

No.W06.06.0373/IV

's-Gravenhage, 11 september 2006

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

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

Hij is van oordeel dat het voorstel in verband met deze opmerkingen nader dient te worden overwogen.

1. Belastingplan

Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt¹, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Naast het belastingplan kunnen in een afzonderlijk wetsvoorstel de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar nodig of gewenst is. In de afgelopen jaren zijn de fiscale maatregelen op deze wijze in wetsvoorstellen opgenomen.

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

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

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

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

2. Inkomsten- en loonbelastingtarief; bedragen heffingskortingen

In de Belastingplannen 2004², 2005³ en 2006⁴, maar ook in de Wet aanvullend overgangsrecht fiscale behandeling pensioenen⁵ en het wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van administratieve lasten (Wijzigingsplan "Paarse krokodil")⁶ zijn wijzigingen van het inkomsten- en loonbelastingtarief en van de bedragen van heffingskortingen opgenomen die eerst met ingang van 1 januari 2007 gaan gelden.

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

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

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

De Raad acht deze mededeling alleen ontoereikend en adviseert daarom de aanpassing van de inkomsten- en loonbelastingtarieven van de eerste en tweede schijf alsnog

² Kamerstukken II 2003/04, 29 210.

³ Kamerstukken II 2004/05, 29 767.

⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30 306.

⁵ Kamerstukken II 2005/06, 30 330.

⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 577.

te motiveren, de toelichting op de budgettaire aspecten aan te vullen en hierbij de premies voor de volksverzekeringen te betrekken. Daarnaast adviseert de Raad in tabelvorm de bedragen van de heffingskortingen op te nemen voorzover zij bij de Belastingplannen 2004, 2005 en 2006 alsmede bij andere wijzigingen in heffingswetten in de periode 2004–2006, ingaande 1 januari 2007 zijn aangepast.

3. Aanmerkelijk belang

De Raad merkt op dat de tijdelijke verlaging van het aanmerkelijk belangtarief tot 22% voor ten hoogste € 250.000 inkomsten uit aanmerkelijk belang als compensatie voor de hogere inkomensafhankelijke bijdrage, die de directeur-groootaandeelhouder over zijn loon als directeur verschuldigd is, dan de ondernemer over de winst uit onderneming, disproportioneel is. De directeur-groootaandeelhouder is maximaal (6,5% - 4,4%) over € 30.015 = € 630 meer verschuldigd dan de ondernemer. Het voordeel uit hoofde van de tijdelijke verlaging van het tarief kan 3% over € 250.000 = € 7.500 belopen of bijna 12 keer de hogere bijdrage. Zo al op de voorgestelde wijze compensatie geboden dient te worden, behoeft het lagere aanmerkelijk belangtarief over niet meer dan € 21.000 aan belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang geheven te worden.

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

De Raad adviseert het voorstel te heroverwegen.

4. Mantelzorg

Bij de behandeling in de Tweede Kamer der Staten-Generaal van het amendement-Van der Vlies inzake de invoering van de mantelzorgerkorting⁷ heeft de staatssecretaris gesteld, dat de Belastingdienst niet in staat is te beoordelen of er sprake is van mantelzorg, alsmede dat de steun voor een mantelzorger in de subsidiesfeer bij het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport gezocht moet worden.⁸ Het amendement is met inachtneming van deze opmerkingen, toch aanvaard. Nadien is de invoering van de mantelzorgerkorting vervroegd tot 1 januari 2007 bij de Wet aanvullend overgangsrecht fiscale behandeling pensioenen. Gelet op deze wetsgeschiedenis valt het op, dat nog voordat de regeling in werking is getreden, deze vervalt zonder dat duidelijk zicht bestaat op een vervangende subsidie. Dit met de enkele toelichting dat gebleken is dat de mantelzorgerkorting zonder aanpassingen niet uitvoerbaar is en bovendien hoge uitvoeringskosten met zich zou brengen.

De Raad adviseert het voorstel te heroverwegen of concreet de inhoud aan te geven van de alternatieve regeling afkomstig van de Staatsecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport waarbij herkenbaar middelen toekomen aan mantelzorgers die intensieve mantelzorg verrichten.

5. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

Het is van groot belang om de maatschappelijke participatie van gedeeltelijk arbeidsongeschikten te bevorderen, in het bijzonder door deelname aan het arbeidsproces. Daartoe strekt de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid. De Raad merkt op dat dit belang er niet alleen is voor gedeeltelijk arbeidsongeschikten met een publiekrechtelijke of verzekeringsuitkering wegens arbeidsongeschiktheid, maar ook voor gedeeltelijk arbeidsongeschikten die geen uitkering genieten, zoals zelfstandigen

⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr.30.

⁸ Handelingen II 15 november 2005, blz.21-1383.

die niet meer onder de WAZ⁹ vallen en geen arbeidsongeschiktheidsverzekering hebben gesloten. Indien laatstgenoemde zelfstandigen na verloop van tijd opnieuw willen starten met een andere onderneming, vallen zij buiten de termen voor de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid. In de toelichting is geen aandacht aan deze groep gegeven.

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

Tevens merkt de Raad op dat de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, die startende arbeidsongeschikte ondernemers die *niet* aan het urencriterium voldoen kunnen genieten, het eerste jaar € 12.000 belooft, terwijl de “gewone” startersaftrek plus de zelfstandigenaftrek, die ondernemers die *wel* aan het urencriterium voldoen ten hoogste kunnen genieten, € 1.987 + € 8.885 of € 10.872 bedraagt. Dit verschil roept de vraag op, op welke wijze de aftrekbedragen op elkaar zijn afgestemd. Het verschil in aftrekbedragen leidt er onder meer toe, in de schaarse gevallen dat een startende arbeidsongeschikte ondernemer aan het urencriterium voldoet, dat hij in het eerste jaar slechter af is dan een startende arbeidsongeschikte ondernemer die niet aan het urencriterium voldoet; een keuzerecht bestaat niet.

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

6. Buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen

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

De Raad ziet niet op voorhand in waarom Nederland, hoewel de gebruikelijke toewijzingsregels in de verdragen zijn opgenomen, zonder voorafgaande wijziging van die verdragen eenzijdig zou dienen af te zien van de belastingheffing over de genoemde inkomsten. De Raad mist daarbij de motivering waarom het eenzijdig afzien van het heffingsrecht zich beperkt tot verdragsituaties.

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

7. In onderdeel 5.2 van deel Algemeen van de toelichting wordt in de beschrijving van de gevolgen van het voorstel ten aanzien van de buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen uit verdragslanden opgemerkt, dat Nederland eenzijdig

⁹ Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Stb.1997, 176); Wijziging van de Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en enige andere wetten in verband met de beëindiging van de toegang tot die verzekering voor diegenen die op of na de inwerkingtreding van deze wet arbeidsongeschikt worden (Wet einde toegang verzekering WAZ) (Stb.2004, 324).

afziet van het (verdragsrechtelijk toegewezen) heffingsrecht als werkstaat. Materieel is deze opmerking juist, maar formeel behoudt Nederland het heffingsrecht, zij het dat de gage op nihil wordt gesteld (artikel 7.2, dertiende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), de artikelen 35, tweede lid, en 35g, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964)). Indien beoogd wordt ook formeel af te zien van het heffingsrecht zouden daartoe artikel 7.2, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en artikel 2 Wet LB 1964 aangevuld dienen te worden met de uitzondering dat de gage, die wordt genoten door de hiervoor bedoelde natuurlijke personen die inwoner zijn van de verdragsstaten of de Nederlandse Antillen of Aruba, niet tot het belastbaar loon behoort.

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

8. Heffing krachtens andere grond

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

De Raad merkt op dat bij brief van 8 mei 2006 is medegedeeld, dat met ingang van 9 mei 2006 de heffing krachtens andere grond vervalt met het oog op de UEFA-cupfinale die op 10 mei 2006 gehouden is.¹⁰ De volledige afschaffing van deze heffing volgt echter niet zonder meer uit de evaluatie van de artiesten en beroepsportersregeling. Hoewel met name van de zijde van de KNVB knelpunten zijn gesignaleerd, zoals de heffing over de winst van de buitenlandse bond of club en over de TV-rechten, wordt in de evaluatie niet tot de afschaffing van de regeling geconcludeerd.¹¹

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

9. Detachering wetenschappelijk personeel

In onderdeel 3.3.2 van het Algemeen deel van de toelichting wordt opgemerkt dat het kabinet een regeling die het detacheren van wetenschappelijk personeel moet vergemakkelijken, sympathiek vindt, alsmede dat een regeling in de uitvoeringssfeer zal worden uitgewerkt waarbij het detacheren van wetenschappelijk personeel zal worden vrijgesteld van omzetbelasting.

¹⁰ Kamerstukken II 2005/06, 29 606, nr.2.

¹¹ Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr.1, blz.28-29.

Een beeld van strijdigheid met de Zesde Richtlijn¹² wordt door deze opmerking opgeroepen. De Raad wijst erop, dat de onderwijsvrijstelling, zoals deze in artikel 13, onderdeel A, punt i, van de Zesde Richtlijn is opgenomen, wordt verleend voor het verrichten van onderwijsprestaties door erkende instellingen die bepaalde diensten of leveringen verrichten. Detachering van personeel is daarbij niet opgenomen. De Raad heeft dan ook ernstige twijfel of het detacheren van wetenschappelijk personeel binnen de reikwijdte van artikel 13, onderdeel A, punt i, van de Zesde Richtlijn kan worden gebracht. Daarbij komt, dat vrijstellingen in overeenstemming met de Zesde Richtlijn dienen te worden opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968 zelf of een daarop gegronde algemene maatregel van bestuur. De Raad adviseert de detachering niet in de uitvoerings sfeer te regelen en nader te bezien of het mogelijk is, gelet op de Zesde Richtlijn, om het voorstel aan te vullen met een op de detachering van wetenschappelijk personeel toegesneden vrijstellingsbepaling in de Wet op de omzetbelasting 1968.

10. Successierecht

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

Reeds eerder heeft de Raad in het advies inzake het Belastingplan 2002 IV¹³ geadviseerd met betrekking tot de modernisering van de successiewetgeving¹⁴ het traject van die modernisering aan te geven, aangezien de in dat belastingplan opgenomen maatregelen pas een eerste aanzet voor de modernisering gaven. Nadien is de Successiewet 1956 nog een aantal keren gewijzigd, waarbij de wijzigingen deels zijn terug te voeren op de adviezen van de werkgroep-Molmaker.¹⁵ Ook bij die wijzigingen is geen inzicht geboden op welke wijze en op welke termijn de modernisering van de successiewetgeving zal worden afgerond.

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

11. Stages en scholing

Bij Nota van wijziging op het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving)¹⁶, is voorgesteld de artikelen 2, 5 en 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: Wet WVA) te wijzigen. Dit wijzigingsvoorstel wordt thans opnieuw voorgesteld (Artikel VI, onderdelen A, C en E, van het voorstel). Aan deze voorstellen wordt terugwerkende kracht tot 1 januari 2006 gegeven, terwijl in artikel XIX van het voorstel daarenboven nog een bijzondere regeling is opgenomen om de effectuering van de afdrachtvermindering in 2006 nog zoveel mogelijk, mogelijk te maken.

¹² Richtlijn nr.77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij Richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PbEU L 51).

¹³ Kamerstukken II 2001/02, 28 015.

¹⁴ Kamerstukken II 2000/01, 27 789.

¹⁵ "De warme, de koude en de dode hand", Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, 13 maart 2000.

¹⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr.10.

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

De Raad merkt op dat de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Versterking fiscale handhaving inmiddels gevorderd is tot het Tweede nader verslag.¹⁷ Uit dit tweede nader verslag is af te leiden dat de maatregelen geen bezwaren oproepen in de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

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

De Raad adviseert artikel VI, onderdelen A, C en E, van het voorstel te schrappen.

12. Zeevarenden

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

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

13. Tijdsevenredige BPM

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

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

De Raad merkt op dat uit de rechtsoverwegingen 26 en 27 van de beschikking van het Hof van Justitie is af te leiden dat, indien een auto niet is bestemd voor duurzaam gebruik in de lidstaat of daar niet feitelijk duurzaam wordt gebruikt, een bijzondere rechtvaardiging voor de heffing nodig is, omdat in dat geval de band van de in de andere lidstaat geregistreerde auto geringer is. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de rechtvaardiging van de heffing.

¹⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr.11.

De rechtvaardiging is temeer noodzakelijk omdat de aard van de belasting van personenauto's en motorrijwielen als registratieheffing (tijdstipbelasting) uitsluitend voor de auto's met een buitenlands kenteken wordt gewijzigd in een heffing ter zake van het gebruik in Nederland van de weg in de zin van de Wegenverkeerswet 1994 (tijdvakbelasting) (artikel 16b, derde lid, Wet BPM 1992). Deze heffing wordt geheven naast de motorrijtuigenbelasting die materieel eveneens het gebruik van de Nederlandse wegen belast, zij het dat om praktische redenen het houderschap het aangrijpingspunt voor de heffing is. Deze cumulatie van de belastingen die geheven worden voor het gebruik van Nederlandse wegen en die alleen geldt voor auto's met een buitenlands kenteken, vergt een rechtvaardiging. De belasting van personenauto's en motorrijwielen als registratieheffing ziet niet als zodanig op het gebruik van Nederlandse wegen; de belasting wordt niet voor een evenredig deel teruggegeven bij uitvoer of het voortijdig tenietgaan van de auto en wordt ook niet naar tijdsgelang teruggegeven indien de auto niet of lange tijd in het buitenland wordt gebruikt. Het gaat bij deze belasting om de toetreding tot het Nederlandse wegennet, om de beslissing een personenauto of een motorrijwiel te kopen en daarmee in Nederland te gaan rijden. Daarmee vallen de motorrijtuigenbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen niet samen.¹⁸ Het eenmalige aangrijpingspunt onderscheidt de heffing in het bijzonder ook van de motorrijtuigenbelasting.¹⁹ Aldus blijft een verschil in heffingsgrondslag bestaan tussen auto's met een Nederlands en met een buitenlands kenteken. Dit verschil behoeft een redelijke en objectieve rechtvaardiging.

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

Belastbaar feit

De tijdsevenredige BPM wordt geheven met betrekking tot auto's met een buitenlands kenteken, "die vanuit een andere lidstaat van de Europese Unie dan Nederland feitelijk en anders dan duurzaam ter beschikking staan van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam" (artikel 16b, eerste lid, Wet BPM 1992). Deze omschrijving dwingt tot een nadere concretisering van de term "duurzaam". In de toelichting worden weliswaar enkele voorbeelden gegeven ter duiding van dit begrip, maar dit is niet toereikend. In de Wet BPM 1992 zelf dient een concrete omschrijving te worden opgenomen van het begrip "anders dan duurzaam ter beschikking staan". In het bijzonder dient daarbij te worden bepaald of en in hoeverre de periode van feitelijk ter beschikking staan van betekenis is voor dit begrip. De Raad merkt hierbij op dat het Hof van Justitie geen rechtvaardiging voor een belastingheffing als de onderhavige ziet, indien het gaat om eenvoudige huurovereenkomsten van korte duur, zoals de huur van een vervangingswagen.²⁰ Deze rechtspraak leidt mogelijk tot een driedeling, waarbij een categorie auto's met buitenlands kenteken niet wordt belast, een categorie waarop de tijdsevenredige BPM ziet, en een categorie waarvoor de volle belasting op personenauto's en motorrijtuigen verschuldigd wordt. Het voorstel voorziet weliswaar

¹⁸ Nader rapport, Kamerstukken II 1992/93, 22 868, A.

¹⁹ Kamerstukken II 1992/93, 22 868, nr.3, blz.3.

²⁰ Zie zaken C-451/99, Cura Anlagen, Jurispr. 2002, blz.I-3193; C-462/02 Commissie – Denemarken, Jurispr. 2005, blz. I-7929 en C-151-152/04, Nadin, n.n.g.

voor de eerste categorie in een vrijstelling, maar een vrijstelling kan het ontbreken van een heffingsgrondslag niet verhullen.

Vrijstelling voor kortstondige huur

De vrijstelling voor kortstondige huur geldt alleen voor een motorrijtuig dat gedurende ten hoogste een week feitelijk ter beschikking staat van de inwoner van Nederland én alleen indien deze inwoner vóór de aanvang van de vrij te stellen periode een beroep doet op de vrijstelling (artikel 16g Wet BPM 1992).

Deze vrijstelling is te beperkt en niet steeds goed uitvoerbaar. Indien bijvoorbeeld na het in ongerede raken van de eigen auto tijdens de vakantie in een lidstaat een auto met buitenlands kenteken voor twee weken wordt gehuurd en er wordt gedurende één dag in Nederland gereden om thuis te komen, kan geen beroep op de vrijstelling worden gedaan, omdat de auto langer dan één week feitelijk ter beschikking staat aan een inwoner van Nederland.

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

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

Beperkte vrijstelling

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

Tarief

De cijfermatige onderbouwing van het tarief ontbreekt in de toelichting, waardoor geen inzicht wordt geboden in de bepaling van de hoogte van het tarief. Dit inzicht is nodig voor een beoordeling of het tarief in voldoende mate evenredig is. Een eerste toets indiceert dat bijvoorbeeld van een gebruiksduur van de auto van zes of zeven jaar wordt uitgegaan, hetgeen (te) kort lijkt. Meer inzicht in de gekozen uitgangspunten voor het tarief is noodzakelijk.

Het naar rato van de gebruiksduur snel dalende tarief van de "volle" belasting van personenauto's en motorrijwielen bij de invoer van personenauto's noodzaakt tevens tot een motivering van het uitgangstarief voor de tijdsevenredige BPM, aangezien de meeste huurauto's al enige tijd gebruikt zijn voordat zij in Nederland op de weg komen.

Naast het uitgangstarief wordt spanning opgeroepen met het Gemeenschapsrecht door bij de tariefstelling van de tijdsevenredige BPM geen rekening te houden met de afschrijving van de personenauto.²¹

Provinciale opcenten

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

Teruggaven

Op grond van artikel 15b Wet BPM 1992 wordt op aanvraag teruggaaf verleend van de belasting aan de ondernemer die de bestelauto meer dan bijkomstig bezigt in het kader van zijn onderneming, indien bij deze aanvraag een verklaring wordt overgelegd dat de bestelauto meer dan bijkomstig in het kader van de onderneming zal worden gebruikt. Het voorgestelde artikel 16i Wet BPM 1992 sluit deze bepaling niet uit voor de tijdsevenredige BPM, maar er wordt niet in voorzien op welke wijze en onder welke voorwaarden de ondernemer die tijdelijk een bestelauto met buitenlands kenteken huurt, de teruggaaf geldend moet maken. Hierbij is ook geen aandacht gegeven aan het wetsvoorstel Omzetting teruggaafregeling bestelauto's ondernemers in vrijstellingsregeling.²² De formaliteiten verbonden aan het verkrijgen van de teruggaaf of de vrijstelling mogen niet meer belastend zijn voor het gebruik van een auto met een buitenlands kenteken dan voor een auto met een Nederlands kenteken teneinde een belemmering van het vrije verkeer te voorkomen.

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

Dubbele heffing

Indien de tijdsevenredige BPM wordt geheven met betrekking tot een auto met een buitenlands kenteken zonder dat rekening wordt gehouden met een soortgelijke belasting in de lidstaat van de registratie, blijft het huren van een auto in die lidstaat zwaarder belast dan in Nederland. De belemmering wordt door het invoeren van de tijdsevenredige BPM ten opzichte van de heffing van de "volle" BPM wel verminderd maar niet weggenomen, indien geen voorziening terzake van de registratieheffing in de lidstaat wordt getroffen. Hetzelfde geldt indien een met de motorrijtuigenbelasting

²¹ Zie onder andere zaken C-393/98, Gomes Valente, Jurispr. 2001, blz.I-1327; C-101/00, Tulliasiamies en Siilin, Jurispr. 2002, blz. I-7487.

²² Kamerstukken II 2005/06, 30 634.

gelijke heffing in de lidstaat niet wordt teruggegeven over de periode van het gebruik in Nederland.

Als tegenhanger is met de tijdsevenredige BPM moeilijk te verenigen, dat bij uitvoer van een in Nederland geregistreerde personenauto geen teruggaaf van de belasting van personenauto's en motorrijtuigen over de restwaarde plaatsvindt. Dit kan ook worden gezien als een belemmering van het vrije verkeer, aangezien daardoor wordt ontmoedigd om personenauto's over te brengen naar een andere lidstaat.

Formaliteiten

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

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

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

14. 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 niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State,

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

- Zowel in wettekst als in toelichting het woord "tijdevenredig" vervangen door: tijdsevenredig.
- In het in artikel X voorgestelde artikel 16c, tweede lid, van de Wet BPM 1992 "In afwijking van artikel 10, tweede lid, en artikel 19, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen" vervangen door: In afwijking van artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
- In artikel XII, onderdeel B, "In artikel 222a, vierde lid, van de Provinciewet" vervangen door: In artikel 222a, vierde lid,.
- Indien wordt beoogd dat artikel I, onderdelen G, H en P, in werking treedt met ingang van het studiejaar 2007/2008, dient artikel XXII, achtste lid, te worden aangepast. De inwerkingtreding van artikel I, onderdelen G, H en P, moet dan samenvallen met de inwerkingtreding van de artikelen IV en VI van het voorstel van wet tot wijziging van onder meer de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Wet studiefinanciering 2000 in verband met onder meer invoering van leerrechten in het hoger onderwijs, herziening van de collegegeldsystematiek, invoering van het collegegeldkrediet en invoering van een nieuw aflossingssysteem (financiering in het hoger onderwijs).²³

²³ Kamerstukken I 2005/06, 30 387.