

No.W06.14.0283/III

's-Gravenhage, 8 september 2014

Bij Kabinetsmissive van 1 september 2014, no.2014001574, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Staatssecretaris 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 2015), met memorie van toelichting.

Het voorstel omvat het Belastingplan 2015. Het “pakket Belastingplan”, dat in de voorgaande jaren uit verschillende aparte wetsvoorstellen bestond (waaronder steeds een wetsvoorstel "Overige fiscale maatregelen"), is dit jaar beperkt tot uitsluitend het wetsvoorstel Belastingplan 2015. In het voorliggende wetsvoorstel Belastingplan 2015 zijn, naast de maatregelen als gevolg van de koopkrachtbesluitvorming, alleen de maatregelen opgenomen die voortvloeien uit politieke afspraken, waarvan het wenselijk is dat zij per 1 januari 2015 in werking treden of die de uitvoering versterken dan wel de uitvoeringslasten verlichten en derhalve bijdragen aan vereenvoudiging.

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen over de herstructurering van de inkomstenbelasting, de samenstelling van het Belastingplan 2015, de werkkostenregeling, de gebruikelijkloonregeling, de regeling voor lokaal duurzaam opgewekte energie en over invorderingsrente. Zij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

#### 1. Herstructurering inkomstenbelasting

De Afdeling roept in herinnering dat zij in haar advies van vorig jaar over het Belastingplan 2014 aandacht heeft gevraagd voor een noodzakelijke herstructurering van de inkomstenbelasting, met name via grondslagverbreding (afschaffing van verschillende belastingfaciliteiten) en een daar tegenoverstaande – al dan niet budgettair neutrale – verlaging van de belastingtarieven.<sup>1</sup> Zij wees daarbij ook op de rapporten van de Studiecommissie belastingstelsel (april 2010)<sup>2</sup> en de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (oktober 2012 en juni 2013)<sup>3</sup>.

Als reactie hierop meldde het kabinet in het nader rapport dat zij ook naar de toekomst toe aandacht blijft houden voor de aanbevelingen van de beide Commissies om de structuur van de belastingen verder te verbeteren. Wat betreft het advies van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen werd gezegd dat nog een kabinetsstandpunt zou worden voorbereid. “Afhankelijk van de conclusies zou dit volgend jaar kunnen leiden tot voorstellen voor nieuwe regelgeving”, aldus het kabinet vorig jaar rond deze tijd.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 4, blz. 2-3.

<sup>2</sup> Rapport van 7 april 2010, Continuïteit en vernieuwing, Een visie op het belastingstelsel (bijlage bij Kamerstukken II 2009/10, 32 140, nr. 4).

<sup>3</sup> Rapporten van 16 oktober 2012 (interim-rapport) en 17 juni 2013 (eindrapport), Naar een activerender belastingstelsel (bijlage bij Kamerstukken II 2012/13, 33 447, nr. 1, respectievelijk bijlage bij Kamerstukken II 2012/13, 33 447, nr. 2 herdruk).

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 4, blz. 3.

De Afdeling constateert dat voorliggend Belastingplan 2015 geen aankondiging bevat van voorstellen voor een herziening als hiervoor bedoeld. De toelichting op het voorstel vermeldt dat – gelet ook op de nog te formuleren bredere beschouwing op het belasting- en toeslagenstelsel<sup>5</sup> – op dit moment een bescheiden belastingplan past.<sup>6</sup> Hoewel de Afdeling begrip heeft voor het argument in de toelichting dat de Belastingdienst, na zeer veel fiscale wetgeving in de afgelopen jaren, gebaat is bij een jaar met relatief weinig wetgeving<sup>7</sup>, merkt zij op dat, zoals het advies over de ontwerp-Miljoenennota 2015 ook aangeeft<sup>8</sup>, een brede belastingherziening geboden is.

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

## 2. Samenstelling Belastingplan 2015

De toelichting maakt duidelijk dat de meer technische maatregelen die op 1 januari 2015 in werking moeten treden en die in voorgaande jaren werden opgenomen in een wetsvoorstel “Overige fiscale maatregelen”, dit jaar zijn ondergebracht in het wetsvoorstel Belastingplan 2015 zelf.<sup>9</sup>

Zoals de Afdeling 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>10</sup> Naast het belastingplan kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen 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 stelt vast dat in het Belastingplan 2015 deze splitsing niet is gemaakt en dat in het Belastingplan 2015 maatregelen van zeer uiteenlopende aard zijn opgenomen waarmee geen wezenlijk budgettair belang is gemoeid. Zo ontbreekt een zodanig budgettair belang bij de uitbreiding van het verlaagde tarief in de energiebelasting voor lokaal duurzaam opgewekte energie en bij de afschaffing van de btw-koepelvrijstelling voor paritaire dienstverlening.<sup>11</sup> Daarnaast is er in het geheel geen budgettair belang bij onder meer de sanctiebepaling voor (gedeeltelijke) afkoop van een nettolijfrente en van nettopensioen, de wijziging van de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten, de uitsluiting van de aftrekbaarheid van buitenlandse boeten, de fiscale behandeling van tier 1 kapitaal voor verzekeraars, het gebruik van taxatierapporten in de BPM en de versnelde invordering van toeslagen.<sup>12</sup>

---

<sup>5</sup> De brief met de brede beschouwing op het belasting- en toeslagenstelsel wordt tegelijkertijd met voorliggend Belastingplan 2015 naar de Tweede Kamer gezonden (toelichting, paragraaf 1, voorlaatste tekstblok, laatste volzin).

<sup>6</sup> Toelichting, paragraaf 1, tweede tekstblok, laatste volzin.

<sup>7</sup> Toelichting, paragraaf 1, tweede tekstblok, eerste en tweede volzin.

<sup>8</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State over de ontwerp-Miljoenennota 2015, W06.14.0284/III/B.

<sup>9</sup> Toelichting, paragraaf 1, eerste tekstblok, derde volzin.

<sup>10</sup> Zie onder andere het Belastingplan 2010, Kamerstukken II 2008/09, 32 128, nr. 4.

<sup>11</sup> Toelichting, paragraaf 8, tabel 11.

<sup>12</sup> Toelichting, paragrafen 7.1, 7.4, 7.5, 7.6, 7.8 respectievelijk 7.11.

Bedoelde maatregelen passen dan ook niet in een belastingplan. Een belastingplan moet immers vóór 1 januari van een bepaald jaar zijn vastgesteld. Dat 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 vorenbedoelde zin het geval is.

De Afdeling adviseert de hiervoor bedoelde maatregelen die in het Belastingplan 2015 zijn opgenomen, op te nemen in een wetsvoorstel "Overige fiscale maatregelen 2015", dan wel in de toelichting meer dragend te motiveren waarom deze maatregelen dit jaar zijn ondergebracht in het wetsvoorstel Belastingplan 2015 terwijl ze normaliter zouden zijn opgenomen in een wetsvoorstel "Overige fiscale maatregelen".

### 3. Werkkostenregeling

Op 1 januari 2011 is de zogenoemde werkkostenregeling (WKR) voor vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer van toepassing geworden. Daarbij mag een werkgever 1,5% van het totale fiscale loon (vrije ruimte) gebruiken voor onbelaste onkostenvergoedingen en verstrekkingen voor het personeel. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om kerstpakketten, fietsen en parkeergelden. In eerste instantie is de WKR facultatief vormgegeven, dat wil zeggen dat werkgevers de keuze hebben om hetzij de WKR hetzij de "oude" regels voor vergoedingen en verstrekkingen toe te passen.<sup>13</sup>

Thans wordt voorgesteld de facultatieve vormgeving per 1 januari 2015 te beëindigen en toepassing van de WKR verplicht te stellen. Tevens wordt daarbij onder andere een beperkte toepassing van het noodzakelijkheids criterium geïntroduceerd, namelijk alleen voor gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur. Het noodzakelijkheids criterium kent als uitgangspunt dat hetgeen een werkgever in het kader van zijn bedrijfsvoering aan voorzieningen redelijkerwijs noodzakelijk acht, aan de werknemer kan worden verstrekt zonder fiscaal rekening te hoeven houden met het privévoordeel van de werknemer.

De Afdeling maakt twee opmerkingen over de WKR.

#### a. *Loonbegrip*

De Afdeling vraagt aandacht voor het gehanteerde loonbegrip. Uit de parlementaire geschiedenis is niet duidelijk of het WKR-loonbegrip ten opzichte van het oude regime nu wel of niet is gewijzigd. In de parlementaire geschiedenis wordt deze vraag de ene keer bevestigend<sup>14</sup> en de andere keer ontkennend beantwoord<sup>15</sup>. De Afdeling is van oordeel dat duidelijkheid hierover gewenst is, omdat bij het verplicht worden van de WKR de reikwijdte van het loonbegrip onderwerp van fiscale procedures kan worden. Dit met name omdat *alle loonbestanddelen* onder de reikwijdte van de WKR kunnen worden gebracht.

De Afdeling adviseert in de toelichting duidelijkheid te scheppen over de vraag of het WKR-loonbegrip ten opzichte van het oude regime nu wel of niet is gewijzigd.

<sup>13</sup> Toelichting, paragraaf 6, eerste alinea.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 7, en Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 4, blz. 5.

<sup>15</sup> Kamerstukken I 2009/10, 32 130, nr. E, blz. 43.

*b. Noodzakelijkheids criterium*

Naar het de Afdeling voorkomt behoren relevante privébesparingen als gevolg van vergoedingen, verstrekkingen en ter beschikkingstellingen door de werkgever voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, tot het loon. Privébesparingen verhogen immers de draagkracht en behoren daarom te worden belast als uitvloeisel van een op het draagkrachtbeginsel gebaseerde loon- en inkomstenbelasting. Dit element wordt met de, weliswaar beperkte, invoering van het noodzakelijkheids criterium ten principale losgelaten, aldus de toelichting.<sup>16</sup> In de toelichting wordt het noodzakelijkheids criterium slechts gemotiveerd door te wijzen op de flexibiliteit van het criterium en de goede aansluiting bij de praktijk van de hedendaagse arbeidsmarkt. De Afdeling is van oordeel dat met deze doelmatigheidsargumenten de principiële keuze om privévoordelen niet te belasten, niet voldoende is onderbouwd.

De Afdeling adviseert het noodzakelijkheids criterium meer dragend te motiveren en zo nodig het voorstel aan te passen.

4. Gebruikelijkloonregeling

Voor een werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft (directeur-grotaandeelhouder, hierna: DGA) geldt de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Deze regeling bepaalt op welk bedrag het loon van de DGA minimaal gesteld moet worden. Indien een zakelijk loon hoger zou zijn dan € 44 000 (bedrag 2014), mag de doelmatigheidsmarge toegepast worden. De doelmatigheidsmarge houdt in dat het loon voor de DGA 30% lager gesteld mag worden dan het bedrag dat een zakelijk loon zou vormen. De doelmatigheidsmarge kan echter niet tot gevolg hebben dat het loon op een lager bedrag wordt gesteld dan € 44 000.

Voorgesteld wordt deze doelmatigheidsmarge van 30% te verlagen naar 25%.<sup>17</sup> Hierdoor wordt het verschil tussen DGA's en "gewone" werknemers kleiner wat betreft de hoogte van de te belasten arbeidsbeloning en wat betreft de gevolgen daarvan voor de inkomensafhankelijke premies en bijdragen en andere inkomensafhankelijke regelingen, aldus de toelichting.

De Afdeling maakt hier drie opmerkingen bij.

*a. Algemeen*

De gebruikelijkloonregeling is destijds in het leven is geroepen als anti-misbruikbepaling teneinde daarmee het ontwijken van heffing van vermogensbelasting en premies volksverzekeringen te voorkomen. Sinds de afschaffing van de vermogensbelasting is de gebruikelijkloonregeling vooral bedoeld om te voorkomen dat heffing van premies volksverzekeringen wordt vermeden en onbedoeld gebruik wordt gemaakt van inkomensafhankelijke regelingen. Indachtig deze achtergrond rijst de vraag waarom het gebruikelijk loon hoger moet zijn dan het thans vastgestelde minimum van € 44 000 (bedrag 2014). Dit klemmt te meer wanneer de DGA wordt vergeleken met de IB-ondernemer en niet met een "gewone" werknemer. De IB-ondernemer betaalt over de in de winst uit onderneming begrepen arbeidsbeloning

---

<sup>16</sup> Toelichting, paragraaf 5, vijfde tekstblok.

<sup>17</sup> Toelichting, paragraaf 4.3, eerste tekstblok.

maximaal 44,72%<sup>18</sup> inkomstenbelasting, terwijl de belastingheffing over het loon van een DGA kan oplopen tot maximaal 52%. De Afdeling is dan ook van oordeel dat de aanpassing van het gebruikelijk loon moet worden ingebed in een bredere visie rond de belastingheffing van winst uit onderneming.

De Afdeling adviseert in het licht hiervan in de toelichting de aanpassing van de gebruikelijkloonregeling nader te motiveren.

*b. Doelmatigheidsmarge*

De Afdeling merkt het volgende op over de doelmatigheidsmarge.

De gebruikelijkloonregeling is niet eenvoudig uitvoerbaar en is conflictgevoelig. Daarom vormt de uitvoering ervan voor zowel belanghebbenden als de Belastingdienst een arbeidsintensief proces. Het gebruikelijk loon is immers niet op de laatste euro nauwkeurig vast te stellen. Dat is ook de belangrijkste bestaansreden voor een doelmatigheidsmarge. Aan het verlagen van de doelmatigheidsmarge van 30% naar 25% lijkt echter de veronderstelling ten grondslag te liggen dat het gebruikelijk loon met een wiskundige precisie is vast te stellen. Dat is niet het geval en de uitvoerbaarheid zal daarom niet verbeteren, omdat de discussie over de hoogte van het gebruikelijk loon zich nu zal afspelen rond de 25%-marge. Van een verbetering van de uitvoering is ook in die zin geen sprake dat alle bestaande afspraken met de Belastingdienst worden geacht per 1 januari 2015 te zijn opgezegd en dat in 2015 nieuwe afspraken moeten worden gemaakt.<sup>19</sup>

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

*c. Ongewenste voordelen*

Zoals hiervoor is aangegeven, wordt in de toelichting gewezen op de ongewenste voordelen als gevolg van een te laag loon. Met name worden genoemd de voordelen op het gebied van belastingheffing, inkomensafhankelijke premies en inkomensafhankelijke regelingen.

De Afdeling merkt op dat de doelmatigheidsmarge in de praktijk alleen van toepassing is indien het loon hoger is dan € 44 000 (bedrag 2014). In die situatie wordt het maximum aan premies volksverzekeringen voldaan en ontstaan geen voordelen op het gebied van inkomensafhankelijke premies en inkomensafhankelijke regelingen. De voordelen die een DGA behaalt bij een te laag loon boven € 44 000 zijn dan ook beperkt tot belastingvoordelen.

De Afdeling adviseert de toelichting in die zin aan te passen.

## 5. Lokaal duurzaam opgewekte energie

Sinds het begin van dit jaar geldt (ingevolge het Belastingplan 2014) voor lokaal duurzaam opgewekte energie een fiscale stimulans in de vorm 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 coöperatie of een vereniging van eigenaars (V.v.E.) van particuliere kleinverbruikers, en die aan deze verbruikers is geleverd en in hun nabijheid (lokaal) is opgewekt.

<sup>18</sup> Maximale IB-tarief (52%) -/- (MKB-vrijstelling (14%) x maximale IB-tarief (52%)) = 44,72%.

<sup>19</sup> Toelichting, paragraaf 4.3, tweede tekstblok, alsmede de toelichting op artikel V.

Ingevolge het voorliggende Belastingplan 2015 zal dit verlaagde tarief worden uitgebreid tot ondernemers. Volgens de toelichting wordt de uitbreiding naar ondernemers als volgt ingevuld: “De eis dat nagenoeg alle leden van de coöperatie particulieren moeten zijn vervalt. Voorts vervalt de beperking van de toepassing van het verlaagde tarief tot woningen. Door deze verruiming kunnen ook bedrijven lid worden van een coöperatie en in aanmerking komen voor de korting. Het is overigens niet de bedoeling dat één ondernemer een te groot aandeel krijgt in de coöperatie. Het zou dan niet langer gaan om stimulering van kleinschalige projecten voor de opwekking van duurzame energie, die zijn geworteld in de lokale samenleving. Daarom wordt als nieuwe (aanvullende) eis opgenomen dat een coöperatie niet voor aanwijzing in aanmerking komt als één of meer leden die ondernemer zijn voor meer dan 20% in de coöperatie deelnemen”.<sup>20</sup>

De Afdeling merkt hier het volgende over op.

Zoals hiervoor is aangegeven is volgens het voorstel het aandeel van een ondernemer in de coöperatie of in de V.v.E. maatgevend voor het al dan niet mogen toepassen van de faciliteit. Dit aandeel mag (middellijk of onmiddellijk) maximaal 20% bedragen.<sup>21</sup> Nog daargelaten de toename van de complexiteit die het voorstel voor de uitvoering kan betekenen, en nog daargelaten de geringe kosten<sup>22</sup> (en dus geringe stimulans) van het voorstel, komt het de Afdeling voor dat er geen directe relatie is tussen de omvang van het aandeel in de coöperatie of V.v.E. enerzijds en het kleinschalige en lokale karakter van de opwekking anderzijds. In een situatie van (een onderdeel van) een klein bedrijventerrein waarin bijvoorbeeld één ondernemer een aandeel in de coöperatie of V.v.E. heeft van 40% en zes ondernemers ieder een aandeel hebben van 10%, is het de Afdeling niet duidelijk waarom het bij een overschrijding van die 20%-grens “niet langer zou gaan om stimulering van kleinschalige projecten voor de opwekking van duurzame energie, die zijn geworteld in de lokale samenleving”.

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

## 6. Invorderingsrente

Daartoe genoodzaakt door het arrest van 18 april 2013 van het Hof van Justitie,<sup>23</sup> strekt het voorstel ertoe om op verzoek een passende rentevergoeding te geven aan een belastingplichtige bij wie belasting is geheven en waarbij die heffing (en inning) in strijd blijkt te zijn met het Unierecht.<sup>24</sup> Die rente wordt vergoed over de periode die aanvangt op de dag waarop de belasting oorspronkelijk is betaald (of op aangifte is voldaan of afgedragen) en die eindigt op de dag voorafgaand aan de dag van terugbetaling door de Belastingdienst.

<sup>20</sup> Toelichting, paragraaf 6, eerste tekstblok.

<sup>21</sup> Het voorgestelde artikel 59a, derde lid, tweede volzin, (nieuw) van de Wet belastingen op milieugrondslag (artikel XV, onderdeel O, tweede lid).

<sup>22</sup> Volgens de toelichting op de in paragraaf 8 van de toelichting opgenomen tabel 11 (zevende tekstblok) brengt de uitbreiding van het verlaagde tarief naar ondernemers “naar verwachting geen verandering in de budgettaire derving die in het Belastingplan 2014 is voorzien voor de regeling als geheel”.

<sup>23</sup> HvJ EU 18 april 2013, nr. C-565/11 (Mariana Irimie).

<sup>24</sup> Toelichting, paragraaf 7.12, en artikel XIX, onderdeel D, van het voorstel.

De Afdeling merkt hierover het volgende op.

De regeling treedt in werking op 1 januari 2015 en kent onmiddellijke werking.<sup>25</sup> Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2015 verzoeken kunnen worden gedaan, bijvoorbeeld in de situatie die in de toelichting<sup>26</sup> wordt geschetst en waarin op 1 januari 2015 onherroepelijk komt vast te staan dat sprake is van in strijd met het Unierecht geheven belasting. De toelichting gaat niet in op de vraag of een passende rentevergoeding ook wordt verstrekt in een situatie waarin op of na 18 april 2013 (datum arrest) maar vóór 1 januari 2015 onherroepelijk vast komt te staan dat sprake is van in strijd met het Unierecht geheven belasting. Ten slotte, nu de werking van het arrest van het Hof van Justitie in de tijd niet is beperkt, is het niet ondenkbaar dat aan het arrest ook vóór 18 april 2013 aanspraken op een passende rentevergoeding kunnen worden ontleend.

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

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,

---

<sup>25</sup> Artikel XXXIII van het voorstel. Zie ook de toelichting op artikel XIX, onderdeel D, laatste alinea boven het voorbeeld.

<sup>26</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel D, laatste tekstblok.