

Vergaderjaar 2013–2014

**33 753**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 9 september 2013 en het nader rapport d.d. 13 september 2013, aangeboden aan de Koning door de minister van Financiën, mede namens de minister van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 3 september 2013, no.13.001794, 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 (Overige fiscale maatregelen 2014), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2014, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2014, Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit en Wet wijziging percentage belasting- en invorderingsrente vennootschapsbelasting.*

*Het voorstel bevat wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten waarvoor inwerkingtreding of wettelijke vastlegging met ingang van 1 januari 2014 wenselijk is. Het gaat daarbij onder andere om het mogelijk maken van een onderhandse akte bij periodieke giften, het aanpakken van constructies met afgezonderde particuliere vermogens, het toestaan van het gebruik van de waarde in het economische verkeer voor de waardering van serviceflats voor de erfbelasting en het uitbreiden van de weigerings- of intrekingsgronden voor de status van een algemeen nut beogende instelling (ANBI-status) naar bepaalde misdrijven. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen over de WOZ-waarde van serviceflats en de status van algemeen nut beogende instellingen (ANBI-status). Zij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.*

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

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 3 september 2013, nr. 13.001794, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 9 september 2013, nr. W06.13.0259/III, bied ik U hierbij aan.

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

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

#### 1. WOZ-waarde serviceflats

*De volgens de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde (WOZ-waarde) van serviceflats blijkt in bepaalde gevallen substantieel hoger dan de waarde in het economische verkeer (WEV).<sup>2</sup> In die gevallen leidt gebruikmaking van de WOZ-waarde voor serviceflats voor de erfbelasting ertoe dat de erfgenaam wordt aangeslagen voor een substantieel hoger bedrag dan in werkelijkheid wordt geërfd, aldus de toelichting<sup>3</sup>. Voor overlijdens in de jaren 2010 tot en met 2013 is via twee beleidsbesluiten goedgekeurd dat voor serviceflats mag worden uitgegaan van de WEV op het moment van overlijden van de erflater, mits de WEV van de serviceflat in belangrijke mate afwijkt van de WOZ-waarde daarvan.<sup>4</sup> Thans wordt voorgesteld dat bij algemene maatregel van bestuur afwijkende waarderingsregels kunnen worden gesteld voor de vaststelling van de waarde van bij die amvb aan te wijzen serviceflats.<sup>5</sup> De Afdeling plaatst hier enkele kanttekeningen bij.*

##### *a. Inbreuk op het objectieve systeem; precedentwerking*

*In de Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) is voor de waardering van woningen met het oog op de uitvoering bewust aangesloten bij de volgens de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde WOZ-waarde en is er bewust voor gekozen geen tegenbewijsregeling op te nemen. De Afdeling constateert dat thans wordt voorgesteld voor serviceflats af te wijken van de WOZ-waarde. De Afdeling merkt op dat uit de toelichting niet blijkt in hoeveel gevallen de waardering van serviceflats daadwerkelijk substantieel afwijkt van de vastgestelde WOZ-waarde. Hierdoor is het niet goed mogelijk te beoordelen of de onderhavige inbreuk op het objectieve wettelijke systeem goede grond heeft. De Waarderingskamer daarentegen concludeert dat wetswijziging niet noodzakelijk is en de WOZ-waarde uitgangspunt kan blijven.<sup>6</sup> In de toelichting wordt niet ingegaan op deze conclusie van de Waarderingskamer. Daarmee blijkt onvoldoende welke de argumenten zijn om in dit geval van de WOZ-waarde af te wijken. Tevens dient aandacht besteed te worden aan de vraag in hoeverre daarmee sprake is van een precedentwerking die verdere inbreuken op het objectieve systeem in de hand zal werken.*

<sup>2</sup> Omdat bij de vaststelling van de WOZ-waarde geen rekening wordt gehouden met de invloed van de verplichting tot betaling van servicekosten (bijvoorbeeld voor maaltijden, kapper of alarmservice).

<sup>3</sup> Paragraaf 4, eerste tekstblok.

<sup>4</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1541M (Stcrt. 2011, 22414) en besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juli 2013, nr. BLKB2013/791M (Stcrt. 2013, 19517).

<sup>5</sup> Het voorgestelde artikel 21, tiende lid, (nieuw), van de Successiewet 1956 (artikel IV, onderdeel D).

<sup>6</sup> Blijkens het rapport van de Waarderingskamer gaat het in zijn totaliteit om «slechts circa honderd complexen met daarin enkele duizenden serviceflats», waarvan het aantal serviceflats dat jaarlijks in de erfbelasting betrokken zal zijn «dus beperkt [is] en vermoedelijk verder [zal] dalen» (Advies toepassing WOZ-waarde voor serviceflats bij de erfbelasting, 15 juli 2011, [www.waarderingskamer.nl](http://www.waarderingskamer.nl)).

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

#### *b. Delegatie*

*Wat betreft het gebruik van delegatiebepalingen verwijst de Afdeling naar haar algemene opmerking onder punt 5 van het advies over het Belastingplan 2014. Meer in het bijzonder merkt de Afdeling over de onderhavige delegatiebepaling 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.*

*De Afdeling is van oordeel dat niet aan deze vereisten wordt voldaan met betrekking tot het bij algemene maatregel van bestuur vaststellen van een definitie van serviceflat en van waarderingsvoorschriften voor serviceflats. Volgens de toelichting zullen de te treffen waarderingsregels overeenstemmen met de regels zoals die zijn goedgekeurd in de hiervoor bedoelde beleidsbesluiten.<sup>7</sup> In die beleidsbesluiten gaat het steeds om de WEV, welk begrip de SW 1956 thans al kent.<sup>8</sup> Delegatie naar lagere regelgeving lijkt daarmee niet noodzakelijk. Verder is het niet duidelijk waarom de al in de hiervoor bedoelde beleidsbesluiten gegeven definitie van serviceflat bij amvb moet worden vastgesteld en waarom deze definitie niet in de SW 1956 kan worden opgenomen.*

*De Afdeling adviseert de noodzaak voor het vaststellen bij amvb van waarderingsregels voor serviceflats en van een definitie van serviceflats dragend te motiveren of het voorstel aan te passen.*

#### *c. Begrenzing delegatie*

*Onverminderd hetgeen hiervoor is opgemerkt met betrekking tot de noodzaak voor delegatie, merkt de Afdeling nog het volgende op.*

*Delegatie van regelgevende bevoegdheid dient in de delegerende regeling zo concreet en nauwkeurig mogelijk te worden begrensd.<sup>9</sup> De Afdeling is van oordeel dat het voorstel niet aan dit vereiste voldoet. De delegatiebepaling beoogt de al bestaande praktijk wettelijk vast te leggen. De bestaande praktijk is dat voor serviceflats mag worden uitgegaan van de WEV indien die waarde «in belangrijke mate afwijkt (30%) van de WOZ-waarde daarvan».<sup>10</sup> De delegatiebepaling kent deze voorwaarde echter niet en is daarmee te ruim geformuleerd.*

*De Afdeling adviseert de delegatiebepaling te beperken tot situaties waarbij de waarde in het economische verkeer in belangrijke mate afwijkt van de WOZ-waarde.*

#### *1. WOZ-waarde serviceflats*

##### *a. Inbreuk op het objectieve systeem; precedentwerking*

*De volgens de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde (WOZ-waarde) is een objectief vastgestelde waarde die, zoals de Afdeling terecht opmerkt, vanwege die objectiviteit en betrouwbaarheid breed kan worden toegepast. Ook in de Successiewet 1956 is voor de waardering*

<sup>7</sup> Paragraaf 4, slotzin, van de toelichting.

<sup>8</sup> Artikel 21, eerste lid, van de SW 1956.

<sup>9</sup> Zie ook aanwijzing 25 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>10</sup> Zie de definitie van serviceflat in de twee eerdergenoemde beleidsbesluiten.

van woningen aangesloten bij de WOZ-waarde. De zogenoemde serviceflats zijn echter een bijzonder en specifiek type woning. Volgens het advies van de Waarderingskamer over de toepassing van de WOZ-waarde voor serviceflats bij de erfbelasting in Nederland gaat het om circa honderd complexen met daarin enkele duizenden serviceflats. Het bijzondere en specifieke element van een serviceflat is dat er een persoonlijke verplichting bestaat tot het betalen van servicekosten. De diensten die hiertegenover staan hebben geen betrekking op de woning zelf, waardoor kan er voor de WOZ-waardering geen rekening mee kan worden gehouden. Echter, in de praktijk blijkt deze persoonlijke verplichting vaak fors te drukken op de waarde van de woning, waardoor de WOZ-waarde van serviceflats in belangrijke mate kan afwijken van de waarde in het economische verkeer. Hoewel het aantal serviceflats relatief beperkt is, acht ik een uitzondering in de erfbelasting voor deze specifieke en bijzondere soort woning niettemin gewenst nu gebleken is dat het gebruik van de WOZ-waarde voor serviceflats in bepaalde gevallen onbillijk kan uitwerken. Gelet op het specifieke karakter van de serviceflats acht ik het niet denkbaar dat deze uitzondering precedentwerking zal krijgen. Ik onderschrijf de opvatting van de Afdeling en de Waarderingskamer dat in de Successiewet 1956 het gebruik van de WOZ-waarde voor woningen het uitgangspunt is en moet blijven. Enkel in de gevallen waarin vanwege het bijzondere karakter van serviceflats de WOZ-waarde in belangrijke mate afwijkt van de waarde in het economische verkeer stel ik voor aan te sluiten bij de waarde in het economische verkeer.

#### *b/c. Delegatie en begrenzing delegatie*

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de delegatiegrondslag in artikel 21 van de Successiewet 1956 geschrapt en worden de definitie van serviceflats alsmede de waarderingsregels voor serviceflats opgenomen in dat artikel.

#### *2. Status algemeen nut beogende instelling (ANBI-status)*

*In de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is een zogenoemde integriteitsbepaling voor algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) opgenomen.<sup>11</sup> Deze bepaling schrijft voor dat een instelling door de inspecteur niet, of niet langer, als ANBI wordt aangemerkt «indien de instelling, een bestuurder van die instelling of een persoon die feitelijk leiding geeft aan die instelling, dan wel een voor die instelling gezichtsbepalend persoon, onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld en nog geen vier kalenderjaren zijn verstreken sinds deze veroordeling». Voorgesteld wordt om deze bepaling uit te breiden met de situatie waarin sprake is van een onherroepelijke veroordeling voor het opzettelijk plegen van een misdrijf waardoor de algemene veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht.<sup>12</sup> In de toelichting wordt opgemerkt dat het (voor de toepassing van de sanctie van het verlies van de ANBI-status) de instelling wel zelf moet zijn aan te rekenen dat mensen of goederen in gevaar zijn gebracht: de ANBI-status wordt volgens de toelichting namelijk niet geweigerd en niet ontnomen indien de ANBI zelf*

<sup>11</sup> Artikel 5b, achtste lid, van de AWR.

<sup>12</sup> Artikel XII, onderdeel A. Het gaat daarbij om misdrijven als bedoeld in Titel VII van het Tweede Boek van het Wetboek van Strafrecht. De misdrijven die zijn opgesomd in deze titel betreffen onder meer brandstichting, het teweegbrengen van ontploffingen, het veroorzaken van overstromingen, het versperren van openbare land- of waterwegen of het verijdelen van ten aanzien daarvan genomen veiligheidsmaatregelen, het veroorzaken van gevaar voor het spoorwegverkeer en het vernielen, onbruikbaar maken of beschadigen van een gas- of waterleiding, riolering, elektriciteitswerk, geautomatiseerd werk of werk voor het openbaar verkeer of het luchtverkeer.

*niet op enigerlei wijze betrokken is bij het begaan van de misdrijven.<sup>13</sup> Daarmee wordt de intrekking een vorm van sanctie op de betrokkenheid bij het begaan van de misdrijven. De Afdeling merkt op dat deze laatste voorwaarde en de implicaties die dit heeft, niet in de voorgestelde bepaling tot uitdrukking zijn gebracht.*

*De Afdeling adviseert het voorstel aan te passen.*

## *2. Status algemeen nut beogende instelling (ANBI-status)*

De Afdeling merkt terecht op dat de opmerking in de toelichting, dat het de algemeen nut beogende instelling (ANBI) wel zelf moet zijn aan te rekenen dat mensen of goederen in gevaar zijn gebracht voor de toepassing van de sanctie van het verlies van de ANBI-status, niet in de voorgestelde bepaling (artikel 5b, achtste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) tot uitdrukking is gebracht. De onderhavige bepaling is daarom aangepast door de toevoeging dat de bestuurder, feitelijk leidinggevende of gezichtsbepalend persoon van de instelling het strafbare feit moet hebben gepleegd in die hoedanigheid. Als een strafbaar feit niet in die hoedanigheid is gepleegd, maar bijvoorbeeld in de privésfeer, kan dit de ANBI immers niet worden aangerekend. Voorts brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de ANBI-status ook niet zal worden ontnomen als de ANBI zelf niet betrokken is bij het strafbare feit en zich distantieert van de persoon in kwestie die is veroordeeld. De wettekst en de memorie van toelichting zijn op dit punt verduidelijkt.

## *3. Redactionele kanttekeningen*

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

## *3. Redactionele kanttekeningen*

Aan de redactionele kanttekening die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is gevolg gegeven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

*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 vicepresident van de Raad van State,  
J.P.H. Donner*

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 Staatssecretaris van Financiën,  
F.H.H. Weekers

---

<sup>13</sup> Laatste en voorlaatste volzin van paragraaf 12.2 van de toelichting en van de toelichting op artikel XII, onderdeel A.

**Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.13.0259/III**

- Ingevolge artikel VIII, onderdeel A, wordt het derde lid van artikel 3 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten vernummerd tot vierde lid. Tevens voorzien in een aanpassing van de verwijzing in het huidige vierde lid van genoemd artikel 3 naar het tot vierde lid te vernummeren derde lid.