

Vergaderjaar 2008–2009

**32 128**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 7 september 2009 en het nader rapport d.d. 11 september 2009, 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 1 september 2009, no. 09.002217, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, mede namens de minister van Financiën bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel omvat het Belastingplan 2010. De Raad van State maakt naar aanleiding van het wetsvoorstel een aantal opmerkingen met betrekking tot het koopkrachtpakket, de ondernemersfaciliteiten, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de successierechtsschulden en -vorderingen, de stamrechtspaarrekening, het omzetbelastingtarief voor boeken en de bestuurlijke boeten. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 september 2009, no. 09.002217, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan ons te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 september 2009, no. W06.09.0336/III, bied ik U, mede namens de Minister van Financiën, hierbij aan.<sup>1</sup>

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 beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar nodig of gewenst is. In de afgelopen jaren zijn de fiscale maatregelen op deze wijze in wetsvoorstellen opgenomen.*

*De Raad stelt vast dat in het Belastingplan 2010 en de Overige fiscale maatregelen 2010 deze splitsing is gemaakt, maar merkt op dat in het*

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

*Belastingplan 2010 ook maatregelen zijn opgenomen waarmee geen wezenlijk budgettair belang gemoeid is. Met name de maatregelen op het terrein van de vergroening en de omzetbelastingmaatregelen hebben een budgettair belang van minder dan € 10 mln. Deze maatregelen passen niet in een belastingplan. Ook de herijking van het boetebeleid is niet primair gericht op het budgettair belang. Het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel legt druk op de parlementaire besluitvorming. Deze druk is alleen aanvaardbaar indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt, zoals bij een belastingplan in vorengenoemde zin het geval is.*

*De Raad adviseert in de toelichting te motiveren waarom deze maatregelen in het Belastingplan 2010 en niet in de Overige fiscale maatregelen 2010 zijn opgenomen.*

#### *Koopkrachtpakket 2010*

*Tot de maatregelen die een direct verband vertonen met de begroting behoren de tariefmaatregelen. Zij hebben ook betrekking op het koopkrachtbeeld van het komende jaar. Daartoe dient in het 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 de fiscale maatregelen in het koopkrachtpakket 2010, waarmee een budgettair belang van € 650 mln belastingverzwaring is gemoeid, maar zijn alleen de hoogte van de tarieven en heffingskortingen weergegeven. De Raad acht deze wijze van aanbieden van de tariefsmaatregelen ontoereikend, nu de motieven voor de onderscheiden maatregelen niet zijn gegeven en geen inzicht wordt geboden in de afweging tussen de verschillende maatregelen. De omstandigheid dat niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket in andere regelgeving worden opgenomen en alleen de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) een integraal beeld bevat van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen, doet er niet aan af dat een zelfstandige toelichting op de fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket in het belastingplan eigen betekenis heeft. Een beleidsartikel in de SZW begroting vormt niet de wettelijke bepaling waarin de belastingmaatregelen worden vastgelegd.*

*De Raad adviseert de wetswijzigingen opgenomen in het koopkrachtpakket passend toe te lichten.*

#### **1. Belastingplan**

De Raad merkt op, dat in het Belastingplan 2010 enkele maatregelen zijn opgenomen op het terrein van de omzetbelasting en vergroening waarmee geen wezenlijk budgettair belang gemoeid is. De Raad adviseert te motiveren waarom deze maatregelen niet in de Overige fiscale maatregelen 2010 zijn opgenomen. Het kabinet deelt de mening van de Raad dat het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een belastingplan aanvaardbaar is, indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt. Om die reden heeft het kabinet bij de vormgeving van het fiscale pakket Belastingplan 2010 ervoor gekozen de druk op de parlementaire besluitvorming zo laag mogelijk te houden door de verschillende maatregelen onder te brengen in maar liefst zes verschillende wetsvoorstellen. Op deze wijze heeft het kabinet getracht recht te doen aan de lijn zoals de Raad van State deze in zijn advisering sinds jaar en dag voorstaat. Langs deze lijnen heeft het kabinet ook de maatregelen in de onderscheidenlijke wetsvoorstellen ondergebracht. Juist om de reden van samenhang tussen de verschillende maatregelen heeft het kabinet ervoor gekozen maatregelen in de sfeer van de vergroening en het boetebeleid gezamenlijk in het belastingplan te presenteren en de maatregelen niet in afzonderlijke wetsvoorstellen onder te brengen, gesplitst naar budgettair belang. Het uit elkaar trekken van dergelijke maatregelen en onderbrengen in verschillende wetsvoorstellen komt naar de mening van het kabinet een overzichtelijk wetgevingsproces in beginsel niet ten goede. Bovendien kunnen de budgettaire effecten zelf een oorzaak vormen om ogenschijnlijk afzonderlijke maatregelen in onderlinge samenhang te presenteren, bijvoorbeeld omdat meerdere maatregelen vanuit één financieringsbron gefinancierd worden. Ten aanzien van de maatregelen in de omzetbelasting kan voorts worden opgemerkt, dat het kabinet de budget-

taire effecten van deze maatregelen voldoende groot acht om dat effect als een hoofddoelstelling te beschouwen. Om die reden heeft het kabinet deze maatregelen opgenomen in het belastingplan. Overigens is de splitsing die het kabinet hanteert bij de maatregelen bij het opnemen van de omzetbelasting-maatregelen in de verschillende wetsvoorstellen tot uitdrukking gekomen. De maatregelen met een naar de mening van het kabinet gering budgettair effect, of waarvan het budgettair effect niet als hoofddoelstelling beschouwd kan worden, hebben hun weg in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010 gevonden.

### *Koopkrachtpakket 2010*

De Raad merkt op dat in de toelichting op het belastingplan niet is ingegaan op de fiscale maatregelen in het koopkrachtpakket 2010 en acht een toelichting passend.

Het belastingplan is een fiscaal wetsvoorstel en is op dat punt ook zelfstandig leesbaar. Alle fiscale wijzigingen uit het koopkrachtpakket die in het belastingplan zijn opgenomen, zijn weergegeven in paragraaf 4.4 van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2010. Het betreft in beginsel het verhogen of verlagen van heffingskortingen en belastingtarieven. Gekozen is om de wijzigingen in heffingskortingen en belastingtarieven in een tabelvorm te presenteren, aangezien op deze wijze zowel de mutatie als de oude en de nieuwe hoogte van de heffingskortingen respectievelijk de hoogte van de belastingtarieven overzichtelijk kan worden weergegeven. Aangezien dit jaar ook de grenzen van de belastingschijven wijzigen, zijn die wijzigingen ook, in een aparte paragraaf, opgenomen. Daarmee bevat de paragraaf alle feitelijke informatie die betrekking heeft op de fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket. Zoals gebruikelijk zijn de budgettaire effecten van het koopkrachtpakket in de budgettaire tabel weergegeven. Niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket worden in andere regelgeving opgenomen en horen niet thuis in een belastingplan. Omdat niet alle aspecten van het koopkrachtpakket in het belastingplan staan, hoort ook het integrale koopkrachtpakket niet in het belastingplan thuis. Bovendien kan het koopkrachtpakket niet los worden gezien van de ontwikkeling van het integrale koopkrachtbeeld. Alleen de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bevat een integraal beeld van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen.<sup>1</sup> Deze worden immers in samenhang met de overige onderdelen van het koopkrachtpakket toegelicht in het artikel Inkomensbeleid in de SZW-begroting.

## *2. Ondernemersfaciliteiten*

### *Zelfstandigenaftrek*

*Zoals de Raad eerder heeft opgemerkt<sup>2</sup> is het bevorderen van het ondernemerschap waarbij de samenhang en het evenwicht tussen de verschillende verschijningsvormen van ondernemerschap worden bewaard, een niet steeds even eenvoudige opgave zoals het permanent inzetten van de zelfstandigenaftrek sinds 1983 en het dossier «zelfstandig ondernemerschap»<sup>3</sup> leren. Voor een deel is dit terug te voeren op de vraag waarop de faciliteit zich dient te richten. In het bedrijfsresultaat van een zelfstandige ondernemer dat als één geheel als winst uit onderneming in de inkomstenbelastingheffing wordt betrokken, zijn de volgende componenten te onderscheiden:*

- a. de arbeidsbeloning van de zelfstandige ondernemer;*
- b. de vergoeding voor het in de onderneming geïnvesteerde eigen vermogen, waaronder een risicopremie voor het te dragen ondernemersrisico;*
- c. de reservering ter financiering van de continuïteit en de groei van de onderneming;*
- d. een restpost, bestaande uit (over-)winst of verlies.*

*De zelfstandigenaftrek is niet steeds op dezelfde component ingezet. Zo is de permanente aftrek ingevoerd om recht doen aan de functies van het winst-inkomen bij zelfstandigen. Daarna is de aftrek verhoogd als compensatie voor een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief (1984, 1986, 1994, 2005 en 2006), voor de verhoging van het arbeidskostenforfait bij werknemers (1997) en tijdelijk voor de compensatie van de administratieve lasten bij de invoering van de euro (1999–2001), als terugsluis bij de verhoging van de regulerende*

<sup>1</sup> Hoofdstuk 2, artikel 41 van de SZW begroting.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 4, blz. 5–7.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 311.

energiebelasting en andere milieubelastingen (1999 en 2000), en als inkomens- steun (1997 en 1998). De wisselende inzet en het niet herijken van de faciliteit indien de specifieke reden voor een verruiming van de zelfstandigenaftrek zijn betekenis had verloren, hebben de zelfstandigenaftrek tot een aftrekpost voor ondernemers gemaakt, die wat hoogte betreft niet meer gerechtvaardigd wordt onder de thans geldende omstandigheden. Deze scheefgroei van de zelfstandigenaftrek vormt thans een belemmering voor een volledige herijking van de aftrek, gelet op de aanzienlijke inkomenseffecten voor ondernemers, indien de aftrek ineens aanmerkelijk zou worden beperkt.

Dit laat onverlet, dat met name door de zelfstandigenaftrek nog steeds een aanmerkelijk verschil in aangrijpingspunt van de inkomstenbelastingheffing tussen ondernemers en loontrekkenden blijft bestaan (circa € 19 000 tegenover circa € 6 250). Door de startersaftrek en andere ondernemers- faciliteiten kan dit verschil nog aanmerkelijk groter worden. Een zo groot verschil in aangrijpingspunt wordt niet gerechtvaardigd door de omstan- digheid dat winstinkomen, meer dan looninkomen, naast de consumptie- functie ook een investeringsfunctie en een reserveringsfunctie heeft. Met het oog op die functies ligt het meer voor de hand (beclaimde) reservevorming mogelijk te maken dan het van inkomstenbelasting vrijstellen van een deel van de winst.

De Raad mist in de toelichting en de (vervolg)notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap een doorkijk naar het meer evenwichtig maken van de inkomstenbelastingheffing van ondernemers en loontrekkenden. Het verlagen van (scheefgegroeide) winstfaciliteiten leidt tot negatieve inkomenseffecten voor ondernemers op grond waarvan met een zodanige verlaging (in de tijd) behoedzaam moet worden omgegaan, maar van de verlaging mag niet worden afgezien indien dit noodzakelijk is om de belastingheffing van ondernemers en loontrekkenden meer in evenwicht te brengen. Begunstiging van ondernemers heeft tot verzwaring van de belastingdruk op loontrekkenden geleid. Deze verzwaring kan gelet op de daarvoor aangevoerde belangen gerechtvaardigd zijn. Scheefgroei van deze begunstiging mist echter deze rechtvaardiging. Voor het handhaven daarvan dient alsdan een andere dringende reden te bestaan. In de toelichting is deze niet gegeven.

Het is teleurstellend dat de bij de behandeling van het Belastingplan 2009 toegezegde en uitgevoerde consultatie van het bedrijfsleven en de advies- wereld geen voorstel heeft opgeleverd, dat de problematiek rond de zelfstan- digenaftrek vermindert. Uit de (vervolg)notitie fiscaal bevorderen onderne- merchap blijkt, dat de variant waarbij de zelfstandigenaftrek wordt opgenomen als basisvrijstelling in de MKB-winstvrijstelling mogelijkheden zou hebben geboden voor een stap in de richting van een omzetting van de zelfstandigen- aftrek in de MKB-winstvrijstelling (bijlage 1, par. 3.2.3), maar dat de omstan- digheid dat er nog voltijdondernemers zijn met een winst lager dan € 18 000 die er op achteruitgaan, het kabinet er toe heeft gebracht van deze mogelijk- heid af te zien. Een dergelijk standpunt bemoeilijkt het vinden van een oplossing.

De Raad adviseert in de toelichting aan deze aspecten aandacht te geven.

#### MKB-winstvrijstelling

De MKB-winstvrijstelling die oorspronkelijk 10% van de winst van een ondernemer bedroeg (artikel 3.79a Wet IB 2001), is in de inkomstenbelasting opgenomen als flankerende regeling voor de tariefsverlaging van de vennoot- schapsbelasting. Als flankerende regeling voor tariefsverlagingen van de vennootschapsbelasting is er voor de voorgestelde verhoging van de vrijstelling van 10,5% tot 12% geen reden, omdat thans geen verlaging van het vennootschapsbelastingtarief speelt. In de toelichting is deze verhoging echter niet nader gemotiveerd. De Raad wijst er op dat verdergaande inzet van de vrijstelling met verschillende motieven tot dezelfde problematiek zal gaan leiden als nu ten aanzien van de zelfstandigenaftrek geldt.

De Raad adviseert in de toelichting van de verhoging van de vrijstelling alsnog zelfstandig te motiveren.

In het advies inzake de Wet werken aan winst heeft de Raad er reeds op gewezen, dat een algemene vrijstelling van een deel van de belastbare winst voor zelfstandige ondernemers spanning oproept met de inkomstenbelasting- heffing over de component arbeidsbeloning in de winst uit onderneming, nu

*geen motivering is gegeven waarom deze beloning voor arbeid slechts voor een deel in de progressieve inkomstenbelasting mag worden betrokken terwijl het loon van de directeur-groootaandeelhouder en andere werknemers alsmede het resultaat van resultaatgenieters volledig worden belast.<sup>1</sup>*

*Deze spanning wordt door het voorstel om voor de toepassing van de vrijstelling niet meer de ureneis te stellen, verder vergroot omdat het bereik van de vrijstelling door het vervallen van de ureneis aanmerkelijk wordt verruimd. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vraag of en in hoeverre er een evenwicht bestaat tussen de belastingheffing over winst, loon en resultaat van resultaatgenieters, mede in het licht van de grens die tussen winst en resultaat moet worden getrokken. De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.*

## *2. Ondernemersfaciliteiten*

### *Zelfstandigenaftrek*

De Raad mist een toelichting op het handhaven van de huidige verschillen in inkomstenbelastingheffing tussen ondernemers en loontrekkenden. In de (vervolg)notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap die als onderdeel van de memorie van toelichting bij het belastingplan is gevoegd, is aangegeven dat het toekennen van bijzondere faciliteiten aan ondernemers zoals de zelfstandigenaftrek, voortvloeit uit de wens om ondernemerschap te stimuleren en uit de bijzondere functies van winstinkomen (investeren en reserveren). Zoals de Raad zelf ook opmerkt, is de zelfstandigenaftrek in het verleden bovendien een aantal keer verhoogd onder andere als terugsluis bij lastenverzwaringen in het kader van de vergroening van het belastingstelsel en in verband met tariefverlagingen in de vennootschapsbelasting. In de genoemde notitie is aangegeven dat, onder meer door de hoogte en het degressieve verloop van de zelfstandigenaftrek, het verschil in belastingheffing tussen werknemers en ondernemers thans aanzienlijk kan zijn. Het verkleinen van die verschillen zou vanwege de daardoor optredende herverdelingseffecten voor in ieder geval een deel van de ondernemers negatieve inkomenseffecten tot gevolg hebben. Binnen een breder kader kunnen de mogelijkheden voor het mitigeren van herverdelingseffecten groter zijn. Het kabinet kan zich daarom voorstellen dat het verschil in belastingheffing tussen ondernemers en werknemers aan de orde komt als in de toekomst mogelijk gekeken wordt naar de mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting. Paragraaf 2.2 van de (vervolg)notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap is aangevuld op dit punt.

Daarnaast geeft de Raad aan het teleurstellend te vinden dat de consultatie van het bedrijfsleven en de advieswereld geen voorstel heeft opgeleverd dat de problematiek rond de zelfstandigenaftrek vermindert, zoals het opnemen van de zelfstandigenaftrek als basisvrijstelling in de MKB-winstvrijstelling als stap in de richting van een omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling. De Raad adviseert ook hieraan in de toelichting aandacht te besteden.

Er is uitgebreid geconsulteerd over varianten waarbij de zelfstandigenaftrek wordt omgezet in de MKB-winstvrijstelling. Het kabinet is het met de Raad eens dat er voor een dergelijke omzetting, in ieder geval theoretisch, veel valt te zeggen. Tijdens de consultaties bleek er echter geen draagvlak voor te zijn vanwege de herverdelingseffecten. Dit is beschreven in de genoemde (vervolg)notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap. Het kabinet kan zich echter niet vinden in de opvatting van de Raad dat er helemaal niets wordt gedaan om de problematiek rond de zelfstandigenaftrek te verminderen. Er wordt immers voorgesteld – conform de gedachte van de door de Raad aangehaalde basisvrijstelling – om de zelfstandigenaftrek niet langer aftrekbaar te maken van niet-winstinkomen.

### *MKB-winstvrijstelling*

De Raad adviseert in de toelichting de verhoging van de MKB-winstvrijstelling zelfstandig te motiveren. De verhoging van de MKB-winstvrijstelling dient om doorgroei van ondernemers te stimuleren in verband met de positieve effecten

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 4.



van doorgroeiers, zoals het creëren van werkgelegenheid, economische groei en innovatie. Dit mede gelet op het relatief lage aantal doorgroeiers in Nederland. Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting kan doorgroei effectief worden gestimuleerd door lagere marginale tarieven voor winst-inkomen. Dit wordt bereikt via een verhoging van de MKB-winstvrijstelling. In de memorie van toelichting is naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad duidelijker aangegeven dat deze maatregel doorgroei bevordert.

Volgens de Raad wordt de spanning tussen de belastingheffing over winst, loon en resultaat groter door het vervallen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling. De Raad merkt op dat in de toelichting geen aandacht is gegeven aan de vraag of en in hoeverre er een evenwicht bestaat tussen de belastingheffing over deze verschillende categorieën, mede in het licht van de grens die tussen winst en resultaat moet worden getrokken.

Het laten vervallen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling leidt ertoe dat ook hybride en deeltijdondernemers recht krijgen op deze faciliteit. Dit bevordert het starten van een onderneming naast een dienstbetrekking en in deeltijd en het doorgroeien van hybride en deeltijdondernemers. Zij onderscheiden zich van resultaatgenieters doordat sprake is van een duurzame organisatie van arbeid en (vaak in mindere mate) kapitaal. Bij resultaat uit overige werkzaamheden gaat het vaak om het meer incidenteel aanbieden van arbeid (vaak bijverdiensten). Het resultaat heeft dan ook, net als looninkomen, veelal primair een consumptiefunctie waardoor toekenning van ondernemersfaciliteiten minder voor de hand ligt. Gegeven de omvang en het doel van de MKB-winstvrijstelling treedt door het laten vervallen van het urencriterium volgens het kabinet dan ook geen verstoring op van het evenwicht tussen hybride en deeltijdondernemers enerzijds en loontrekkenden en resultaatgenieters anderzijds. In de brief zelfstandigen zonder personeel, de daarbij behorende adviesaanvraag aan de SER en de in het najaar te versturen brief over het project «vereenvoudiging fiscale arbeidsrelaties» zal verder op de positie van resultaatgenieters worden ingegaan. De (vervolg)notitie fiscaal bevorderen ondernemerschap is aangevuld op dit punt. Zoals hiervoor reeds is aangegeven is in die notitie ook opgenomen dat als in de toekomst mogelijk gekeken wordt naar de mogelijkheden voor een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting, daarbij ook de verschillen in belastingheffing tussen werknemers en ondernemers aan de orde kunnen komen.

### *3. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek*

*Voorgesteld wordt de aanschaf van zeer zuinige personenauto's verdergaand te begunstigen. De BPM voor deze personenauto's is bij het Belastingplan 2009 reeds op nihil gesteld. Daarnaast geldt een beperkte bijtelling uit hoofde van het autokostenforfait van 14% of nihil. Thans wordt voorgesteld de motorrijtuigenbelasting voor deze categorie personenauto's ook op nihil te stellen en voor deze personenauto's de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) van 28% mogelijk te maken.*

*De cumulatie van deze fiscale faciliteiten roept vragen op. In de toelichting is aan deze cumulatie geen aandacht gegeven. De Raad heeft ernstige twijfel over de proportionaliteit van (het geheel van) deze maatregelen. In het bijzonder betreft dit de KIA. Personenauto's zijn vanaf 1965 buiten het bereik van de investeringsaftrek gehouden, omdat deze investeringen in niet onbelangrijke mate worden gestimuleerd door privé omstandigheden<sup>1</sup>. Deze motivering heeft niets aan kracht ingeboet. Daarbij komt, dat de KIA verstorend gaat werken, aangezien directe aanschaf van de bedoelde personenauto's door de ondernemer recht geeft op de KIA maar de aanschaf door een leasemaatschappij niet gelet op de investeringgrenzen van de KIA. Daarnaast verstoort de KIA voor deze personenauto's ook de verhouding met de aanschaf in privé; niet alleen kunnen alle kosten die aan het gebruik van deze personenauto's zijn verbonden inclusief de afschrijvingen ten laste van de winst worden gebracht, waartegenover slechts een bijtelling staat van 14% of nihil, maar tevens kan 28% van de aanschafkosten daarenboven ten laste van die winst worden gebracht. Hierdoor wordt de keuze om de personenauto tot het privévermogen dan wel tot het ondernemingsvermogen te rekenen onevenredig beïnvloed.*

*De Raad adviseert het voorgestelde artikel 3.45, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 te heroverwegen.*

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 3, blz. 35.

### 3. Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

In zijn advies gaat de Raad in op de cumulatie van fiscale faciliteiten voor zeer zuinige personenauto's. In de toelichting is aan deze cumulatie geen aandacht gegeven. De Raad heeft in het bijzonder twijfel bij het openstellen van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek voor zeer zuinige personenauto's en adviseert dit voorstel te heroverwegen. De cumulatie van fiscale faciliteiten voor zeer zuinige auto's is beoogd. Gelet op de ervaringen de afgelopen jaren met dergelijke faciliteiten is een substantiële stimulans wenselijk om een verandering in het aankoopgedrag te realiseren. Om die reden neemt het kabinet het advies van de Raad op dit punt niet over. Wel is gelet op de opmerking van de Raad, de toelichting op dit punt aangevuld.

### 4. Successierechtschulden en -vorderingen

#### *Heffingsrente successierechtschuld*

*De Raad acht het een goede zaak, dat de successierechtschuld niet meer wordt uitgesloten bij de bepaling van de grondslag van box 3<sup>1</sup>. Het is ook passend, dat de daarmee samenhangende formele verplichtingen als heffingsrente, invorderingsrente en bestuurlijke boeten in aanmerking worden genomen. De beperking dat met deze samenhangende formele verplichtingen alleen rekening gehouden wordt indien zij in een belastingaanslag zijn geformaliseerd, omdat deze verplichtingen niet eerder kenbaar zijn, acht de Raad niet opgaan voor de heffingsrente. Op grond van artikel 30f, derde lid, onderdeel b, AWR (artikel XXII, onderdeel A, derde lid, van het voorstel) wordt de heffingsrente enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt acht maanden na het overlijden en eindigt op de dag van dagtekening van de aanslag. De materiële, uit de wet voortvloeiende schuld uit hoofde van de heffingsrente op de peildatum voor de vermogensrendementsheffing is aldus eenvoudig te bepalen door een enkelvoudige renteberekening over het tijdvak dat aanvangt acht maanden na het overlijden en eindigt per ultimo van het kalenderjaar. De Raad adviseert de heffingsrente op één lijn te stellen met de (materiële) successierechtschuld en artikel 5.3, tweede lid, Wet IB 2001 daartoe aan te passen.*

#### *Buitenlandse schulden en vorderingen uit belastingen op nalatenschappen*

*Voor de overeenkomstige buitenlandse belastingen op nalatenschappen geldt voor het in aanmerking nemen van de belastingschuld, dat deze is geformaliseerd in een aanslag of soortgelijke beschikking. In de artikelsgewijze toelichting is deze beperking gemotiveerd door er op te wijzen dat het voor de belastingdienst ondoenlijk is – zowel ten aanzien van de uitvoerbaarheid als de controleerbaarheid – om in het buitenland opkomende materiële vorderingen en schulden inzake successierecht in aanmerking te nemen, omdat niet van de inspecteur kan worden verwacht dat hij kennis heeft van de in het buitenland geldende wetgeving ten aanzien van de heffing van successierecht en de feitelijke gevolgen daarvan voor de belastingplichtige. Deze motivering gaat er aan voorbij, dat de bewijslast met betrekking tot de buitenlandse belastingschuld op de belastingplichtige rust. Indien hij deze (materiële) belastingschuld aannemelijk kan maken, is er geen reden deze schuld niet in aanmerking te nemen. Indien onzekerheid blijft bestaan kan, zoals ook wel ten aanzien van onzekerheid met betrekking tot andere (voorwaardelijke) schulden in de praktijk gebeurt, de aanslagregeling worden aangehouden tot grotere zekerheid bestaat, of een andere praktische oplossing worden gekozen. De overigens in de artikelsgewijze toelichting gegeven motivering dat ook de belastingplichtige zelf doorgaans geen inzicht zal hebben in die waardering van feiten en omstandigheden in het buitenland en ook hem niet eerder dan bij ontvangst van een formele belastingaanslag of beschikking duidelijk zal worden welke buitenlandse bezitting of vordering hij tot zijn rendementsgrondslag kan rekenen, gaat voorbij aan de kennis van belastingplichtigen omtrent de buitenlandse wetgeving die zij kunnen hebben indien zij bezittingen hebben in dat buitenland.*

*De Raad adviseert ook materiële, uit buitenlandse wetgeving voortvloeiende belastingschulden uit nalatenschappen in aanmerking te nemen, en artikel 5.3 Wet IB 2001 daartoe aan te passen, alsmede laatstgenoemde passage uit de artikelsgewijze toelichting te schrappen.*

<sup>1</sup> De bepaling is ingevoerd bij de Tweede nota van wijziging (Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 19). Deze nota van wijziging is niet ter advisering aan de Raad aangeboden.

#### 4. Successierechtschulden en -vorderingen

##### *Heffingsrente successierechtschuld*

Het advies van de Raad om de heffingsrente op één lijn te stellen met de materiële belastingschuld hebben wij overgenomen. Het is inderdaad zo dat de materiële, uit de wet voortvloeiende schuld uit hoofde van de heffingsrente door de belastingplichtige zelf bepaalbaar is. Het advies van de Raad heeft ons tevens doen besluiten om, behalve de heffingsrente, ook de invorderingsrente op één lijn te stellen met de materieel verschuldigde belasting, en de bestuurlijke boete, waarvoor dat niet mogelijk is, niet als een bezitting of verplichting in de zin van artikel 5.3 van de wet IB 2001 aan te merken. Ook voor de invorderingsrente geldt namelijk dat de materiële schuld bepaalbaar is als er sprake is van een nog te betalen belastingaanslag waarvan de betalings-termijn is verstreken.

##### *Buitenlandse schulden en vorderingen uit belastingen op nalatenschappen*

Het advies van de Raad om materiële belastingschulden en -vorderingen in aanmerking te nemen die voortvloeien uit buitenlandse belastingschulden op nalatenschappen is eveneens overgenomen. Bezittingen en schulden die voortvloeien uit binnenlandse en die welke voortvloeien uit buitenlandse belastingschulden worden nu geheel gelijk behandeld, ook wat betreft heffings- en invorderingsrente.

#### 5. Stamrechtspaarrekening

*Voorgesteld wordt een fiscaal gefacilieerde bankspaarvariant voor de stamrechtvrijstelling, de stamrechtspaarrekening, in te voeren (artikel 11a Wet LB 1964). De Raad plaatst hierbij geen inhoudelijke kanttekeningen, maar merkt ten aanzien van de voorwaarde dat de aan de werknemer of gewezen werknemer toekomende uitkeringen niet later ingaan dan in het jaar waarin hij de leeftijd van 65 jaar bereikt, op, dat deze voorwaarde weliswaar gelijk is aan de voorwaarde die in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 wordt gesteld aan het verkrijgen van de aanspraak, maar niet lijkt te sporen met het kabinetsbeleid om doorwerken na de 65-jarige leeftijd te bevorderen. De Raad adviseert deze voorwaarden te bezien in het licht van dit beleid.*

#### 5. Stamrechtspaarrekening

De Raad merkt op dat de voorwaarde van de stamrechtvrijstelling dat de aan de werknemer of gewezen werknemer toekomende uitkeringen niet later ingaan dan in het jaar waarin hij de leeftijd van 65 jaar bereikt, niet lijkt te sporen met het kabinetsbeleid om doorwerken na 65 jaar te stimuleren. Het kabinet merkt allereerst op dat met het introduceren van een bankspaarvariant niet wordt beoogd om de bestaande voorwaarden voor de stamrechtvrijstelling aan te passen. Om deze reden is voor de bankspaarvariant, zoals de Raad terecht opmerkt, ook ten aanzien van de uiterste ingangsdatum aansluiting gezocht bij de voorwaarden zoals deze gelden voor de huidige stamrechtvrijstelling.

#### 6. Verlaagd omzetbelastingtarief voor boeken

*Voorgesteld wordt in Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) in onderdeel a, post 30, op te nemen: boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht; digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs. De Raad wijst er op, dat deze toevoeging aan het begrip boeken niet overeenstemt met de omschrijving in de bijlage bij de Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG inzake verlaagde btw-tarieven (Richtlijn 2009/47/EG). In deze bijlage is aan het begrip boeken alleen toegevoegd: op alle fysieke dragers. Indien onder de gewijzigde omschrijving van boeken zoals opgenomen in de bijlage van de Richtlijn 2009/47/EG tevens digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestemd is voor informatieoverdracht in het onderwijs, kan worden begrepen, behoeft de tekst van Tabel I op dit punt geen aanvulling. Indien een*



*uitbreiding van het begrip boeken is beoogd, komt deze uitbreiding in strijd met de Richtlijn.*

*De Raad adviseert de wijziging van de Richtlijn 2009/47/EG strikt te implementeren en de toevoeging aan het begrip boeken te beperken tot «op alle fysieke dragers».*

#### 6. Verlaagd omzetbelastingtarief voor boeken

De Raad wijst er terecht op, dat de toevoeging aan het begrip boeken in tabel I, onderdeel a, post 30, van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet overeenstemt met de omschrijving in de bijlage bij de Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG inzake verlaagde tarieven (Richtlijn 2009/47/EG). Het kabinet heeft er bewust voor gekozen om af te wijken van de bedoelde omschrijving in de bijlage bij Richtlijn 2009/47/EG. Boeken op papier zouden anders strikt genomen zowel onder het begrip «boeken» als onder de toevoeging «op alle fysieke dragers» geschaard kunnen worden. De voorgestelde tekst sluit een dergelijke overlapping uit. Voorts merkt de Raad op dat, indien met de voorgestelde tekst een uitbreiding van het begrip boeken is beoogd, deze uitbreiding in strijd komt met de Richtlijn. Tijdens de slotbesprekingen in Brussel over de totstandkoming van de Richtlijn 2009/47/EG is aangegeven dat tevens digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestemd is voor informatieoverdracht in het onderwijs, onder de gewijzigde omschrijving van boeken zoals opgenomen in de bijlage van de Richtlijn 2009/47/EG kan worden begrepen. Het advies van de Raad om de wijziging van de Richtlijn 2009/47/EG strikt te implementeren en de toevoeging aan het begrip boeken te beperken tot «op alle fysieke dragers», wordt om die reden niet overgenomen.

#### 7. Bestuurlijke boeten

##### *Niet tijdig doen van aangifte*

*Voorgesteld wordt het bedrag van de boete die ten hoogste kan worden opgelegd wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte te verhogen naar € 4 920 (artikel 67a, eerste lid, AWR). De verhoging houdt verband met een gewijzigd inzicht in het belang van de verplichting dat (tijdig) aangifte gedaan wordt. De Raad merkt op, dat het maximum van deze verzuimboete aldus verviervoudigt. Deze aanzienlijke verhoging vergt een zwaardere motivering dan in de toelichting plaatsvindt. In ieder geval dient daarbij aandacht te worden gegeven aan de mate waarin dit verzuim plaatsvindt en de verwachting dat door de verhoging van de maximale verzuimboete het verzuim kan worden teruggedrongen.*

*Daarnaast merkt de Raad op, dat de matiging zoals neergelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst sinds 1 januari 2009 niet meer is gekoppeld aan een verzuimreeks maar een vast percentage van het maximum van de verzuimboete bedraagt. In de toelichting dient met het oog op de verviervoudiging van het maximum aan dit beleid aandacht te worden gegeven. De Raad adviseert het voorstel meer dragend te motiveren.*

##### *Niet tijdig betalen*

*Voorgesteld wordt een verzuimboete in te voeren bij niet tijdige betaling van een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven (artikel 63b Wet Inv. 1990). Als motivering voor de invoering van deze verzuimboete is in de artikelsgewijze toelichting gesteld dat de verplichting de verschuldigde belasting te betalen in dezelfde mate geldt voor de belastingen die worden geheven bij wege van aanslag als voor de belastingen welke op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen. Daarom wordt in artikel 63b Wet Inv. 1990 een met artikel 67c AWR vergelijkbare boetebepaling opgenomen bij het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig voldoen aan de betalingsverplichting bij belastingen die worden geheven bij wege van aanslag.*

*De Raad wijst er op, dat het introduceren van een verzuimboete bij de invordering de discussie heropent met betrekking tot de bevoegdheden van de ontvanger. Deze bevoegdheden zijn reeds veel omvattender en onlangs nog verruimd onder meer door de aanpassing van het vereenvoudigd beslag. Gegeven deze zeer ruime bevoegdheden van de ontvanger dient overtuigend*

*te worden aangetoond, dat ook nog de invoering van een verzuimboete nodig is om de betaling van de belastingschulden af te dwingen. Gewaarborgd dient te blijven dat een zeker evenwicht blijft bestaan tussen de dwangmiddelen die ter beschikking staan aan de ontvanger en de verplichtingen van de belastingplichtige.*

*De Raad adviseert opnieuw te bezien of het opnemen van een verzuimboete in artikel 63b Wet Inv. 1990 noodzakelijk is in het licht van de bevoegdheden die de ontvanger thans reeds heeft.*

## 7. Bestuurlijke boeten

### *Niet tijdig doen van aangifte*

Naar aanleiding van het advies van de Raad is de toelichting op het voorstel om de verzuimboete wegens het niet of niet tijdig doen van aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven te verhogen, aangepast.

### *Niet tijdig betalen*

De betalingsverplichting bij aangifte- én aanslagbelastingen is door het kabinet als één van de voornaamste verplichtingen voor belastingplichtigen aangemerkt. Om belastingplichtigen aan te sporen om aan deze verplichting te voldoen, wordt ook het niet, niet tijdig of niet volledig betalen van een aanslagbelasting aangemerkt als een verzuim. Voor de volledigheid: het niet, niet tijdig of niet volledig betalen van een aangiftebelasting is al als verzuim opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

Het kabinet heeft zich afgevraagd in welke wet het nieuwe verzuim «niet nakomen van een betalingsverplichting bij een aanslagbelasting» moet worden opgenomen. Hoewel er iets voor te zeggen is om dit verzuim bij de andere verzuimen in de AWR te plaatsen, hetgeen zou meebrengen dat de inspecteur ook deze verzuimboete oplegt, is de wettelijke regeling bij aanslagbelastingen nu eenmaal zo dat de inspecteur na het vaststellen van de belastingaanslag door het opmaken van het aanslagbiljet dit aanslagbiljet ter invordering aan de ontvanger ter hand stelt. Het niet, niet tijdig of niet volledig betalen van een aanslagbelasting vindt daarmee plaats in de fase dat de belastingaanslag onder de ontvanger rust. De systematiek van de wet ten aanzien van aanslagbelastingen heeft dus geleid tot opnemen van het nieuwe verzuim in de Invorderingswet 1990 (IW 1990).

De bevoegdheid van de ontvanger om een verzuimboete op te leggen heeft dan een geheel andere functie en dient daarom onderscheiden te worden van zijn reeds bestaande bevoegdheden in het kader van de dwanginvordering. De te introduceren verzuimboete is een sanctie, die ertoe strekt om de bereidheid van belastingschuldigen om – eigener beweging – een aanslagbelasting tijdig en volledig te betalen, te onderhouden en te versterken. Dwanginvordering strekt daarentegen ertoe om het bedrag aan verschuldigde belasting – buiten de medewerking van de belastingschuldige om – te innen. Een tijdige en volledige betaling voorkomt dwanginvordering. Het is dan ook de verwachting van het kabinet dat de nieuwe bevoegdheid van de ontvanger om een verzuimboete op te leggen eraan bijdraagt dat hij minder gebruik hoeft te maken van zijn bestaande bevoegdheden in het kader van de dwanginvordering. Daarmee vormt de boetebevoegdheid een noodzakelijke aanvulling op de bevoegdheden van de ontvanger.

### *Overige onderwerpen*

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

Naar aanleiding van de achtste kanttekening, het advies van de Raad om artikel XXXV, derde lid, in overeenstemming te brengen met de artikelsgewijze toelichting, is niet de wettekst, maar de toelichting aangepast.

Aan de negende kanttekening is geen gevolg gegeven, nu is voorzien in een voorstel tot wijziging van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR.

Aan de overige kanttekeningen is gevolg gegeven.

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

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

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

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

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

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.09.0336/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

- In het in artikel I, onderdeel L, opgenomen artikel 3.76, vijfde lid, eerste volzin (nieuw), Wet IB 2001 «nooit» vervangen door: niet.
- In de in artikel III, onderdeel C, opgenomen vervangende tekst «van die wet» schrappen.
- In het ingevolge artikel XII, onderdeel A, tweede lid, na artikel XV, onderdeel A, van het Belastingplan 2009 in te voegen onderdeel Aa, het te vervangen getal «700» vervangen door: € 700.
- In de in artikel XX, vierde lid, opgenomen vervangende tekst van Tabel I, onderdeel b, post 9, na «auto» een komma plaatsen, als onderscheid ten opzichte van de erop volgende tekst.
- De tekst van het in artikel XXI voorgestelde artikel 9:6a (nieuw) van de Algemene douanewet (Adw) en van het in artikel XXII, onderdeel F, voorgestelde artikel 67cb AWR op elkaar afstemmen, zowel wat betreft de gebruikte terminologie («aangepast» respectievelijk «vervangen»; daarbij ook Ar 34, derde lid, in acht nemen) als wat betreft de systematiek (de slotzinsnede van het eerste lid alsmede het tweede lid van genoemd artikel 67cb AWR ontbreken in genoemd artikel 9:6a Adw).
- Het in artikel XXIII, onderdeel D, opgenomen nieuwe artikel 63c, eerste lid, eerste volzin, Wet Inv. 1990 redigeren in overeenstemming met Ar 34, derde lid.
- Het in artikel XXXV, eerste lid, opgenomen vijfde onderdeel (inzake artikel VII, onderdeel C; geletterd c) opnemen na het eerste lid, onderdeel b, van dit artikel en vervolgens de daaropvolgende onderdelen doorlopend letteren. Voorts in dit lid de puntkomma aan het slot van onderdeel f vervangen door een punt.
- Artikel XXXV, derde lid, in overeenstemming met de artikelsgewijze toelichting in werking laten treden op 30 december 2009 en niet op 1 januari 2010 met een terugwerkende kracht tot en met 30 december 2009.
- De in het algemeen deel van de memorie van toelichting opgenomen passages over de defiscalisering van de monumentenvrijstelling in de overdrachtsbelasting schrappen nu niet is voorzien in een voorstel tot wijziging van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR.
- In de toelichting op het in artikel XX, vierde lid, opgenomen uitbreiding van Tabel I, onderdeel b, post 9, Wet OB 1968 de relatie verduidelijken tussen de in die toelichting gegeven definitie van taxivervoer en de definitie van taxivervoer die reeds ligt besloten in artikel 1, onderdeel j, van de Wet personenvervoer 2000, waar post 9 ook naar verwijst.