

Vergaderjaar 2009–2010

32 401

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 18 mei 2010 en het nader rapport d.d. 2 juni 2010, aangeboden aan de Koningin door de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt

Bij Kabinetsmissive van 7 april 2010, no. 10.000951, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010), met memorie van toelichting.

Het voorstel van wet omvat een aantal wijzigingen van verschillende fiscale wetten, die vooral technisch of redactioneel van aard zijn. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen met betrekking tot de aftrek van uitgaven door buitenlandse belastingplichtigen en de betekenis van «erf- en schenkbelasting». Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 7 april 2010, no. 10.000951, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 18 mei 2010, No.W06.10.0110/III, bied ik U hierbij aan.²

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

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

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

² De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

1. Aftrek uitgaven buitenlandse belastingplichtigen

In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat met betrekking tot het voor buitenlandse belastingplichtigen niet aftrekbaar zijn van de persoonsgebonden aftrekpost «uitgaven voor monumentenpanden» twijfel bestaat over de verenigbaarheid daarvan met het vrije verkeer van kapitaal, bedoeld in het verdrag betreffende de werking van de EU en de EER-overeenkomst.¹ Om deze twijfel weg te nemen, wordt voorgesteld de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden ook voor buitenlandse belastingplichtigen mogelijk te maken.

De Raad meent dat die twijfel ook bestaat bij twee andere persoonsgebonden aftrekposten, namelijk de verliezen op beleggingen in durfkapitaal en de aftrekbare giften. Deze aftrekposten zijn eveneens ondergebracht bij de persoonsgebonden aftrekposten, maar dat impliceert niet dat daarmee sprake is van gebondenheid aan de persoon van de belastingplichtige, bedoeld in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, waarmee een uitsluiting van de aftrek gerechtvaardigd kan zijn.² De Raad mist een afweging waarom voor deze twee aftrekposten geen aftrek voor buitenlandse belastingplichtigen mogelijk wordt gemaakt en voor de uitgaven voor monumentenpanden wel.

De Raad adviseert de memorie van toelichting en zo nodig het wetsvoorstel op dit punt aan te vullen.

1. Aftrek uitgaven buitenlandse belastingplichtigen

Het kabinet kiest ervoor de door de Raad gevraagde toelichting hier op te nemen en niet in de memorie van toelichting, omdat de aftrek van verliezen op beleggingen in durfkapitaal en de giftenaftrek een geheel andere achtergrond en een geheel ander karakter hebben en het om die reden niet logisch is om in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel te motiveren waarom die regelingen niet worden aangepast.

Het hoofdstuk van de persoonsgebonden aftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 is een verzameling van bedragen die op het gehele inkomen in mindering worden gebracht. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat het in aanmerking nemen van persoonlijke tegemoetkomingen gewoonlijk plaats dient te vinden in de woonstaat van een belastingplichtige, maar dat de bronstaat dit mogelijk moet maken indien het inkomen geheel of nagenoeg geheel wordt verkregen vanuit de bronstaat.³ Bij buitenlands belastingplichtigen waar dit laatste niet het geval is, is het dus niet in strijd met het Europese recht om deze aftrek te weigeren; dit is mogelijk slechts anders voor de – om die reden in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen – uitgaven voor monumentenpanden.

Wat betreft de giftenaftrek merk ik op dat in het verlengde van het hierboven reeds aangehaalde oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Unie, de Hoge Raad heeft bepaald dat onder de persoonlijke tegemoetkomingen onder andere vallen de buitengewone uitgaven (thans: specifieke zorgkosten), de algemene heffingskorting en de giftenaftrek.⁴ Als uitgangspunt geldt derhalve dat de giftenaftrek slechts in de woonstaat in aanmerking genomen moet kunnen worden en dat de bronstaat dit slechts mogelijk hoeft te maken indien het inkomen geheel of nagenoeg geheel wordt verkregen vanuit de bronstaat. Buitenlandse belastingplichtigen kunnen hun giften op grond van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in beginsel in aftrek brengen indien ze ervoor kiezen om als binnenlandse belastingplichtigen te worden behandeld. De giftenaftrek is daarmee in de ogen van het kabinet niet in strijd met de vrijheid van kapitaal.

¹ Paragraaf 2.4.

² Onder andere HvJ EG, 14 februari 1995, C-279/93, Schumacker, Jur. 1995, blz. I-225 en HvJ EG, 18 juli 2007, C-182/06, Lakebrink, Jur. 2007, blz. I-06705, r.o. 34.

³ Zie de arresten Schumacker en De Groot, HvJ EG, 14 februari 1995, C-279/93 en 12 december 2002, C-385/00

⁴ HR 7 mei 2007, nr. 38 067, BNB 2004/262

Dat laatste geldt ook – zij het op basis van een andere redenering omdat deze posten niet als persoonlijke tegemoetkomingen aangemerkt kunnen worden – voor de aftrek van verliezen op beleggingen in durfkapitaal. Deze aftrek is gekoppeld aan de heffing over de inkomsten uit directe beleggingen in durfkapitaal zoals omschreven in artikel 5.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Binnenlandse belastingplichtigen worden voor de (forfaitaire) inkomsten uit deze beleggingen in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken, met dien verstande dat de belegging tot een bepaald bedrag buiten de grondslag blijft waarover het te belasten rendement wordt berekend. Buitenlandse belastingplichtigen worden wat betreft beleggingen in durfkapitaal in het geheel niet in de heffing betrokken. Het kabinet is dan ook van mening dat het beperken van de aftrek van verliezen op beleggingen in durfkapitaal tot binnenlandse belastingplichtigen niet in strijd is met het vrije verkeer van kapitaal. Het Nederlandse systeem sluit aan bij de gebruikelijke – als evenwichtig te beschouwen – verdeling van de heffingsbevoegdheid over dergelijke inkomsten. Daarenboven wordt opgemerkt dat als de aftrek ook voor buitenlandse belastingplichtigen zou worden toegestaan, de mogelijkheid op een dubbele verliesaftrek bestaat, omdat de buitenlandse belastingplichtige deze verliezen tevens in het woonland in aftrek zou kunnen brengen.

Gelet op het bovenstaande is er naar het oordeel van het kabinet op dit punt geen reden voor aanpassing van de aftrek van verliezen op beleggingen in durfkapitaal of van de giftenaftrek.

2. Betekenis «erf- en schenkbelasting»

Op grond van de Successiewet 1956 werden de op basis van deze wet geheven belastingen tot 1 januari 2010 aangeduid met de namen «recht van successie» en «recht van schenking». Met ingang van 1 januari 2010 zijn de namen van die belastingen gemoderniseerd en vervangen door «erfbelasting» en «schenkelasting».

In het Belastingplan 2010 is een overgangsregeling opgenomen uitsluitend voor oude successierechtvorderingen en -schulden in box 3¹, omdat het standpunt is ingenomen dat de wettelijke box-3-bepalingen waarin de naam erfbelasting respectievelijk schenkelasting wordt gebruikt, niet zouden zien op het recht van successie respectievelijk het recht van schenking, tenzij dat expliciet is geregeld. Voor andere situaties dan box 3² zijn echter geen expliciete overgangsbepalingen opgenomen. Omdat dit verschil in benadering aanleiding kan geven tot a contrario redeneringen, wordt de overgangsregeling uit het Belastingplan 2010 bij nader inzien overbodig geacht en dus geschrapt, waarbij thans het standpunt wordt ingenomen dat, ook zonder expliciete bepaling, voor erfbelasting en schenkelasting recht van successie respectievelijk recht van schenking kan worden gelezen.³

De Raad mist een passage in de toelichting waarin wordt verklaard waarom er vanuit het oogpunt van rechtszekerheid niet voor is gekozen om voor bedoelde andere situaties te voorzien in soortgelijke overgangsbepalingen als die in het Belastingplan 2010 dan wel te voorzien in een algemene overgangsbepaling.

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

2. Betekenis «erf- en schenkelasting»

Bij de modernisering van de namen van de belastingen die krachtens de Successiewet 1956 worden geheven, is het uitgangspunt geweest dat de verandering van de namen niet tot een inhoudelijke wijziging zouden leiden. Dit blijkt uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de wet van 19 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging

¹ Artikel XXXIV van het Belastingplan 2010.

² De toelichting op artikel XX van het voorstel noemt een aantal voorbeelden.

³ Zie de toelichting op artikel XX van het voorstel.

bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564).¹ Dit uitgangspunt is bij de wetgeving die in het najaar van 2009 tot stand is gekomen abusievelijk niet overal gevolgd waardoor de indruk zou kunnen ontstaan dat bijvoorbeeld erfbelasting en recht van successie twee verschillende belastingen zijn. Deze indruk zou ook kunnen ontstaan indien zou worden voorzien in overgangsbepalingen. Omdat dit nadrukkelijk nooit de bedoeling is geweest, is gekozen voor de nu voorgestelde maatregelen waarmee het oorspronkelijke uitgangspunt wordt bevestigd. De toelichting is in deze zin aangevuld.

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

3. Overige onderwerpen

De redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies zijn overgenomen.

Het wetsvoorstel is aangevuld met enkele technische wijzigingen in verband de wijziging van de bijleenregeling op grond van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010. Daarnaast is een verduidelijking opgenomen op het punt van het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag voor een aanmerkelijk belang en de heffing in box 3 bij een negatief vermogen. Tevens is nog een aantal technische aanpassingen van de Wet op de loonbelasting 1964 toegevoegd. De codificatie van artikel 10f van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 in verband met de motie van het Jurgens c.s.² is uit het wetsvoorstel verwijderd, aangezien deze regeling nog wordt heroverwogen. Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en in de memorie van toelichting aan te brengen.

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

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

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

De minister van Financiën,
J. C. de Jager

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 20.

² Kamerstukken I 2006/07, 26 200 VI nr. 65 en 21 109, D.

Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no.W06.10.0110/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- In artikel II na «Wet inkomstenbelasting 2001» invoegen «zoals dat onderdeel luidde in 2009».
- In de ingevolge artikel XVI, onderdeel B, te vervallen tekst «artikel I,» schrappen.
- In artikel XXIV, vijfde lid, «Artikel I, onderdelen B, I, J, M» vervangen door «Artikel I, onderdelen B, I, J, M, onder 1 en 2» en de artikelsgewijze toelichting dienovereenkomstig aanpassen.