoegen van ondernemers in franchiseverband tot één belastingplichtige, niet passend is. Voor een franchisegever, respectievelijk elke franchisenemer dient een afzonderlijke belastingplicht voor de verpakkingenbelasting te gelden. Of een vrijwillig filiaalbedrijf tot een concern kan worden gerekend, wordt bepaald door de feitelijke juridische vorm waarin wordt samengewerkt; in het geval van een zelfstandig ondernemerschap van de filiaalhouder dient deze eveneens als een afzonderlijk belastingplichtige voor de verpakkingenbelasting te gelden. De Raad adviseert in de omschrijving van concern de uitbreiding van het begrip concern tot franchiseverband of vrijwillig filiaalbedrijf te schrappen en in het verlengde daarvan artikel 43a van de Invorderingswet 1990 aan te passen.

5. Verpakkingenbelasting

Doelstelling

De Raad adviseert in de toelichting meer aandacht te besteden aan de motivering van de keuze een verpakkingenbelasting in te voeren, vooral vanwege het feit dat dit een nieuwe belasting is. Verder adviseert de Raad duidelijker aan te geven of is verzekerd dat de milieudoelen van de belasting kunnen worden behaald door aan te sluiten bij de vormgeving van de bestaande bedrijfsheffing.

Daarover merken we het volgende op. Op het moment dat besloten wordt om extra belastinginkomsten te verwerven, kan gekozen worden tussen het opleggen van een nieuwe belasting of het verhogen van een bestaande. Met de verpakkingenbelasting wordt onder de noemer «de vervuiler betaalt» milieuvervuilend gedrag belast dat tot op heden nog niet was belast. Dit zorgt er tevens voor dat de milieukosten van verpakking in de prijs van verpakte producten tot uitdrukking komen waardoor er meer bewust rekening wordt gehouden met de milieuconsequenties van een bepaalde verpakking. Wij achten dit een voldoende rechtvaardigingsgrond voor het introduceren van een nieuwe belasting in plaats van het verhogen van een bestaande belasting (mede gezien het feit dat er geen bestaande belasting is die aansluit bij deze grondslag).

Daarbij is het gelukt om de administratieve lasten van deze nieuwe belasting laag te houden en deze belasting daardoor kosteneffectief te laten zijn, door zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande bedrijfsheffing. Deze bedrijfsheffing wordt vooral in zijn structuur gevolgd, waardoor de administratie van bedrijven minimaal hoeft te worden aangepast. Er bestaan twee verschillen in de differentiatie van de tarieven (namelijk een extra materiaalsoort – aluminium – en een verschil in tarief tussen primaire verpakkingen enerzijds en secundaire/tertiaire verpakkingen anderzijds), maar er zijn goede milieuredenen voor deze verschillen: aluminium zorgt voor een hoge milieudruk en de milieudruk van primaire verpakkingen is hoger dan die van secundaire/tertiaire verpakkingen. Waar de Raad in dit verband spreekt van een grotere complexiteit, zijn wij van mening dat deze verschillen de belasting niet veel complexer zullen maken en slechts in de opstart van de belasting tot administratieve lasten zullen leiden, maar in latere jaren niet meer. Bovendien bevat de belasting ook een aantal versimpelingen ten opzichte van de bedrijfsheffing. Zo is het onderscheid tussen consumenten- en bedrijfsverpakking niet meer van belang en bestaat er geen bijzondere behandeling van huismerken.

Daarnaast zij nog opgemerkt dat de hoogte van de tarieven van de verpakkingenbelasting op een andere basis zijn vastgesteld dan de tarieven van de bedrijfsheffing. De tarieven van de bedrijfsheffing zijn gebaseerd op de kosten van het ophalen en recyclen van de verschillende verpakkingsmaterialen die onderdeel zijn van het afval. De tarieven van de verpakkingenbelasting zijn daarentegen gebaseerd op de milieudruk van de verschillende materiaalsoorten. In tegenstelling tot de bestaande bedrijfsheffing zal daarom

de verpakkingenbelasting wel een duidelijke prijsstimulus betekenen om milieuvriendelijkere materialen te gebruiken. Hoewel we het eens zijn met de Raad dat de samenstelling van verpakkingen vaak wordt bepaald door de eisen van het te verpakken product en de wijze van transport van dat product zijn wij van mening dat er nog voldoende ruimte bestaat om de samenstelling van de verpakking zo te kiezen dat er minder en/of milieuvriendelijker materiaal wordt gebruikt. In zoverre die ruimte er bijna niet is, geldt vervolgens nog altijd het uitgangspunt «de vervuiler betaalt» als rechtvaardiging voor de belasting. De memorie van toelichting is in het licht van het voorgaande aangevuld.

Import

De Raad adviseert het voorstel in het licht van de Europese jurisprudentie opnieuw te bezien omdat de heffing bij de importeur (over de verpakking waarvan hij zich ontdoet), spanning zou kunnen oproepen met die jurisprudentie. Naar de mening van de Raad is een dergelijke heffing alleen toegestaan indien binnenlandse en ingevoerde producten «in hetzelfde stadium van verhandeling» worden belast en het belastbare feit voor beide categorieën producten hetzelfde is. Aan die voorwaarden wordt hier volgens de Raad niet voldaan.

De Raad lijkt er van uit te gaan dat er in het geval van import van een product alleen verpakkingenbelasting is verschuldigd over verpakkingen die de importeur van producten verwijderd en waarvan hij zich ontdoet. Dit is echter niet de enige mogelijkheid van heffing over verpakkingen van geïmporteerde producten. Indien de importeur namelijk de verpakkingen van het geïmporteerde product niet verwijderd maar het product inclusief zijn verpakking aan een ander in Nederland ter beschikking stelt, is de importeur ook verpakkingenbelasting verschuldigd over de verpakking van het doorgeleverde product. Met betrekking tot het doorleveren voldoet de importeur immers aan de definitie van producent. Hij is dan in zijn hoedanigheid van producent verpakkingenbelasting verschuldigd. Door zowel over de verpakking te heffen die wordt doorgeleverd als over de verpakking, waarvan de importeur zich ontdoet, worden buitenlandse leveringen uiteindelijk gelijk behandeld met binnenlandse leveringen. Het volgende voorbeeld moge dit verduidelijken.

Stel een supermarktketen verkoopt twee merken shampoo. Het ene merk wordt in Nederland geproduceerd, het andere merk in het buitenland. Beide merken shampoo zijn op gelijke wijze verpakt. De shampoo zit in kunststof flessen. Deze worden per twaalf flessen verpakt in kartonnen dozen. Twintig dozen worden op een pallet geladen en bij elkaar gehouden door kunststoffolie. De Nederlandse producent is op het moment van levering van een pallet shampoo verpakkingenbelasting verschuldigd over de kunststof flessen, de kartonnen dozen, de pallet (ervan uitgaande dat de pallet geen hergebruikte pallet is) en de kunststoffolie. Stel nu dat van de door de buitenlandse producent geleverde pallet shampoo alleen de kunststof flessen worden doorgeleverd aan de consument. De Nederlandse supermarktketen – de importeur – verwijderd de rest van de verpakkingen en ontdoet zich hiervan. Indien nu de supermarktketen alleen verpakkingenbelasting zou zijn verschuldigd over verpakkingen die het zelf voor het eerst aan een ander in Nederland ter beschikking stelt, zou er met betrekking tot het buitenlandse merk alleen verpakkingenbelasting verschuldigd zijn over de kunststof flessen. Het wetsvoorstel voorziet er daarom in dat ook belasting is verschuldigd over de verpakkingen van geïmporteerde producten waarvan de importeur zich ontdoet (in casu de pallet, de kartonnen dozen en de kunststoffolie), zodat de supermarkt ook over de rest van de verpakkingen verpakkingenbelasting is verschuldigd. Hiermee krijgen het binnenlandse en het buitenlandse merk een gelijke behandeling.

Zoals het voorbeeld duidelijk maakt, drukt er dus niet méér belasting op het ingevoerde product dan op het binnenlandse product, hetgeen past binnen het door de Raad genoemde artikel 90 EG-verdrag (dat immers beoogt te voorkomen dat er een zwaardere belastingdruk rust op een ingevoerd product in vergelijking met een binnenlands product). Er vindt geen concurrentievervalsing plaats tussen in het binnenland en in het buitenland geproduceerde producten en er is geen sprake van een verstoring van de interne markt. Ten slotte zorgt de gekozen heffingssystematiek ervoor dat de heffing plaatsvindt

in hetzelfde stadium van verhandeling, namelijk het moment waarop verpakte producten voor het eerst in de Nederlandse handel komen, hetzij door het verlaten van de fabriek van de producent, hetzij door binnenkomst en verwerking/doorlevering bij de importeur. Gelet hierop handhaven wij het voorstel. Wel vormt het advies van de Raad op dit punt voor ons aanleiding om de beschreven heffingssystematiek duidelijker in de memorie van toelichting tot uitdrukking te laten komen.

Het zich ontdoen van de verpakking

De Raad merkt terecht op dat het algemene deel van de memorie van toelichting niet spoort met de artikelsgewijze toelichting waar het gaat om het zich «ontdoen» van de verpakking na import. Wij hebben de memorie van toelichting aangepast om de door de Raad gesignaleerde onduidelijkheid weg te nemen.

Tariefstelling

De Raad is van mening dat de voorgestelde tariefstructuur complex is en zet vraagtekens bij de Europese houdbaarheid. Tevens vraagt de Raad zich af of de vrijstelling van 15 000 kilogram niet te ruw is gezien de nagestreefde milieudoelstellingen.

Zoals aangegeven, bevat de verpakkingenbelasting in vergelijking met de bedrijfsheffing twee verschillen in de tariefstructuur, te weten een extra materiaalsoort (aluminium) en een verschil in tarief tussen primaire verpakkingen enerzijds en secundaire/tertiaire verpakkingen anderzijds. Anders dan de Raad zijn wij van mening dat deze verschillen de administratie voor de verpakkingenbelasting niet veel complexer zullen maken dan de huidige administratie. Er zullen in de opstartfase aanpassingen moeten worden doorgevoerd die leiden tot initiële administratieve lasten. Zoals hiervoor eveneens is aangegeven bevat de verpakkingenbelasting echter ook een aantal versimpelingen. Het is overigens niet juist dat bedrijven op dit moment alleen een uniform tarief betalen. De meeste bedrijven die zijn aangesloten bij een van de collectieve organisaties en meer dan 15 000 kilogram verpakkingsmateriaal in een jaar ter beschikking stellen, hebben dit jaar ook al een heffing per kilogram verpakkingsmateriaal betaald die afhankelijk is van het gebruikte soort materiaal.

Deze bedrijven hebben ook al ervaringen met de vrijstellingsgrens van 15 000 kilogram. Door te kiezen voor één hoeveelheid voor alle materialen is de vrijstelling naar onze mening op de meest eenvoudige manier vormgegeven. Op basis van het aantal opgegeven kilo's – noodzakelijk voor de toepassing van het tarief en de berekening van de verschuldigde belasting – hoeft er slechts een simpele rekensom te worden gemaakt die bovendien eenvoudig in het geautomatiseerde aangiftesysteem is te verwerken. De vrijstelling heeft vooral ten doel het aantal belastingplichtigen substantieel te beperken terwijl tegelijkertijd ongeveer 95% van de totale hoeveelheid verpakkingsmateriaal op de Nederlandse markt onder de belasting blijft vallen. De vrijstelling heeft derhalve geen direct milieudoel.

Wat het Europese aspect van de tariefstelling betreft, zorgt de gekozen tariefstelling er niet voor dat bepaalde binnenlandse producten worden bevoordeeld. De tariefstelling heeft daarnaast een duidelijke milieu-onderbouwing. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen verdraagt een gedifferentieerde belastingheffing zich met de vereisten van het EU-recht indien deze differentiatie gericht is op de verwezenlijking van oogmerken die met het EU-recht verenigbaar zijn. Bescherming van het milieu is een van deze oogmerken.¹ Het vorenstaande overziende, achten wij een wijziging van de categorieën verpakkingsmiddelen en van de tariefstelling noodzakelijk noch gewenst.

Concernbegrip

De Raad adviseert om het franchiseverband en het vrijwillig filiaalbedrijf te schrappen uit de omschrijving van concern (en – in het verlengde daarvan – artikel 43a van de Invorderingswet 1990 aan te passen), omdat de zelfstandigheid van de tot bedoelde samenwerkingsvormen behorende ondernemers maakt dat zij niet steeds inzicht in elkaars administratie hebben.

¹ Zie r.o. 30 en 32 van het arrest in de zaak C-213/96, Outokumpu Oy, Jurispr. 1998, blz. I-1777.

Mede naar aanleiding van dit advies van de Raad is de concerndefinitie nogmaals tegen het licht gehouden. Enerzijds hebben wij begrip voor de opmerking van de Raad. Anderzijds, een inperking van het begrip concern in de door de Raad bedoelde zin, zou tot een aanzienlijke uitbreiding van het aantal belastingplichtigen leiden. Onder omstandigheden kan dat er bovendien toe leiden dat een winkelketen, waarvan een deel van de winkels in eigendom wordt geëxploiteerd en een deel als franchise, voor de verpakkingenbelasting moet worden gesplitst. Dit leidt tot een onwenselijk verschil in behandeling van winkels van dezelfde keten. De definitie is in overleg met het bedrijfsleven tot stand gekomen. Het door de Raad aangevoerde bezwaar is door hen niet dermate bezwaarlijk geacht dat zij een beperking hebben bepleit in de door de Raad bedoelde zin. Tevens gebruikt de bestaande bedrijfsheffing een vergelijkbaar concernbegrip. Gelet op het vorenstaande gaat onze voorkeur ernaar uit de definitie in essentie te handhaven. Wel is gekozen voor een meer concrete beschrijving van onder de concerndefinitie te rekenen samenwerkingsverbanden en is afgezien van het gebruik van de termen franchise en vrijwillig filiaalbedrijven.

6. Heffingskortingen

Algemene heffingskorting

In het Coalitieakkoord is opgenomen gedurende de kabinetsperiode de algemene heffingskorting niet te indexeren maar constant te houden. Dit betekent in reële termen een verhoging van de inkomstenbelasting van cumulatief € 300 mln per jaar (in 2011 structureel € 1,5 mrd).

Naar aanleiding van het koopkrachtpakket 2008 wordt de indexering voor 2008 toch toegepast, maar wordt die indexering in de periode 2009–2011 teruggenomen door verlaging van het bedrag van de algemene heffingskorting teneinde de structurele opbrengst van € 1,5 mrd in 2011 te bereiken. Dit is enkel toegelicht met een verwijzing naar het Coalitieakkoord. Naar het oordeel van de Raad is deze enkele verwijzing ontoereikend om de «techniek» en de omvang te motiveren.

De Raad adviseert de verhoging van de inkomstenbelasting in reële termen zowel met betrekking tot de gekozen wijze als de omvang daarvan alsnog in het licht van de koopkrachtontwikkeling van de daarbij gebruikelijk te onderscheiden groepen te motiveren.

Versobering uitbetaling algemene heffingskorting

a. De Raad merkt op, dat de overdraagbaarheid van de belastingvrije som aan de partner in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) was opgenomen doordat de inkomstenbelasting werd gezien als gezinsheffing. De Wet IB 2001 beoogt weliswaar tot een verdergaande individualisering te komen dan in de Wet IB 1964 mogelijk was, maar geeft dit uitgangspunt niet volledig prijs. In de toelichting op het voorstel om de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minst verdienende partner te versoberen is niet ingegaan op de vraag in hoeverre de versobering van de uitbetaling van de heffingskorting afbreuk doet aan de inkomstenbelasting als een heffing, waarbij het gezin als eenheid wordt gezien.

De Raad adviseert aan dit aspect alsnog in de toelichting aandacht te geven.

b. De versobering van de uitbetaling aan de minst verdienende partner zal niet gaan gelden voor partners die geboren zijn vóór 1 januari 1972. In de toelichting is de versobering enkel toegelicht met een verwijzing naar het Coalitieakkoord. In het Coalitieakkoord is de maatregel geplaatst onder de noemer van bevordering van participatie. In dat licht is het uitzonderen van de cohorten die vóór 1 januari 1972 geboren zijn, niet zonder meer te plaatsen. De Raad wijst er in dit kader onder meer op dat bij de invoering van de Algemene nabestaandenwet uitvoerig is toegelicht, dat van de nabestaanden die zijn geboren vóór 1945 gezien hun arbeidsverleden in zijn algemeenheid geen arbeidsparticipatie verwacht mag worden¹. Tijdens de parlementaire behandeling is deze groep verruimd tot degenen die vóór 1 januari 1950 zijn geboren. Hiermee heeft een afweging plaats gevonden tussen de groep waarvan wel en waarvan geen arbeidsparticipatie verwacht mag worden. Aan het voorliggende voorstel ligt kennelijk een andere afweging tussen deze groepen ten grondslag zonder dat deze in de toelichting kenbaar is.

¹ Kamerstukken II 1994/95, 24 169, nr. 3.

De Raad adviseert alsnog te motiveren om welke redenen degenen die vóór 1 januari 1972 zijn geboren, van de versobering in de uitbetaling van de algemene heffingskorting mogen worden uitgezonderd.

Inkomensafhankelijke arbeidskorting

In de arbeidskorting zijn verschillende elementen opgenomen. In de eerste plaats vervangt de arbeidskorting een deel van het arbeidskostenforfait van artikel 37 Wet IB 1964¹. Daarnaast is de arbeidskorting zodanig vorm gegeven dat daarvan een maximale stimulerende werking uitgaat op mensen in een uitkerings situatie om toe te treden tot de arbeidsmarkt². Tevens is de arbeidskorting ingezet teneinde de inkomenspositie van mensen met kleine inkomens te verbeteren door verlaging van het aangrijpingspunt van die korting³. De verhoging van de arbeidskorting nadien heeft ook het verschil tussen werk en uitkering (de replacement rate) vergroot⁴; de verdergaande verhoging is opnieuw gemotiveerd met het positieve effect op de armoedeval en de koopkracht voor werkenden, met name aan de onderkant van de arbeidsmarkt, en de vergroting van het verschil tussen werk en uitkering⁵. Het opnemen van verschillende elementen in één maatregel vormt een complicerende factor bij wijziging van die maatregel omdat aan de samenstellende elementen recht moet blijven worden gedaan.

De enkele verwijzing naar het Coalitieakkoord, waarin is vastgelegd dat de arbeidsparticipatie van mensen met lagere inkomens zal worden ondersteund door de invoering van een inkomensafhankelijke arbeidskorting (EITC) in plaats van de huidige arbeidskorting, is ontoereikend om de invoering van een inkomensafhankelijke arbeidskorting te motiveren. Een dergelijke korting vormt een belastinguitgave. Reeds meerdere malen heeft de Raad opgemerkt dat de keuze voor de inzet van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden niet op voorhand moet worden afgewezen, maar dat zorgvuldig de doeltreffendheid (beleidseffectiviteit), doelmatigheid (kostenefficiency) en inpasbaarheid binnen de fiscale structuur moet worden afgewogen. Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd. Al deze aspecten worden in de toelichting gemist. Dit gemis wordt sterker gevoeld, omdat het Centraal Planbureau in de studie «Houdbaarheidseffecten van participatiebeleid» van 19 januari 2007 heeft gesteld, dat de EITC weliswaar leidt tot meer werkgelegenheid in personen, maar niet in arbeidsjaren; «De stijging van de werkgelegenheid in het opbouwtraject wordt teniet gedaan door de daling van de werkgelegenheid in het afbouwtraject, en het negatieve werkgelegenheids-effect van de generieke verhouding van de tarieven van de loon- en inkomstenbelasting om de EITC te financieren. Het effect op het houdbaarheidstekort is 0,0. De lagere inkomens gaan er financieel op vooruit, de hogere inkomens gaan er financieel in achteruit.»

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.

Inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting

Ook de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting is een belastinguitgave. Verhoging van deze korting vergt eenzelfde toelichting als hiervoor ten aanzien van de inkomensafhankelijke arbeidskorting is opgemerkt. Ook ten aanzien van de verhoging en de verlenging van het traject van deze korting wordt met name de vastlegging van een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de onderbouwing van de verwachte effectiviteit gemist.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.

6. Heffingskortingen

Algemene heffingskorting

De Raad adviseert het achterwege laten van het indexeren van de algemene heffingskorting in relatie tot het koopkrachtbeeld nader toe te lichten. De memorie van toelichting is naar aanleiding van dit advies aangevuld.

Versobering uitbetaling algemene heffingskorting

a. De achtergrond van de uitbetaling van de algemene heffingskorting is de situatie waarin de ene partner een hoger inkomen en de andere partner geen of een laag inkomen heeft. Door de keuze voor een bepaalde taakverdeling tussen beide partners kan de niet of minstverdienende partner zonder toepassing van deze uitbetaling zijn of haar heffingskortingen niet of beperkt

¹ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3.

² Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3.

³ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 19.

⁴ Kamerstukken II 2002/03, 28 607, nr. 3.

⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 3.

vergeldden, terwijl in het geval een andere taakverdeling was gekozen, waarbij de minstverdienende partner voldoende eigen inkomen zou hebben, dit effect zich niet zou voordoen. Om die reden is, bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001, ervoor gekozen het mogelijk te maken dat ook de minstverdienende partner zijn of haar heffingskortingen te gelde kan maken en wel door de regeling zodanig vorm te geven dat het niet uitmaakt welke taakverdeling beide partners kiezen en hoe de inkomens verdeeld zijn. Daarbij geldt wel de voorwaarde dat beide partners gezamenlijk niet meer kunnen vergelden dan mogelijk zou zijn bij een andere, gunstiger inkomensverdeling. De Raad betreft de hierboven beschreven maatregel in een visie op de individualisering binnen de inkomstenbelasting, zoals die reeds sinds de jaren '80 ingezet is. Het kabinet heeft waardering voor de wijze waarop de Raad deze maatregel beziet binnen die bredere verbanden maar hecht eraan op te merken dat de versobering van de uitbetaling in dit belastingplan hoofdzakelijk bedoeld is als een arbeidsmarktinstrument om de minstverdienende partner te stimuleren zich op de arbeidsmarkt te begeven dan wel meer betaald werk te gaan verrichten.

b. De voorgestelde maatregel in het kader van de uitbetaling van de algemene heffingskorting geldt niet voor belastingplichtigen die zijn geboren vóór 1 januari 1972. De Raad adviseert deze afbakening toe te lichten. Deze groep betreft die mensen die in het jaar van inwerkingtreding (2009) de leeftijd van 37 jaar of ouder hebben bereikt. De regeling beoogt minstverdienende partners te stimuleren te gaan werken en, indien zij dat reeds doen, meer te gaan werken. De uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner vormde daarvoor een belemmering. Met deze maatregel wordt, met het oog op de verbetering van de arbeidsparticipatie van de niet of minstverdienende partner, deze belemmering geleidelijk weggenomen.

Voor de mensen die onder de overgangsregeling vallen, geldt in versterkte mate dat deze de verdeling van werk en inkomen hebben vastgelegd ervan uitgaande dat de algemene heffingskorting overdraagbaar is in de zin zoals bedoeld in artikel 8.9 Wet inkomstenbelasting 2001. Wij achten het niet wenselijk deze groep te confronteren met een achteruitgang in inkomen, die door de geleidelijke afbouw in eerste instantie weliswaar beperkt is, maar die men niet gemakkelijk ongedaan kan maken door een andere verdeling van werk en inkomen te kiezen. Daarbij is een grens vereist, hoewel wij er ons van bewust zijn dat de grens van 1 januari 1972 (evenals andere mogelijke grenzen) enigszins arbitrair is.

Inkomensafhankelijke arbeidskorting

Terecht memoreert de Raad dat in het verleden in de arbeidskorting verschillende elementen zijn opgenomen. Historisch gezien is de arbeidskorting de opvolger van het arbeidskostenforfait. Dat aspect van de arbeidskorting wordt gerespecteerd. Daarnaast is tevens vanaf de invoering van de arbeidskorting aangegeven dat het stimuleren van het verrichten van betaalde arbeid, vergroting afstand uitkering en werk en een positief effect op armoedeval ook doelstellingen van de arbeidskorting zijn. Deze verschillende elementen van de arbeidskorting kunnen niet los van elkaar worden gezien.

Met de voorgestelde vormgeving wordt de arbeidskorting, voor zover deze een arbeidsmarktinstrument is, gericht ingezet. Daarbij kiest het kabinet voor een verschuiving van de stimulans naar de onderkant van arbeidsmarkt. De arbeidskorting biedt de belastingplichtige meteen inzicht in de gevolgen voor zijn netto-inkomen van het meer of minder gaan werken. Dit verhoogt de effectiviteit van de arbeidskorting.

Het CPB heeft opgemerkt dat de maatregel tot meer werkgelegenheid in personen leidt, maar niet tot meer werkgelegenheid in arbeidsjaren. Dit betekent in de visie van het kabinet dat daarmee meer mensen met lage inkomens tot het arbeidsproces zullen toetreden. Mensen die zijn gaan werken en de overstap vanuit een uitkeringssituatie hebben gemaakt, zullen door de stimulerende opbouw van de arbeidskorting wellicht ook nog meer gaan werken.

Uiteindelijk is de arbeidskorting, zoals gezegd, een instrument dat meerdere doelstellingen in zich verenigt. Het karakter van de arbeidskorting is daardoor

niet éénduidig te kenmerken als een onderdeel van de primaire heffingstructuur of als belastinguitgave. In het overzicht van de belastinguitgaven in bijlage 5 van de Miljoenennota is de arbeidskorting daarom nooit opgenomen geweest. Het formele toetsingskader geldend voor belastinguitgaven is niet van toepassing op de arbeidskorting. Uiteraard geldt ook voor beleidsmaatregelen in de primaire belastingsfeer dat deze doeltreffend, doelmatig en in de fiscale structuur inpasbaar moeten zijn. De arbeidskorting voldoet aan deze voorwaarden.

Overigens kan worden opgemerkt dat het voornemen bestaat om het bestaande overzicht over de budgettaire ontwikkeling van belastinguitgaven uit te breiden met een aantal regelingen die lijken op belastinguitgaven of die tot een grote budgettaire derving leiden.

Inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting

De Raad vraagt aandacht voor het zorgvuldig afwegen van de doeltreffendheid, de doelmatigheid en de inpasbaarheid in de fiscale structuur. Vanaf de invoering van de aanvullende combinatiekorting is aangegeven dat deze korting, in aanvulling op de «gewone» combinatiekorting, dient ter bevordering van de arbeidsparticipatie van de niet of minstverdienende partner in het geval ook recht bestaat op die «gewone» combinatiekorting. De aanvullende combinatiekorting stimuleert de minstverdienende partner zich op de arbeidsmarkt te begeven. Echter in de huidige situatie biedt de aanvullende combinatiekorting geen prikkel voor de minstverdienende partner die reeds werkt, om méér te gaan werken. Om die reden wordt de aanvullende combinatiekorting aangepast en ook gericht op het stimuleren van het méér werken van partners die reeds werken. Dat wordt bereikt door de aanvullende combinatiekorting tot een bepaald inkomen te laten stijgen naarmate ook het inkomen stijgt. Dit betekent dat indien een minstverdienende partner meer gaat werken en daardoor ook meer gaat verdienen, hij per saldo er meer op vooruit gaat dan in de huidige situatie.

De Raad vraagt terecht aandacht voor het zorgvuldig afwegen van de doeltreffendheid, de doelmatigheid en de inpasbaarheid in de fiscale structuur. Die afweging heeft, ook in het licht van hetgeen hiervoor is opgemerkt, plaatsgevonden.

7. Pensioenopbouw

a. Voorgesteld wordt de voorwaarden voor pensioenregelingen, waarvoor de «omkeerregeling» geldt, aan te passen op grond waarvan pensioenregelingen die zien op pensioenen met een pensioengrondslag van € 185 000 of meer, niet meer kwalificeren; die pensioenregelingen zullen als «onzuivere» pensioenregelingen worden aangemerkt. Voor onzuivere pensioenregelingen geldt dat de (volledige) aanspraken op pensioen bij de werknemer belast zijn. Het voorstel wordt gemotiveerd door er op te wijzen dat vanaf een bepaalde grondslag de opbouw van pensioen niet meer als hoofddoel het bieden van een oudedagsvoorziening heeft, maar dat er veel meer sprake is van vermogensopbouw. Zonder nadere motivering wordt vervolgens het omslagpunt op € 185 000 gelegd.

Het voorstel opent opnieuw de discussie over de grens waarbij oudedagsvoorzieningen eindigen. Deze discussie is ook met betrekking tot de Brede herwaardering (Wet van 12 december 1991, Stb. 697) gevoerd. Centraal daarbij stond het uitgangspunt van het zogenoemde natuurlijk maximum, dat de Brede herwaardering vanaf het begin beheerst heeft; niemand zal meer «echte» oudedagsvoorziening treffen dan hij noodzakelijk vindt, omdat hij het geld voor die voorziening kwijt is. Tijdens de parlementaire behandeling is het natuurlijk maximum uiteindelijk geconcretiseerd in een tranchesysteem dat als cijfermatige invulling van het natuurlijk maximum kan gelden. De regeling is thans opgenomen in artikel 3.127 Wet IB 2001 en kent een maximum premiegrondslag van € 150 957.

In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de omstandigheid, dat reeds eerder «echte» oudedagsvoorzieningen zijn begrensd. Nu ook ten aanzien van pensioenen wordt voorgesteld onderscheid te maken tussen oudedagsvoorziening en vermogensvorming, hoe arbitrair deze grens ook is, is er reden aansluiting te zoeken bij de eerdere discussie daaromtrent. Harmonisatie van beide regelingen lijkt hierbij op haar plaats.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen, alsmede de maximale pensioengrondslag die geldt voor een zuivere pensioenregeling, en de maximum premiegrondslag op elkaar af te stemmen.

b. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de gevolgen voor werknemers die tijdelijk in Nederland gedetacheerd zijn. De arbeidsvoorwaarden zijn in deze gevallen mogelijk afgestemd gebleven op de oorspronkelijke (buitenlandse) voorwaarden, waaronder een pensioenregeling met een grondslag boven € 185 000. Artikel 19d, onderdeel c, Wet LB 1964 biedt een mogelijkheid voor aanwijzing van die regeling als pensioenregeling. Twijfel kan echter bestaan of zodanige regeling nog voldoet aan de voorwaarde dat de buitenlandse regeling moet zijn gebaseerd op een wettelijke regeling, welke naar aard en strekking overeenkomt met de Nederlandse loonbelasting of de inkomstenbelasting (artikel 1.7, tweede lid, onderdeel c, Wet IB 2001). De Raad adviseert in de toelichting deze twijfel weg te nemen en alsnog aandacht te geven aan dit aspect.

7. Pensioenopbouw

De Raad merkt op dat het omslagpunt waarbij de opbouw van pensioen niet meer als hoofddoel het bieden van een oudedagsvoorziening maar van vermogensopbouw heeft, zonder nadere motivering op een bedrag van € 185 000 wordt gelegd. De Raad wijst in dit verband op het feit dat bij de pensioenopbouw in de derde pijler reeds sprake is van een begrenzing (maximum premiegrondslag van € 150 957; deze maximumpremiegrondslag wordt – als gevolg van de in aanmerking te nemen franchise van € 10 990 – bereikt bij een inkomen van € 161 947 (cijfers 2007)). De Raad adviseert om de regeling in de tweede pijler en de regeling in de derde pijler op dit punt op elkaar af te stemmen.

Naar aanleiding van het advies van de Raad is de memorie van toelichting aangevuld. Het advies van de Raad om de regeling in de tweede pijler en de regeling in de derde pijler op dit punt op elkaar af te stemmen is echter niet opgevolgd. Er zijn goede redenen voor het op dit punt bestaande verschil.¹ Het verkleinen van dat verschil neemt die redenen niet weg.

Volledigheidshalve merken wij op dat de maximumpremiegrondslag in de derde pijler per 1 januari 2008 wordt verlaagd met € 47 700 naar € 103 257 ingeval het voorstel van wet van de leden Depla en Blok houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningsschuld tot wet wordt verheven; de maximumpremiegrondslag wordt dan bereikt bij een inkomen van € 113 247.²

De Raad adviseert verder om in de toelichting aandacht te geven aan de gevolgen voor werknemers die tijdelijk in Nederland gedetacheerd zijn. De toelichting is op dit punt aangevuld.

8. Eigenwoningforfait

a. Voorgesteld wordt bij een eigenwoningwaarde van € 1 mln of meer het eigenwoningforfait te stellen op € 5 500 plus 2,35%, voor zover die waarde hoger is dan € 1 mln. In de toelichting wordt ontoereikend gemotiveerd op welke gronden de verdeling in schijven van het eigenwoningforfait dient te worden ingevoerd en het percentage op 2,35 is bepaald. Bij het bepalen van de hoogte van het eigenwoningforfait is steeds rekening gehouden met de omstandigheid, dat de eigenaar-bewoner enerzijds kan worden gezien als belegger (beleggingsaspect), en anderzijds als consument van een duurzaam gebruiksgoed (bestedingsaspect). Op grond van het beleggingsaspect zou de eigenaar onder de Wet IB 2001 moeten worden belast op basis van een forfaitair rendement van 4% van de waarde van de woning. Op grond van het bestedingsaspect zou de bewoner buiten de heffing kunnen blijven, omdat het genot van consumptiegoederen, ook in geval zij een lange gebruiksduur hebben, van oudsher niet tot het inkomen wordt gerekend. Als resultante is het forfait uiteindelijk bepaald op een mix van beide aspecten. Bij de herziening van het toenmalige huurwaardeforfait in 1991 is de gecalculerde netto huurwaarde met 40% gereduceerd in verband met het bestedingsaspect.

¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 413, nr. 100.

² Kamerstukken 30 432.

De Raad adviseert het voorstel nader te motiveren en mede aan de hand van een cijfermatige calculatie van het hiervoor genoemde beleggings- en bestedingsaspect toe te lichten.

b. In de toelichting op het voorstel is geen aandacht besteed aan de vraag of, en zo ja, in hoeverre het voorstel gevolgen heeft voor de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (artikel 3.123a Wet IB 2001).

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

8. Eigenwoningforfait

De Raad merkt terecht op dat de hoogte van het destijds nog als huurwaardeforfait aangeduide eigenwoningforfait werd bepaald door de eigen woning te beschouwen als een mix van een belegging (wat een heffing in de inkomstenbelasting rechtvaardigt) en een besteding (wat niet leidt tot een heffing in de inkomstenbelasting). Van een directe koppeling van de hoogte van het eigenwoningforfait aan deze twee aspecten is echter onder de sinds 1 januari 2001 geldende regeling geen sprake meer.

Wij wijzen in dit verband op de wijze van indexering van het eigenwoningforfait aan de hand van de huurindex en de waarde-ontwikkeling. Wel kan worden aangenomen dat vanaf een bepaald waardeniveau het beleggingsaspect een verhoudingsgewijs grotere rol gaat spelen, hetgeen – gelet op hetgeen de Raad aangeeft – een hoger eigenwoningforfaitpercentage rechtvaardigt. De toelichting is in deze zin aangepast.

De Raad merkt op dat in de toelichting geen aandacht wordt besteed aan de vraag of het verhoogde percentage van het eigenwoningforfait ook gevolgen heeft voor de toepassing van artikel 3.123a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld). De aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld wordt door het verhoogde percentage van het eigenwoningforfait niet gewijzigd en is zonder meer van toepassing.

9. Buitengewone uitgaven

Voorgesteld wordt de buitengewone uitgavenregeling in twee stappen af te schaffen en een compensatieregeling voor chronisch zieken en gehandicapten op te nemen in de Wet maatschappelijke ondersteuning. Als leidende motieven voor het voorstel wordt in de toelichting gesteld dat de stijging van het gebruik van de buitengewone uitgaven vooral het gevolg is van het gebruik door anderen dan chronisch zieken en gehandicapten, hetgeen aangeeft dat de regeling te weinig gericht is, alsmede dat door de toename van het gebruik de regeling budgettair onbeheersbaar is geworden. In het Plan van aanpak «Vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst»¹ is de regeling genoemd als een die verantwoordelijk is voor een onevenredige complexiteit van de wetgeving.

Naar het oordeel van de Raad schiet deze motivering voor het volledig afschaffen van de regeling tekort. In het rapport «Naar integratie van buitengewone uitgaven en zorgtoeslag?»² is de volgende opbouw van de buitengewone uitgaven voor 2006 geraamd (in € mln):

| | |
|---|---------------|
| Algemene uitgaven | |
| Inkomensafhankelijke bijdrage Zvw | 7 521 |
| Nominale premie Zvw | 4 684 |
| Zorgtoeslag (minus) | - 1 873 |
| Aanvullende verzekering | 1 546 |
| Vaste aftrek 65+ | 1 229 |
| Vaste aftrek voor arbeidsongeschiktheid | 490 |
| Totaal algemene uitgaven | 13 596 |
| Specifieke uitgaven | 1 723 |
| Vermeningvuldigingsfactor | 757 |
| Totaal specifieke uitgaven | 2 480 |
| Vaste aftrek voor uitgaven wegens chronische ziekte | 330 |
| Totaal van de overige uitgaven | 1 424 |
| Totaal van de ziektekosten of andere buitengewone uitgaven | 17 829 |

¹ Kamerstukken II 2006/07, 31 066, nr. 2.

² Kamerstukken II 2005/06, 29 689, nr. 112, bijlage.

Aftrekbedrag

5 501

Kosten buitengewone uitgaven, inclusief TBU

1 621

Aantal huishoudens

2 947 414

Uit deze opstelling blijkt dat voor een beoordeling van de regeling onderscheiden moeten worden:

- a. de premies voor de ziektekostenverzekering;*
- b. de vaste aftrekken voor 65+, arbeidsongeschiktheid en chronische ziekte, alsmede de vermenigvuldigingsfactor specifieke uitgaven;*
- c. de daadwerkelijke extra uitgaven (premies aanvullende verzekering, specifieke uitgaven en overige uitgaven).*

Premies ziektekostenverzekering

Achtergrond van de regeling, die reeds in het Besluit Inkomstenbelasting 1941 was opgenomen en sedertdien in de opeenvolgende wetten opgenomen is gebleven, is het bieden van een fiscale tegemoetkoming indien de draagkracht ernstig wordt aangetast als gevolg van op de belastingplichtige drukkende bijzondere uitgaven. «Normale» uitgaven dienen daarbij buiten aanmerking te blijven, hetgeen vorm is gegeven door het opnemen van een drempel die moet worden overschreden voordat aftrek mogelijk is. Uitgangspunt is steeds geweest, dat de premies voor de ziekenfondsverzekering verhoogd met een marge van ongeveer 2% van het inkomen als normale uitgaven voor geneeskundige kosten konden worden aangemerkt. Gelet hierop ligt het aanmerken van de nominale premie en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw als normale uitgaven in de lijn van dit uitgangspunt. Dit geldt des te sterker nu de zorgtoeslag reeds voor een draagkrachtcorrectie zorgt.

Het voor 2008 geldende voorstel om de nominale premies en de inkomensafhankelijke bijdragen Zvw onder verlaging van de drempel niet meer tot de buitengewone uitgaven te rekenen (artikel 6.18 Wet IB 2001) past binnen het uitgangspunt van de regeling.

Vaste aftrekken

De vaste aftrekken hebben een inkomenspolitieke achtergrond. Zo zijn in 1983 in het tarief van de inkomstenbelasting de aftrekken wegens arbeidsongeschiktheid en wegens ouderdom afgeschaft. Ter compensatie daarvan is naast maatregelen in de sfeer van een aantal sociale uitkeringen de aftrek wegens buitengewone lasten met een vaste aftrek voor arbeidsongeschiktheid en ouderdom uitgebreid. Ingaande 1998 is deze vaste aftrek uitgebreid tot chronisch zieken in verband met uitgaven die niet direct kunnen worden gerelateerd aan hun ziekte dan wel niet kunnen worden gekwantificeerd. Zij kunnen – naast de op hen drukkende kosten terzake van ziekte, invaliditeit en bevalling – een additioneel bedrag als aftrekbare ziektekosten in aanmerking nemen zonder dat daar direct aanwijsbare uitgaven tegenover hoeven te staan. Evenzo zijn in 2004 de vermenigvuldigingsfactoren voor de specifieke uitgaven ingevoerd teneinde drempelverlagend te werken voor de uitgaven die ook in aanmerking worden genomen voor de beoordeling van de toegang tot het chronisch ziekenforfait.

Het opnemen en continueren van inkomenspolitieke elementen in de buitengewone uitgavenregeling vormt op zich een oneigenlijke element in die regeling. Door de inkomenspolitieke achtergrond van de vaste aftrekken is het gebruik van de buitengewone uitgavenregeling met name onder ouderen dan ook hoog, hetgeen de betekenis als «vangnet» van de buitengewone uitgavenregeling vertekent. Dit vormt echter geen argument om de regeling met ingang van 2009 zonder meer te schrappen.

De Raad adviseert in de toelichting te motiveren op welke grond compensatie achterwege kan blijven voor ouderen, arbeidsongeschikten en chronisch zieken met een laag inkomen, die door de vaste aftrekken een beroep kunnen doen op de buitengewone uitgavenregeling zonder dat zij daadwerkelijk zodanig veel uitgaven voor geneeskundige zorg hebben dat zij daardoor de drempel overschrijden.

Daadwerkelijke extra uitgaven

Zoals hiervoor is opgemerkt is de achtergrond van de regeling het bieden van een fiscale tegemoetkoming indien de draagkracht ernstig wordt aangetast als gevolg van de op de belastingplichtige drukkende bijzondere uitgaven. Het gaat om uitgaven voor ziekte, invaliditeit en sterfgeval, die, zoals reeds bij de behandeling van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is geformuleerd, én naar hun aard én naar hun totale omvang algemeen worden aanvoeld als dermate zware lasten, dat zij de belastingplichtige wat zijn financiële draagkracht betreft in een uitzonderingspositie plaatsen ten opzichte van andere contribuabelen.¹ Deze uitgaven zien met name op de niet door de ziektekostenverzekeraar vergoede kosten en premies voor aanvullende verzekeringen voor zover zij de drempel overschrijden. Voor een belangrijk deel hebben zij betrekking op chronisch zieken en gehandicapten, maar zij zien ook op incidentele hoge uitgaven van anderen uit hoofde van ziekte of overlijden. Aangezien voor de kosten die door chronisch zieken en gehandicapten moeten worden gemaakt uit hoofde van hun ziekte of handicap, de buitengewone uitgavenregeling de grenzen heeft bereikt van hetgeen een fiscaal instrument vermag², is het op zich een goede ontwikkeling binnen de Wet maatschappelijke ondersteuning naar nieuwe wegen te zoeken voor het adequaat treffen van voorzieningen voor chronisch zieken en gehandicapten. In de toelichting op de afschaffing van de buitengewone uitgavenregeling wordt echter geen motivering gegeven, anders dan dat de afschaffing in het Coalitieakkoord is opgenomen, voor het niet meer in aanmerking nemen van incidentele hoge niet-vergoede ziektekosten van niet-chronisch zieken, de kosten van bevalling en adoptie, en de kosten van overlijden. De Raad adviseert in het licht van reeds sinds het Besluit Inkomstenbelasting 1941 aan de aftrek ten grondslag liggende gedachte dat bij de inkomstenbelastingheffing rekening gehouden dient te worden met de verminderde draagkracht van een belastingplichtige indien de vermindering is veroorzaakt door uitgaven voor gezondheid en overlijden waaraan hij zich niet kan onttrekken, het schrappen van ook deze aftrekmogelijkheden alsnog te motiveren.

9. Buitengewone uitgaven

De Raad merkt terecht op dat aan de invoering van de buitengewone uitgavenregeling oorspronkelijk het draagkrachtbeginsel ten grondslag ligt. Dit betekent echter niet dat deze regeling niet zou kunnen worden vervangen door een niet-fiscale regeling. Ook kunnen daarbij andere afwegingen worden gemaakt met betrekking tot de aard van de uitgaven die meewegen voor de bepaling van de draagkracht en de groep personen waarvoor het gewenst is aanvullende compensatie te bieden. Reeds een aantal jaren geleden is binnen de buitengewone uitgavenregeling de lijn ingezet de regeling toe te spitsen op chronisch zieken en gehandicapten. Probleem blijft echter dat een fiscale regeling geen maatwerk kan bieden. Om die reden is gezocht naar een niet-fiscaal alternatief waarbij wel maatwerk kan worden geboden.

De Raad vraagt nader in te gaan op het al dan niet bieden van compensatie aan personen – met name ouderen – die door de vaste aftrekken een beroep kunnen doen op de buitengewone uitgavenregeling zonder dat zij daadwerkelijk zodanig veel uitgaven voor geneeskundige zorg hebben dat zij daardoor de drempel overschrijden, maar vanaf 2009 niet langer in aanmerking komen voor een tegemoetkoming. Ook vraagt de Raad het laten vervallen van de aftrek van incidentele hoge niet-vergoede ziektekosten van niet-chronisch zieken, de kosten van bevalling en adoptie en de kosten van overlijden, nader te motiveren. De memorie van toelichting is naar aanleiding van het advies van de Raad op beide punten aangevuld.

10. Woningcorporaties

Motivering integrale belastingplicht

De invoering van de integrale vennootschapsbelastingplicht voor woningcorporaties wordt gemotiveerd door er op te wijzen dat de fiscale criteria voor het drijven van een onderneming zijn de aanwezigheid van een organisatie van kapitaal en arbeid, deelname aan het economisch verkeer en het behalen van winst daarmee, alsmede dat wanneer het geheel aan activiteiten van woningcorporaties wordt gezien, woningcorporaties vanuit fiscaal oogpunt moeilijk

¹ Memorie van antwoord, Kamerstukken II 1962/63, 5380, blz. 67.

² Niet-dossierstuk 2000/01, szw0000565, Tweede Kamer: eindrapport van de interdepartementale werkgroep Inkomenspositie van Gehandicapten en Chronisch Zieken (IGCZ), mei 2001.

anders dan als ondernemingen kunnen worden gekenmerkt. Zij voldoen immers aan de criteria van organisatie van kapitaal en arbeid, van deelname aan het economische verkeer en behalen met hun activiteiten ook winst, hieruit wordt de logische consequentie getrokken dat woningcorporaties voor al hun activiteiten in de vennootschapsbelasting betrokken moeten worden, aldus de toelichting.

De Raad merkt op, dat deze motivering voorbij gaat aan de in het kader van het Belastingplan 2004 en het Belastingplan 2006 met de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal gevoerde discussie over de belastingplicht van woningcorporaties naar aanleiding van het voorstel tot een partiële belastingplicht van de woningcorporaties over te gaan. Tevens wijst de Raad er op, dat het advies inzake het Belastingplan 2006¹, waarin de Raad alles overziende heeft geadviseerd de in artikel 5, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) opgenomen vrijstelling voor woningcorporaties opnieuw te bezien, onder verwijzing naar het in het Belastingplan 2004 gedane voorstel niet is gevolgd.

Onder deze omstandigheden kan niet worden volstaan met de in de toelichting gegeven motivering voor de integrale vennootschapsbelastingplicht, maar dient tevens te worden aangegeven welke feiten en omstandigheden hebben geleid tot de wijziging in inzicht omtrent de belastbaarheid van woningcorporaties.

Uitkeringen in het belang van de volkshuisvesting

Voorgesteld wordt te bepalen dat de woningcorporaties geacht worden hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen (artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969). Dit brengt mee, dat de grens scherp moet worden getrokken tussen niet van de winst aftrekbare uitkeringen ten behoeve van de volkshuisvesting (artikel 70, eerste lid, van de Woningwet), die ten laste van het vermogen van de woningcorporatie komen, en de uitgaven die naar hun aard tot de kosten van een onderneming behoren (artikel 10, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969). In de toelichting is aan dit aspect alleen aandacht gegeven in het kader van het laten meebetalen aan investeringen in het kader van de wijkaanpak. De Raad mist echter een meer diepgaande toelichting over voorschreven grensafbakening, waarbij ook aandacht gegeven wordt aan het aanvaarden van de zogenoemde onrendabele top bij investeringen in nieuwbouwprojecten. Uit het voorgestelde artikel 3.29c Wet IB 2001 is af te leiden, dat het aanvaarden van een onrendabele top niet wordt gezien als een niet van de winst aftrekbare uitkering ten behoeve van de volkshuisvesting, maar als uitgave die tot de kosten van de onderneming behoort. Dit is niet vanzelfsprekend, maar dient te worden gemotiveerd in het licht van de hiervoor aangeduide grensafbakening.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.

Openingsbalans

In de toelichting is het uitgangspunt opgenomen, dat bij een overgang van de onbelaste naar de belaste sfeer geen voor- of nadeel mag optreden dat leidt tot een verstoring van de concurrentieverhouding. Op die grond is een uitdrukkelijke regeling opgenomen met betrekking tot de immateriële activa (art. 33 Wet Vpb 1969). In de toelichting is echter geen aandacht gegeven aan de waardering van de overige activa en passiva op de openingsbalans. Bij de woningcorporaties is daarbij van bijzondere betekenis voor de waardering van huurwoningen en andere reeds gebouwde projecten aan welke periode de hiervoor reeds genoemde onrendabele top wordt toegerekend.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

10. Woningcorporaties

Motivering integrale belastingplicht

Aan het advies van de Raad om de memorie van toelichting aan te vullen met een motivering voor integrale belastingplicht is gevolg gegeven.

Uitkeringen in het belang van de volkshuisvesting

In het wetsvoorstel is opgenomen dat woningcorporaties geacht worden met hun gehele vermogen een onderneming te drijven. Zoals de Raad constateert, sluit dit evenwel niet uit dat het mogelijk blijft dat bepaalde uitkeringen niet aftrekbaar van de winst kunnen zijn, namelijk wanneer het gaat om uitgaven

¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 4.

die naar hun aard niet tot de kosten van een onderneming behoren. In de memorie van toelichting is aandacht geschonken aan de vraag hoe fiscaal moet worden omgegaan met het feit dat voor een deel van de woningen die de woningcorporaties beheren een lager rendement wordt geaccepteerd omdat deze woningen worden verhuurd aan minder draagkrachtige huishoudens. Op voorhand is bekend dat de huuropbrengsten van die woningen in verhouding tot de investering relatief laag zullen zijn. Deze voor de verhuur bestemde woningen zijn fiscaal aan te merken als bedrijfsmiddelen, ze zijn immers bestemd om voor de uitoefening van de onderneming te worden gebruikt. De vraag is vervolgens of het fiscaal mogelijk is om bedrijfsmiddelen met een voorzienbaar laag rendement af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde. Op grond van de jurisprudentie hierover zal een dergelijke fiscale afwaardering zich niet snel voor kunnen doen. Om te voorkomen dat op dit punt discussies en daarmee onzekerheden ontstaan is in het voorstel geëxpliciteerd dat een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde uitgesloten is voor alle bedrijfsmiddelen met een voorzienbaar laag rendement.

Openingsbalans

Aan het advies van de Raad om de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen met een toelichting op de waardering op de openingsbalans is gevolg gegeven.

11. Tariefswijziging MRB

Voorgesteld wordt de tariefswijzigingen die per 1 februari 2008 van kracht worden, tijdig te laten doorwerken voor belastingplichtigen die per jaar betalen (artikel 83 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994)). De tariefswijzigingen gaan in alle gevallen gelden met ingang van het eerste (driemaands)tijdvak dat aanvangt na de inwerkingtreding van de wijzigingen. Het voorstel houdt tevens in dat een belastingplichtige, indien hij voor een jaar vooruit heeft betaald, in het geval van een verhoging van het tarief, een aanvullende aangifte moet doen.

De MRB wordt geheven bij wijze van voldoening op aangifte (artikel 14 Wet MRB 1994). Daarbij bepaalt artikel 17, eerste lid, Wet MRB 1994 dat de aanvraag om afgifte van een kentekenbewijs dan wel om wijziging van de tenaamstelling van het kentekenbewijs wordt aangemerkt als het doen van aangifte, die geldt voor alle tijdvakken waarin het motorrijtuig wordt gehouden, zolang het motorrijtuig niet van houder wisselt.

De Raad merkt op dat een wijziging van het tarief niet valt onder de gevallen waarin de Wet MRB 1994 voorziet in de verplichting tot het doen van een aanvullende aangifte (artikelen 17, 18, 24a en 24b Wet MRB 1994). De verplichting tot het doen van een aanvullende aangifte in geval van een tariefswijziging past dan ook niet in de systematiek van een eenmalige aangifte die aan de heffing van de MRB ten grondslag ligt. Het door de Belastingdienst verzenden van een «betalingsherinnering» waarin de tariefswijziging wordt aangegeven volstaat bij tariefswijzigingen.

De Raad adviseert de verplichting tot het doen van een aanvullende aangifte te schrappen.

11. Tariefswijziging MRB

De Raad merkt op dat het bij een wijziging van het tarief van de MRB niet past om voor het bijbetalen van jaarbetalers te spreken over een verplichting tot het doen van een aanvullende aangifte. Het advies om deze tekst te wijzigen is overgenomen.

12. Kansspelbelasting

a. De Raad merkt op, dat in het kader van het Belastingplan 2006¹ is gesteld dat het kabinet voornemens is de kansspelbelasting te heffen over de inleg, alsmede dat het kabinet erop inzet dit per 1 januari 2007 te realiseren. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven wanneer deze herziening van de kansspelbelasting zal worden aangeboden.

b. In de toelichting wordt geen aandacht gegeven aan de gevolgen voor een exploitant van kansspelautomaten van het voor de omzetbelastingheffing vrijgesteld worden van de kansspelen.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 306, nr. 16, blz. 6.

12. Kansspelbelasting

a. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven wanneer de aangekondigde herziening van de kansspelbelasting zal worden aangeboden. Het vorige kabinet heeft bij de parlementaire behandeling van de wet houdende Wijziging van de Wet op de kansspelbelasting in verband met kansspelen via internet nog geen definitief besluit genomen over een herziening.¹ De reden daarvoor was dat de (politieke) nadelen niet leken op te wegen tegen de enkele voordelen die op uitvoeringstechnisch vlak zouden zijn te behalen. Die nadelen, waaronder een herverdeling van de netto opbrengsten binnen de sector, zijn in de tot nu toe verstreken periode niet kleiner geworden. Daar komt nog bij dat in reacties van enkele gerenommeerde deskundigen op het gebied van het Europese recht en vanuit de branche is gewezen op mogelijke strijd met het Europese recht van een qua systeem gewijzigde kansspelbelasting. Hoewel wij deze opvatting niet zonder meer delen, maken die reacties wel duidelijk dat een eventuele overgang naar een ander stelsel vraagt om een zorgvuldige afweging, waarbij naast de in de literatuur genoemde argumenten pro en contra ook het aan de belasting ten grondslag liggende buitenkansbeginsel niet uit het oog mag worden verloren. De memorie van toelichting is in deze zin aangevuld.

b. Aan het advies van de Raad om de memorie van toelichting aan te vullen met de gevolgen voor de exploitanten van kansspelautomaten op het terrein van de omzetbelasting is gevolg gegeven.

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

Overige onderwerpen

Aan de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies is gevolg gegeven.

Tevens is de inwerkingtreding van een aantal maatregelen aangepast. Dit betreft in het bijzonder de verpakkingenbelasting. De inwerkingtreding is verschoven van 1 juli 2008 naar 1 januari 2008. Die verschuiving is mede gebaseerd op de wens van het bedrijfsleven om in 2008 niet met (de administratieve lasten van) twee (heffings)systemen te worden geconfronteerd: de verpakkingenbelasting enerzijds en de VROM-opgave ingevolge het verpakkingenbesluit anderzijds. De opbrengst voor 2008 blijft dezelfde (€ 240 miljoen). Dit betekent wél dat de tarieven in 2008 lager zullen zijn dan de structurele tarieven in 2009.

Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt om in de vliegbelasting ten behoeve van de belastingplichtigen enkele formele bepalingen op te nemen en om een aantal redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

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

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

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

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

¹ Kamerstukken II 2006–2007, 30 583, nr. 7, blz. 1 en 2.

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.07.0321/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In artikel II, onderdeel K, «artikel 8.11» vervangen door: artikel 8.11a.
- In artikel III, onderdeel D, «artikel 10.1, eerste lid» vervangen door: artikel 10.1, eerste volzin.
- In de wijzigingsopdracht, opgenomen in artikel XII, onderdeel F, «36l, eerste lid,» vervangen door: en 36l, eerste lid,.
- In artikel XIII, onderdeel D, de vervangende tekst vervangen door: 36i, eerste en vierde lid, en 36l, eerste lid, vermelde bedragen.
- In artikel XIX, onderdeel E, de volgende bedragen aanpassen:
 - genoemd in de rij «bij een toegestane maximum massa in kilogrammen van 29 000 tot 31 000» en in de kolommen «zonder koppelinrichting, zonder luchtvering, 4 of meer assen», «zonder koppelinrichting, met luchtvering, 2, 3 en 4 of meer assen»;
 - genoemd in de rij «bij een toegestane maximum massa in kilogrammen van 31 000 tot 33 000» en in de kolom «met koppelinrichting, zonder luchtvering, 2 assen».
- In artikel XX een wijziging meenemen van de artikelen 3, eerste lid, onderdelen a en b, 5, eerste lid, onderdelen a en b, 5a, eerste lid, 6, eerste lid, en 8, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting zodat de wettekst aansluit bij het voorgestelde artikel XX, onderdeel A, eerste lid.
- Aan artikel XXVII voor de punt aan het slot toevoegen: tot ten hoogste het bedrag van de uitgaven die in aftrek zijn gekomen. (Zie artikel 3.139, onderdeel c, Wet IB 2001.)
- In artikel XXVIII, onderdeel F, «artikel 36ia, eerste lid, onderdeel b» vervangen door: artikel 36ia, eerste lid, onderdeel c.
- In artikel XXVIII, onderdeel K, «36l, eerste lid, en 36sf, vermelde bedragen» vervangen door: en 36l, eerste lid, vermelde bedragen.