

Bij Kabinetsmissive van 4 september 2013, no.13.001797, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014), met memorie van toelichting

Het voorstel omvat het Belastingplan 2014 dat, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2014, Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit en Wet wijziging percentage belasting- en invorderingsrente, het fiscale pakket voor het jaar 2014 vormt. Het voorstel bevat maatregelen die primair betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt eerst enkele algemene opmerkingen over de herstructurering van de inkomstenbelasting, de uitvoerbaarheid van fiscale wetgeving, het inkomensbeleid, de samenstelling van het belastingplan(pakket) en het toenemend gebruik van delegatiebepalingen. Vervolgens maakt de Afdeling een aantal meer specifieke opmerkingen over de algemene heffingskorting en arbeidskorting, de stamrechtvrijstelling, het verlengen van de werkgeversheffing over hoge inkomens, de buitenlandse belastingplicht, lokaal opgewekte duurzame energie, oldtimers, de accijnsteruggaaf voor vloeibaar aardgas (LNG) en de motorrijtuigenbelasting voor buitenlands gekentekende motorrijtuigen. Zij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

#### 1. Herstructurering inkomstenbelasting

Een belangrijk kenmerk van de huidige inkomstenbelasting is de smalle heffingsgrondslag en de tamelijk steile progressie waarbij het toptarief in box 1 (inkomen uit werk en woning) wordt bereikt bij een belastbaar inkomen van € 55 991 (cijfer 2013). Een belangrijk nadeel van een smalle heffingsgrondslag is dat de zogenoemde macro-economische progressiefactor (MEP) van de inkomstenbelasting onder de 1 uitkomt.<sup>1</sup> Ook andere belastingen, zoals de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de milieuheffingen kennen een MEP kleiner dan 1.<sup>2</sup> Dit betekent dat de soliditeit van het belastingstelsel onder druk komt te staan vanwege de achterblijvende inkomsten. De Studiecommissie belastingstelsel kreeg daarom in 2009 de opdracht om het hele belastingstelsel door te lichten.<sup>3</sup> De belangrijkste conclusies van de Studiecommissie waren dat grote stelselwijzigingen niet wenselijk waren, maar dat verbreding van de grondslag en verlaging van de tarieven dienden te worden voortgezet, alsmede afvlakking van de tariefstructuur, neutralisering van het onderscheid tussen eigen en vreemd vermogen en meer neutraliteit van het stelsel in het algemeen.<sup>4</sup> In 2012 kreeg de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen onder de voorwaarde van budgettaire neutraliteit de opdracht om na te gaan of verschillende

<sup>1</sup> De macro-economische progressiefactor (MEP) is de verhouding tussen de niet-beleidsmatige groei van de belasting- en premie-inkomsten en de nominale groei van het BBP. Bij een MEP kleiner dan 1 blijven de belasting- en premieontvangsten zonder beleidswijziging achter bij het BBP.

<sup>2</sup> Stabiliteit en Vertrouwen, Veertiende rapport Studiegroep Begrotingsruimte, Den Haag, juni 2012.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 1.

<sup>4</sup> Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4.

belastingfaciliteiten kunnen worden afgeschaft teneinde een vlakke(re) tariefstructuur in de inkomstenbelasting te realiseren.<sup>5</sup> In lijn met de Studiecommissie belastingstelsel pleit ook deze commissie voor grondslagverbreding om daarmee budgettair neutraal lagere tarieven te realiseren.<sup>6</sup>

Indachtig deze ontwikkelingen en rapporten valt het op dat het belastingplanpakket 2014 uit vier wetsvoorstellen bestaat die een veelvoud aan uiteenlopende en los van elkaar staande fiscale maatregelen betreffen, maar die naar het oordeel van de Afdeling nauwelijks bijdragen aan de noodzakelijke structurele herziening van onder andere de inkomstenbelasting, zoals bepleit door de beide hiervoor genoemde commissies. Bovendien omvat het gehele belastingplanpakket 2014 een structurele lastenverzwaring van per saldo ongeveer € 2 miljard. Hierdoor kan dit bedrag niet meer worden ingezet voor een budgettair neutrale verbreding van de heffingsgrondslag en verlaging van de tarieven van de inkomstenbelasting.

In dit verband wijst de Afdeling verder op het volgende. De herstructurering van de inkomstenbelasting wordt niet alleen urgenter met het oog op de soliditeit van het systeem, maar ook omdat ter zake van tal van collectieve voorzieningen een beleid in gang is gezet waarin het publieke domein gericht en beperkter wordt ingevuld. In het bijzonder modale (en hogere) inkomens zullen meer in eigen verantwoordelijkheid moeten gaan voorzien in wat voorheen collectief werd geregeld. Om die eigen verantwoordelijkheid te kunnen dragen, zal door middel van grondslagverbreding en lagere tarieven de fiscale ruimte moeten worden geboden om partijen in staat te stellen hun eigen afwegingen te maken.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.

## 2. Uitvoerbaarheid fiscale wetgeving

In aanvulling op hetgeen hiervoor onder punt 1 is opgemerkt, merkt de Afdeling op dat ondanks het streven naar vereenvoudiging van de fiscale wetgeving, de wetgever daar maar in zeer beperkte mate in slaagt. Hierdoor komt de uitvoerbaarheid van de fiscale wetgeving in het gedrang. De Afdeling wijst in dit verband op de hypotheekrenteaf trek die dermate gecompliceerd is geworden dat in veel voorkomende situaties (bijvoorbeeld verhuizing of verbreking van relaties) de hulp van deskundigen vrijwel onmisbaar wordt om de consequenties voor de hypotheekrenteaf trek te kunnen vaststellen. Wat betreft het Belastingplan 2014 kan voorts worden gewezen op de uitvoeringstechnisch gecompliceerde regeling van de begunstiging van lokaal opgewekte duurzame energie, terwijl ook de fiscale innovatieregelingen en de vrijstelling voor motorrijtuigenbelasting van oldtimers in de uitvoering verre van eenvoudig zijn.

De Afdeling adviseert hier in de memorie van toelichting op in te gaan.

## 3. Inkomensbeleid

In paragraaf 4.1 van de toelichting wordt het inkomensbeleid toegelicht. Gesteld wordt dat het voorgestelde pakket aan maatregelen is gebaseerd op het regeerakkoord in

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2011/12, 32 740, nr. 11.

<sup>6</sup> Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport, Kamerstukken II 2012/13, 33 447, nr. 2 (herdruk), bijlage.

combinatie met de motie Zijlstra/Samsom<sup>7</sup>, het aanvullend pakket en het reguliere koopkrachtpakket. Tegelijkertijd wordt met dit pakket het gevolg van een samenstel van verschillende maatregelen van zowel het huidige als het vorige kabinet en de terugsluis van de btw-verhoging per 1 oktober 2012 gerealiseerd. Ook wordt met dit pakket de terugsluis van de in het Begrotingsakkoord 2013 opgenomen vergroeningsmaatregelen aan burgers concreet ingevuld.

De toelichting is op dit punt echter weinig concreet. Zo is niet duidelijk welke maatregelen voortvloeien uit bestaand beleid en welke uit nieuw beleid. Ook is niet duidelijk welke maatregelen zijn gebaseerd op het regeerakkoord in combinatie met de motie Zijlstra/Samsom en welke op het reguliere koopkrachtpakket. Tot slot is niet duidelijk welke bedragen van de BTW-verhoging en de vergroeningsmaatregelen worden terugseluid.<sup>8</sup> Daarmee is ook niet inzichtelijk hoe deze maatregelen concreet doorwerken in de verschillende maatregelen in dit fiscale pakket.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting nader uiteen te zetten welke maatregelen hier worden bedoeld en hoe al deze maatregelen concreet doorwerken in de verschillende maatregelen in dit fiscale pakket.

#### 4. Samenstelling belastingplan(pakket)

Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting.<sup>9</sup> Naast het belastingplan kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen – tezamen met het belastingplan ook wel het belastingplanpakket genoemd – 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 volgend kalenderjaar nodig of gewenst is.

De Afdeling merkt op dat in het belastingplanpakket 2014 deze splitsing niet volledig is gemaakt. Het valt op dat in het voorliggende Belastingplan 2014 ook maatregelen zijn opgenomen waarmee geen wezenlijk budgettair belang is gemoeid. Dit geldt met name voor de maatregelen op het terrein van de begunstiging van lokaal opgewekte duurzame energie, de keuzeregeling voor buitenlands belastingplichtigen, een deel van de wijzigingen van de omzetbelasting, de aanscherping van de motorrijtuigenbelasting (MRB) bij buitenlandse kentekens, de accijnsteruggaaf voor vloeibaar aardgas (LNG) en de bepaling van het toetsingsinkomen na overlijden (toeslagen).

De Afdeling adviseert de hiervoor vermelde maatregelen die in het Belastingplan 2014 zijn opgenomen, op te nemen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2014 of in een apart wetsvoorstel.

#### 5. Toenemend gebruik delegatie

De Afdeling merkt op dat van delegatie van de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften – in verband met het uitgangspunt dat deze op zo hoog mogelijk regelniveau worden vastgesteld – terughoudend gebruik moet worden gemaakt. Delegatie aan een minister moet bovendien beperkt blijven tot voorschriften

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33 410, nr. 32.

<sup>8</sup> Gewezen zij in dit verband op de concrete toezegging om nader in te gaan op de terugsluis van de BTW-verhoging (Kamerstukken I 2012/13, 33 402, N).

<sup>9</sup> Zie onder andere het Belastingplan 2010, Kamerstukken II 2008/09, 32 128, nr. 4.

van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld.<sup>10</sup> Voorts dient elke delegatie van regelgevende bevoegdheid in de delegerende regeling zo concreet en nauwkeurig mogelijk te worden begrensd.<sup>11</sup>

Dit uitgangspunt vindt voor belastingen van het Rijk in het bijzonder zijn neerslag in artikel 104, eerste volzin, van de Grondwet, waarin staat dat die belastingen uit kracht van wet worden geheven. Met deze formulering wordt aangegeven dat bij delegatie in de belastingwetgeving grote terughoudendheid geboden is en dat delegatie aan de regering ongeoorloofd is ten aanzien van de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen.<sup>12</sup> De Afdeling constateert dat in fiscale wetgeving in toenemende mate gebruik wordt gemaakt van delegatiebepalingen. Wat betreft het belastingplanpakket 2014 verwijst de Afdeling naar de wetsvoorstellen Belastingplan 2014 (buitenlandse belastingplicht, lokaal opgewekte energie), Overige fiscale maatregelen 2014 (waardering serviceflats) en Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit (aanpak malafide uitzendondernemingen). Het gevolg van een toenemend gebruik van delegatiebevoegdheden is dat het primaat van de wetgever onder druk komt te staan en dat steeds meer fiscale rechten en verplichtingen – in strijd met het uitgangspunt van artikel 104, eerste volzin, van de Grondwet – niet uit de wet voortvloeien, maar uit lagere regelgeving.

De Afdeling adviseert hier in de memorie van toelichting op in te gaan.

## 6. Algemene heffingskorting en arbeidskorting

Voor bepaalde inkomens worden de algemene heffingskorting en de arbeidskorting verlaagd of geheel afgeschaft. In twee grafieken worden de maatregelen grafisch weergegeven<sup>13</sup>, maar de schaal van deze grafieken is dusdanig dat daaruit onvoldoende kan worden afgeleid bij welke inkomens en tot welke bedragen de onderhavige heffingskortingen worden verminderd. Bovendien lijkt uit de grafiek inzake de arbeidskorting te volgen dat bij een inkomen van ongeveer € 80 000 in 2014 eerst sprake is van een lager bedrag aan arbeidskorting dan in 2013 en vervolgens in 2015 en volgende jaren van hogere bedragen.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting de verlaging van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting te concretiseren, bijvoorbeeld door middel van voorbeelden.

## 7. Stamrechtvrijstelling

De in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) opgenomen stamrechtvrijstelling stelt aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon vrij.<sup>14</sup> Voorgesteld wordt deze vrijstelling te laten vervallen. Tevens wordt voorgesteld voor bestaande, onder de stamrechtvrijstelling vallende, stamrechten de mogelijkheid te bieden deze in één keer zonder heffing van revisierente uit te keren. Om belastingplichtigen een extra impuls te geven tot uitkering

<sup>10</sup> Zie aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>11</sup> Zie aanwijzing 25 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 1979/80, 15 575, nr. 10.

<sup>13</sup> Paragraaf 4.1.

<sup>14</sup> Artikel. 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964.

over te gaan, wordt eveneens voorgesteld dat indien de aanspraak in 2014 wordt uitgekeerd, 80% in de heffing wordt betrokken.<sup>15</sup> Concreet betekent deze tegemoetkoming dat het tarief waartegen de uitkering wordt belast met 20% wordt verlaagd. Met deze maatregelen wordt, volgens de toelichting, een bijdrage geleverd aan het structureel op orde brengen van de overheidsfinanciën.<sup>16</sup> De Afdeling gaat eerst in op de vraag in hoeverre deze maatregelen bijdragen aan het structureel op orde brengen van de overheidsfinanciën en vervolgens op beide maatregelen afzonderlijk.

*a. Structureel op orde brengen van de overheidsfinanciën*

Met de afschaffing van de stamrechtvrijstelling en de tegemoetkomingen voor bestaande stamrechten wordt beoogd een bijdrage te leveren aan het structureel op orde brengen van de overheidsfinanciën. De Afdeling is van oordeel dat dit niet geldt voor de tegemoetkomingen voor bestaande stamrechten. Met deze tegemoetkomingen wordt slechts een voorschot genomen op toekomstige opbrengsten. Op de korte termijn kan dit weliswaar eenmalig bijdragen aan het terugdringen van het begrotingstekort, maar dit gaat ten koste van de inkomsten op langere termijn. Van een structurele bijdrage aan het op orde brengen van de overheidsfinanciën kan wat betreft de tegemoetkomingen voor bestaande stamrechten dan ook niet gesproken worden.

*b. Afschaffing stamrechtvrijstelling*

De stamrechtvrijstelling speelt in de praktijk een belangrijke rol bij ontslaguitkeringen.<sup>17</sup> Door een dergelijke uitkering geheel of ten dele om te zetten in een recht op periodieke uitkeringen kan worden bereikt dat de belastingheffing eerst plaatsvindt ten tijde van en over de (inkomensvervangende) uitkering. Pensioengaten als gevolg van ontslag kunnen op die manier worden voorkomen. Bij de afschaffing van de stamrechtvrijstelling zijn belanghebbenden voor het vermijden van pensioengaten in de toekomst aangewezen op de mogelijkheden die de derde pijler biedt (aftrek van premies voor lijfrenten). Omdat de hoogte van de aftrek van premies voor lijfrenten afhangt van het jaarlijkse pensioentekort zijn die mogelijkheden echter ingeperkt.<sup>18</sup> Bij het afschaffen van de stamrechtvrijstelling kan een ontslaguitkering dus nog maar beperkt worden gebruikt voor het vullen van pensioengaten.

Los van het vorenstaande wordt in de toelichting opgemerkt dat de scherpe kantjes van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling voor nieuwe gevallen kunnen worden gemitigeerd door gebruikmaking van de middelingsregeling (artikel 3.154 van de Wet IB 2001).<sup>19</sup> De middelingsregeling kent echter een hoge drempel zodat in veel gevallen de mitigerende werking van de middelingsregeling beperkt is.

De afschaffing van de stamrechtvrijstelling betekent derhalve een aanzienlijke lastenverzwaring voor ontslaguitkeringen. Met het oog op de positie van de overheidsfinanciën kan hiervoor begrip worden opgebracht, maar deze keuze roept wel

<sup>15</sup> Paragraaf 4.7, eerste tekstblok.

<sup>16</sup> Paragraaf 4.7, laatste tekstblok.

<sup>17</sup> Volgens de toelichting, paragraaf 10, tabel 9, is met de stamrechtvrijstelling structureel een bedrag gemoeid van € 400 miljoen per jaar. Indien de stamrechtvrijstelling wordt vergolden tegen een tarief van 42% gaat het dus om een bruto bedrag van ongeveer € 1 miljard per jaar. Indien hetzelfde uitgangspunt wordt gehanteerd (42%) voor de jaren 2014 t/m 2017 is het bruto bedrag voor die jaren ruim € 2 miljard per jaar.

<sup>18</sup> Artikel 3.127 van de Wet IB 2001.

<sup>19</sup> Paragraaf 4.7, voorlaatste tekstblok.

de vraag op wat dit betekent voor de arbeidsmarkt. De aanzienlijke lastenverzwaring voor ontslaguitkeringen zal immers mogelijk worden afgewenteld op de werkgever en dat maakt ontslag duurder.

*c. Tegemoetkomingen bestaande stamrechten*

Het voorstel houdt ook in dat bestaande stamrechten in één keer mogen worden uitgekeerd zonder dat revisierente in rekening wordt gebracht. Om belastingplichtigen een extra impuls te geven tot uitkering over te gaan, wordt eveneens voorgesteld dat, indien de aanspraak in 2014 wordt uitgekeerd, 80% in de heffing wordt betrokken. De budgettaire opbrengst van deze maatregel is voor 2014 geraamd op € 1235 miljoen.<sup>20</sup>

De Afdeling merkt op dat deze budgettaire doelstelling slechts wordt gerealiseerd indien belanghebbenden er vrijwillig toe overgaan hun bestaande stamrechten in één keer uit te keren.<sup>21</sup> De Afdeling plaatst hierbij de volgende kanttekeningen.

Indien het stamrecht is ondergebracht bij een bank of een verzekeringsmaatschappij zullen deze mee moeten werken aan een uitkering ineens. Indien dit contractueel al tot de mogelijkheden behoort, is het nog maar de vraag of banken en verzekeringsmaatschappijen hiertoe bereid zullen zijn. Uitkeren ineens betekent immers dat een aanzienlijke financiële uitstroom plaatsvindt in een periode waarin de financiële sector juist geacht wordt de balansen op orde te brengen.

Ook indien het stamrecht is ondergebracht in een eigen BV (stamrecht-BV) is het ineens uitkeren van een stamrecht niet zonder meer mogelijk. Zo is veel vermogen in stamrecht-BV's niet liquide te maken, omdat het is aangewend in een onderneming of voor langere tijd is uitgeleend. Ook tegenvallende beleggings- en ondernemingsresultaten verhinderen uitkeren ineens.

Tot slot betwijfelt de Afdeling of de voorgestelde fiscale prikkel voldoende is om tot een uitkering ineens over te gaan. Een belangrijk voordeel van de stamrechtvrijstelling is dat toekomstige uitkeringen lager worden belast vanwege het ouderentariaf en het feit dat de inkomsten na pensionering meestal lager zijn en dus tegen een lager tarief worden belast. Weliswaar verkleint de fiscale tegemoetkoming dit verschil, maar de vraag is of dit verschil voldoende zal zijn om in 2014 substantieel tot een uitkering ineens over te gaan.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op de hiervoor onder a, b en c genoemde punten in te gaan.

## 8. Verlengen werkgeversheffing hoge inkomens

De werkgeversheffing is een heffing van de werkgever van 16% over het loon van een werknemer voor zover dat loon een bedrag van € 150 000 overtreft. Deze regeling is in 2013 voor één jaar ingevoerd en wordt met één jaar verlengd.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Paragraaf 10, tabel 9.

<sup>21</sup> Bij een tarief van 42% zou in 2014 dus in totaal voor ongeveer € 3,75 miljard (€ 3 miljard maal 100/80) moeten worden uitgekeerd.

<sup>22</sup> Paragraaf 4.9.

De Afdeling merkt op dat het bij invoering van deze maatregel uitdrukkelijk de bedoeling is geweest de regeling voor één jaar te laten gelden. Gelet op deze aankondiging van tijdelijkheid staat de thans voorgenomen verlenging op gespannen voet met bestendig beleid waar burgers rekening mee houden. De verlenging roept dan ook de vraag op waar de burger het vertrouwen aan kan ontleen dat de maatregel de komende jaren niet opnieuw wordt verlengd.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan.

#### 9. Buitenlandse belastingplicht

Voorgesteld wordt de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen af te schaffen<sup>23</sup> en te vervangen. Ter vervanging van de keuzeregeling wordt een nieuwe regeling voorgesteld voor buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland verdienen en die op grond van Europese jurisprudentie een gelijke behandeling met binnenlandse belastingplichtigen behoren te krijgen.<sup>24</sup> In het voorstel wordt een delegatiebepaling opgenomen op grond waarvan belastingplichtigen die in de EU, de EER, Zwitserland óf op de BES-eilanden wonen maar van wie het inkomen niet voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of inkomstenbelasting is onderworpen, bij algemene maatregel van bestuur kunnen worden aangewezen als een zogenoemde kwalificerende buitenlands belastingplichtige.<sup>25</sup>

Wat betreft het gebruik van delegatiebepalingen verwijst de Afdeling naar haar algemene opmerking onder punt 5 van dit advies.

Meer in het bijzonder merkt de Afdeling over de onderhavige delegatiebepaling op dat elke delegatie van regelgevende bevoegdheid in de delegerende regeling zo concreet en nauwkeurig mogelijk dient te worden begrensd.<sup>26</sup> De delegatiebepaling is echter zeer ruim geformuleerd. Uit de artikelsgewijze toelichting volgt dat het de bedoeling is op basis van deze delegatiebepaling regels te stellen voor belastingplichtigen die inkomen verdienen in meerdere staten maar die in hun woonstaat geen of slechts een zeer klein inkomen verdienen. Daarnaast zullen, aldus de artikelsgewijze toelichting, regels worden gesteld voor personen die slechts een deel van het jaar aan de wettelijke criteria voldoen.

De Afdeling adviseert de delegatiebepaling zodanig te clausuleren dat deze in overeenstemming wordt gebracht met de bedoeling zoals die volgt uit de artikelsgewijze toelichting.

#### 10. Lokaal opgewekte duurzame energie

Voorgesteld wordt lokaal opgewekte duurzame energie fiscaal te stimuleren door invoering van een verlaagd tarief in de op elektriciteit betrekking hebbende eerste schijf van de energiebelasting. Het moet dan gaan om elektriciteit die afkomstig is van een

<sup>23</sup> Artikel II, onderdeel B, van het voorstel.

<sup>24</sup> Artikel II, onderdeel I, van het voorstel.

<sup>25</sup> Artikel 7.8, vierde lid, onderdeel b, (nieuw), van de Wet IB 2001 (artikel II, onderdeel I),

<sup>26</sup> Zie ook aanwijzing 25 van de Aanwijzingen voor de regelgeving

coöperatie of een vereniging van eigenaars (V.v.E.) van particuliere kleinverbruikers, en die aan deze verbruikers is geleverd en in hun nabijheid is opgewekt.<sup>27</sup> De Afdeling maakt hier enkele opmerkingen bij.

#### *a. Belastinguitgave*

In de toelichting wordt terecht opgemerkt dat de onderhavige regeling als een belastinguitgave wordt aangemerkt.<sup>28</sup>

De Afdeling is van oordeel dat met het gebruik van belastinguitgaven terughoudend moet worden omgegaan, omdat de praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben. Indien desondanks wordt overgegaan tot fiscale subsidiëring dient de afweging ten opzichte van andere beleidsinstrumenten inzichtelijk te zijn. Tevens dient de verwachte effectiviteit toereikend te worden gemotiveerd en dienen de doeleinden van de regeling toetsbaar (kwantitatief)<sup>29</sup> te worden geformuleerd, zoals de huidige begrotingsvoorschriften ook voorschrijven.<sup>30</sup> In de toelichting ontbreekt echter een toereikende motivering van de verwachte effectiviteit alsmede een afweging ten opzichte van andere beleidsinstrumenten. Ook ontbreekt een toetsbare formulering van de doeleinden. Juist met het oog op de voorgenomen evaluatie van de regeling is dit laatste van belang.

Over de verwachte effectiviteit merkt de Afdeling het volgende op. Volgens de toelichting is de voorgestelde belastingkorting “gebaseerd op een kosteneffectief stimuleringsniveau”.<sup>31</sup> Ziet de Afdeling het goed dan bedraagt het met een installatie te behalen fiscale voordeel maximaal € 750 (10 000 kWh maal € 0,075) per jaar per installatie. De Afdeling is van oordeel dat deze tegemoetkoming niet opweegt tegen de te maken kosten en dat daarmee het stimulerende effect van de korting kan worden betwijfeld. Zo moet een rechtspersoon worden opgericht, een contract worden gesloten (en onderhouden) met een energiebedrijf, een garantie van oorsprong worden verstrekt, de lokaal opgewekte energie moet jaarlijks worden verdeeld over de leden en vervolgens moet deze informatie jaarlijks worden verstrekt aan (meestal) verschillende energiebedrijven waarvan de leden hun energie betrekken.

De Afdeling adviseert deze belastinguitgave te heroverwegen.

#### *b. Horizonbepaling*

Uit de toelichting volgt dat de onderhavige maatregel na vier jaren zal worden geëvalueerd op basis van het gebruik van de regeling.<sup>32</sup> Het is de Afdeling niet duidelijk waarom niet is gekozen voor een wettelijke horizonbepaling die de maatregel na een bepaalde periode automatisch doet vervallen. Volgens de Fiscale Agenda ligt dat bij een belastinguitgave voor de hand.<sup>33</sup> De Afdeling wijst er in dit verband nog op dat met betrekking tot de bestaande energie-investeringsaftrek (EIA), milieu-investeringsaftrek (MIA) en willekeurige afschrijving milieu-investeringen (Vamil) wél een wettelijke horizonbepaling wordt opgenomen.<sup>34</sup>

<sup>27</sup> Artikel XXIII van het voorstel.

<sup>28</sup> Paragraaf 4.3, laatste tekstblok.

<sup>29</sup> Zie ook Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 54.

<sup>30</sup> Zie Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2013; <http://rbv.minfin.nl/pdf/Rijksbegrotingsvoorschriften.pdf>.

<sup>31</sup> Paragraaf 4.3, voorlaatste tekstblok.

<sup>32</sup> Paragraaf 4.3, laatste tekstblok.

<sup>33</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, herdruk, paragraaf 3.3.2.

<sup>34</sup> Paragraaf 5, derde tekstblok, van de toelichting alsmede artikel I, onderdeel L, van het voorstel van wet.



De Afdeling adviseert een dergelijke wettelijke horizonbepaling op te nemen.

### *c. Rechtspersoon*

Uit de toelichting komt naar voren dat het voor de handhaving van belang is om de collectieve opwekking vorm te geven via een rechtspersoon, waarmee energiebedrijven contracten kunnen sluiten en die eventueel kan worden aangesproken indien niet aan de voorwaarden voor een verlaagd tarief wordt voldaan.<sup>35</sup> Het gebruik van een rechtspersoon heeft daarbij ook als voordeel dat de deelnemers worden beschermd, aldus de toelichting.<sup>36</sup> Als rechtspersoon komen slechts in aanmerking vereniging van eigenaars (V.v.E.) of coöperaties met alleen leden natuurlijke personen.<sup>37</sup>

De Afdeling merkt op dat uit de toelichting niet blijkt waarom is gekozen voor juist deze rechtspersonen en waarom andere rechtspersonen, zoals de besloten vennootschap, niet voor de regeling kwalificeren. Evenmin gaat de toelichting in op de voor de praktijk van belang zijnde vraag of de rechtspersoon BTW- en/of vennootschapsbelastingplichtig is.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting de beperking tot coöperaties en V.v.E.'s te motiveren en duidelijkheid te scheppen over hun BTW- en vennootschapsbelastingplicht.

### *d. Voorwaarden*

Om voor de regeling in aanmerking te komen, moet worden voldaan aan een aantal voorwaarden.<sup>38</sup> Zo komen coöperaties waarvan één of meer leden ondernemer zijn in beginsel niet voor toepassing van de regeling in aanmerking. Verder moet de onroerende zaak waarvoor het verlaagde tarief wordt toegepast in hoofdzaak, dat is voor 70% of meer, worden gebruikt als woning en worden bewoond door een lid van de coöperatie.

Het is de Afdeling niet duidelijk waarom deze voorwaarden worden gesteld. Het doel van de maatregel is duurzame opwekking van energie. Dan is het niet relevant of deze energie al dan niet als ondernemer wordt verbruikt. Daarbij zal de verhouding 70%-30% (gebruik als woning/geen gebruik als woning) lang niet altijd overeenkomen met de daadwerkelijke verhouding privéverbruik van elektriciteit/ondernemer-verbruik van elektriciteit, hetgeen de toelichting lijkt te suggereren.<sup>39</sup>

Bovendien zullen deze voorwaarden in de praktijk de nodige uitvoeringsproblemen opleveren. Het is niet alleen onduidelijk hoe het in hoofdzaak als woning gebruiken (70% of meer) moet worden berekend, maar ook hoe dat wordt gecontroleerd.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel zo nodig aan te passen.

### *e. Reikwijdte amvb*

<sup>35</sup> Paragraaf 4.3, derde tekstblok, tweede volzin.

<sup>36</sup> Paragraaf 4.3, derde tekstblok, derde volzin.

<sup>37</sup> Paragraaf 4.3, derde tekstblok, vierde en volgende volzinnen.

<sup>38</sup> Zie de in artikel XXIII, onderdeel B, opgenomen artikelen 59a (nieuw) en 59b (nieuw) van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

<sup>39</sup> Toelichting op artikel 59a, tweede lid, onderdeel b, (nieuw) van de Wbm.

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen voorwaarden en beperkingen worden gesteld waaronder de regeling (het verlaagde tarief) wordt toegepast.<sup>40</sup> Volgens de artikelsgewijze toelichting betreft het onder andere de voorwaarde dat het verlaagde tarief slechts mag worden toegepast indien sprake is van garanties van oorsprong. Verder kan volgens de artikelsgewijze toelichting worden gedacht aan meer technische voorwaarden en beperkingen – zoals technische specificaties – minimum- of maximumgrenzen voor de omvang van een productie-installatie of uitsluiting van bepaalde energiebronnen.

Wat betreft het gebruik van delegatiebepalingen verwijst de Afdeling naar haar algemene opmerking onder punt 5 van dit advies.

Meer in het bijzonder merkt de Afdeling over de onderhavige delegatiebepaling op dat niet wordt voldaan aan het vereiste dat elke delegatie van regelgevende bevoegdheid in de delegerende regeling zo concreet en nauwkeurig mogelijk dient te worden begrensd.<sup>41</sup> De delegatiebepaling is zeer ruim geformuleerd en kent geen enkele clausulering. Zo kunnen “beperkingen” worden gesteld zonder dat de strekking van deze “beperkingen” nader is vastgelegd. De Afdeling is van oordeel dat in de wet de reikwijdte van de delegatiebevoegdheid dient te worden geclausuleerd. Daarbij merkt de Afdeling op dat de voorwaarde dat sprake moet zijn van garanties van oorsprong, zich meer leent voor opnemings in de opsomming van voorwaarden in de Wbm.<sup>42</sup>

De Afdeling adviseert de voorwaarde dat er sprake moet zijn van garanties van oorsprong in de Wbm op te nemen en de delegatiebepaling te clausuleren.

## 11. Oldtimers

In het regeerakkoord VVD-PvdA is vanuit milieuoverwegingen voorzien in de afschaffing van de vrijstelling in de motorrijtuigenbelasting (hierna: MRB) voor oldtimers (dat wil zeggen motorrijtuigen van 30 jaar en ouder).

Ingevolge het onderhavige voorstel wordt hierop teruggekomen en zal voor alle motorrijtuigen van 40 jaar en ouder een vrijstelling gaan gelden. Daarbij wordt een overgangsmaatregel voorgesteld voor personen- en bestelauto's rijdend op benzine (daaronder begrepen motorfietsen, bussen en vrachtauto's) die op 1 januari 2014 26 jaar of ouder zijn maar nog geen 40 jaar. Deze voertuigen komen in aanmerking voor een kwarttarief in de MRB over het gehele kalenderjaar met een maximum van € 120, onder de voorwaarde dat er in de maanden januari, februari en december geen gebruik wordt gemaakt van de openbare weg.

Deze overgangsregeling geldt derhalve niet voor personen- en bestelauto's op diesel of LPG van 26 jaar of ouder maar nog geen 40 jaar oud.

Het budgettaire beslag van de overgangsregeling bedraagt in de jaren 2014 t/m 2017 gemiddeld € 31 miljoen en structureel € 16 miljoen per jaar.

De Afdeling merkt hier het volgende over op.

<sup>40</sup> Artikel 59a, vierde lid, (nieuw) van de Wbm.

<sup>41</sup> Zie ook aanwijzing 25 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>42</sup> Artikel 59a, tweede lid, (nieuw) van de Wbm.

De vrijstelling in de MRB voor oldtimers is een belastinguitgave waarmee in het algemeen terughoudend moet worden omgegaan, omdat dergelijke maatregelen zelden het beoogde effect hebben. In het onderhavige geval lijkt het doel van de overgangsmaatregel te voorkomen dat door een belastingmaatregel mobiel historisch erfgoed met benzinemotoren zou verdwijnen. Los van de vraag of dat ook niet het geval zou zijn bij mobiel historisch erfgoed rijdend op diesel of LPG, blijkt uit de toelichting op geen enkele wijze of en zo ja in welke mate, de overgangsregeling aan dit doel bijdraagt. Hiermee is ook niet duidelijk in welke mate hier een cadeaueffect optreedt, omdat mag worden aangenomen dat echte liefhebbers van oldtimers hun voertuigen ook zonder MRB-vrijstelling zullen blijven onderhouden en rijden. In dit verband is ook van belang hetgeen de Staatssecretaris van Financiën heeft opgemerkt tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplanpakket 2013, namelijk "Ik wil vanaf de eerste dag allerlei initiatieven vanuit de Kamer temperen om via specifieke fiscale instrumentjes allerlei goede doelen te behartigen. In een tijd waarin je budgettair moet consolideren en waarin subsidiepotjes worden gesloten, is er extra druk om het maar via de fiscaliteit te gaan doen. Daarmee raakt het fiscale systeem steeds verder vervuild. Die toer zou ik niet op willen".<sup>43</sup>

Verder merkt de Afdeling op dat uit de toelichting niet blijkt wat de milieueffecten van de onderhavige overgangsregeling zijn.

Tot slot merkt de Afdeling nog op dat ook de handhaving van de regeling niet eenvoudig zal zijn.

De Afdeling adviseert de overgangsregeling voor oldtimers te heroverwegen.

## 12. Accijnsteruggaaf voor vloeibaar aardgas (LNG)

Het voorstel voorziet in een accijnsteruggaaf voor vloeibaar gemaakt aardgas, vloeibaar gemaakt methaan en vloeibaar gemaakt biogas (hierna gezamenlijk LNG – Liquid National Gas – genoemd).<sup>44</sup> Deze teruggaafregeling houdt verband met de verhoging van het accijnstarief voor LPG. LNG wordt belast naar het accijnstarief voor LPG en loopt daardoor mee in de voorgenomen accijnsverhoging. Wanneer de in het wetsvoorstel voorziene verhoging van het accijnstarief voor LPG zou doorwerken naar LNG, zouden met name vrachtauto's die LNG als motorbrandstof gebruiken economisch mogelijk niet rendabel meer zijn, aldus de toelichting.

Naar het oordeel van de Afdeling valt niet uit te sluiten dat de aldus voorgestelde afwijking van de tariefstructuur van de Wet op de accijns met het oog op de positie van de bedoelde bedrijfssector als steunmaatregel in de zin van artikel 107 VWEU kan worden aangemerkt.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en om, parallel aan de indiening van het wetsvoorstel, het voornemen tot invoering van de accijnsteruggaaf aan te melden bij de Europese Commissie.

## 13. Motorrijtuigenbelasting voor buitenlands gekentekende motorrijtuigen

<sup>43</sup> Handelingen II 2012/13, nr. 23, item 14, blz. 114, l.k.

<sup>44</sup> Paragraaf 4.4, laatste tekstblok, van de toelichting en artikel 71i (nieuw) van de Wet op de accijns (zie artikel XX, onderdeel F, van het voorstel).

De registratie van een motorrijtuig met een Nederlands kenteken in het kentekenregister, genoemd in artikel 1, eerste lid, onderdeel i, van de Wegenverkeerswet 1994 is verplicht voor elke in Nederland wonende persoon dan wel gevestigd lichaam ingevolge artikel 36 van die wet. Deze registratie vormt de aangifte voor de motorrijtuigbelasting (MRB). Het in Nederland wonen of gevestigd zijn is daarbij een belangrijk criterium voor de aanwezigheid van belastingplicht voor de MRB. Ingezetenen die rijden met een buitenlands gekentekend motorrijtuig en zich niet laten registreren, ontduiken dus de MRB. Deze vorm van ontduiking is moeilijk aan te pakken, aldus de toelichting, omdat de ontduiking vaak alleen bij staande houding van buitenlands geregistreerde motorrijtuigen is te achterhalen, en ook dan nog arbeidsintensief onderzoek vergt teneinde te kunnen beoordelen of iemand voor de fiscaliteit zijn woonplaats in Nederland heeft.<sup>45</sup> Het voorstel introduceert een woonplaats-/vestigingsplaatsvermoeden. Voor een onderneming of een rechtspersoon houdt dit in dat zij, behoudens tegenbewijs, geacht worden in Nederland te zijn gevestigd indien zij in Nederland zijn ingeschreven in het handelsregister, genoemd in artikel 1, eerste lid, onderdeel h, van de Handelsregisterwet 2007.<sup>46</sup> De Afdeling merkt hier het volgende over op.

In het kader van de aanpak van malafide uitzendondernemingen is recent in de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs een verplichting opgenomen, ook voor in het buitenland gevestigde uitzendondernemingen, om zich als zodanig te registreren in het handelsregister, op straffe van een boete. Het onderhavige wetsvoorstel leidt er door deze verplichting toe dat buitenlandse uitzendondernemingen geacht worden, behoudens tegenbewijs, in Nederland te zijn gevestigd, en daardoor verplicht worden hun motorrijtuig(en) in Nederland te registreren en daarvoor motorrijtuigbelasting te betalen. Hetzelfde bewijsvermoeden geldt voor andere buitenlandse ondernemingen die zich in het handelsregister hebben ingeschreven. Deze inschrijving van buitenlandse ondernemingen in het handelsregister is slechts één van de indicatoren voor de vestigingsplaats van een onderneming en vormt dus in zoverre niet een voldoende aanknopingspunt voor een bewijsvermoeden.

De Afdeling heeft in haar advies bij vorengenoemd voorstel tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten in verband met de invoering van een registratieplicht, op basis van rechtspraak het Hof van Justitie<sup>47</sup>, gewezen op de mogelijke toepasselijkheid van de EU-verdragsregels inzake het vrij verkeer van diensten. Indien de registratieplicht onder het verbod van artikel 56 VWEU valt, kan zij alleen gerechtvaardigd worden door dwingende redenen van algemeen belang, die een proportioneel en noodzakelijk karakter hebben.<sup>48</sup> De Afdeling is van oordeel dat niet valt uit te sluiten dat het vestigingsplaatsvermoeden een vergelijkbare belemmering vormt van het vrij verkeer van diensten die een proportionele en noodzakelijke rechtvaardiging behoeft.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan, en het voorstel zo nodig aan te passen.

<sup>45</sup> Paragraaf 8, derde tekstblok, van de toelichting.

<sup>46</sup> Het voorgestelde artikel 7, vierde lid, (nieuw) van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1990 (artikel XIX, onderdeel A).

<sup>47</sup> Gevoegde zaken C-49/98, C-50/98, C-52/98 tot en met C-54/98 en C-68/98 tot en met C-71/98.

<sup>48</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 872, nr. 4.

14. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

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

De vice-president van de Raad van State,

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.13.0258/III

- In het in artikel XXIII, onderdeel B, opgenomen artikel 59a, tweede lid, onderdeel c, (nieuw) van de Wbm “tenminste” wijzigen in “ten minste”. Voorts in het tweede lid, onderdeel f, (nieuw) van genoemd artikel 59a “elektriciteitswet 1998” wijzigen in: Elektriciteitswet 1998.