

Vergaderjaar 2019–2020

35 302

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2020)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 9 september 2019 en het nader rapport d.d. 13 september 2019, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 26 augustus 2019, no. 2019001721, 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 2019, no. W06.19.0276/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën.

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

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 26 augustus 2019, no. 2019001721, 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 2020), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2020, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2020, Wet bronbelasting 2021, Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven en Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten.

¹ 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

In het voorstel zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2020 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Naast deze jaarlijkse koopkrachtmateregelen ziet het voorstel onder meer op aanpassingen van de werkkostenregeling, op het invoeren van een minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars, op aanpassingen in de verhuurderheffing, op de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor elektronische uitgaven en op het invoeren van een uitsluiting van de aftrek van bestuursrechtelijke dwangsommen.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt een opmerking over de uitsluiting van de aftrek van bestuursrechtelijke dwangsommen en de inbreuk die daarmee wordt gemaakt op de fiscale neutraliteit. In verband daarmee is aanpassing van het voorstel en de toelichting wenselijk.

1. Uitsluiting aftrek bestuursrechtelijke dwangsommen

Het voorstel strekt er kort gezegd toe dat bestuursrechtelijke dwangsommen niet langer aftrekbaar zijn van de winst. De Afdeling vindt de motivering daarvoor in de toelichting op het voorstel tekortschieten, vooral nu sprake is van een inbreuk op het uitgangspunt van fiscale neutraliteit. Het gaat daarbij om het volgende.

a. Inbreuk op fiscale neutraliteit

Zoals de toelichting op het voorstel ook aangeeft is het uitgangspunt bij belastingheffing dat belastingheffing waarde vrij is (fiscale neutraliteit). Dit betekent dat bij de bepaling van de hoogte van de winst alle opbrengsten van de onderneming worden belast en alle zakelijke kosten die verband houden met de ondernemingsuitoefening aftrekbaar zijn. Over het karakter van de opbrengst (bijvoorbeeld de opbrengst van drugsverkoop) of over het karakter van de zakelijke kosten die daarvoor moeten worden gemaakt (bijvoorbeeld de aanschaf van apparatuur) wordt geen moreel oordeel (waardeoordeel) gegeven. Anders gezegd, opbrengst is opbrengst (en die wordt belast) en zakelijke kosten zijn zakelijke kosten (en die zijn aftrekbaar).

Op dit uitgangspunt van fiscale neutraliteit bestaan – bij wet – uitzonderingen. Zo zijn (bestuurlijke en strafrechtelijke) geldboeten niet aftrekbaar. Bij de parlementaire totstandkoming van deze uitzondering heeft een fundamentele discussie en afweging plaatsgevonden over de inbreuk op de fiscale neutraliteit en het botsen van twee rechtsgebieden. De fiscaliteit enerzijds, waarbij neutraliteit het uitgangspunt is. En bijvoorbeeld het strafrecht anderzijds, waarbij handhaving van de rechtsorde door middel van strafoplegging vooropstaat, en waarbij het niet past dat een opgelegde straf in meerdere of mindere mate (afhankelijk namelijk van de fiscale situatie van bestrafte) wordt gemitigeerd door fiscale aftrekbaarheid.

Een soortgelijke afweging zoals hiervoor geduid, ontbreekt thans in de toelichting op voorliggende uitsluiting van de aftrek van bestuursrechtelijke dwangsommen. De toelichting stelt slechts als motivering «dat het verbeurd waarvoor de rijksoverheid vervolgens een aftrek toestaat», waarbij «die aftrek tevens afbreuk doet aan de effectiviteit van bestuursrechtelijke dwangsommen». Daarbij vervolgt de toelichting dat «het kabinet in dat kader inderdaad tot de conclusie is gekomen dat het wenselijk is om bestuursrechtelijke dwangsommen van aftrek uit te sluiten». De motivering op grond waarvan tot deze conclusie is gekomen ontbreekt.

Weliswaar is onderzoek aangekondigd (naar de aftrekbaarheid van dwangsommen) dat naar de Kamer zou worden gestuurd en dat vervolgens «mogelijk tot actie zou leiden», maar van het bestaan van een dergelijk onderzoek en van een rapportage aan (dan wel overleg met) de Kamer, is de Afdeling niet gebleken. Ook de toelichting op het voorstel maakt daar geen gewag van.

De Afdeling merkt op dat het maken van een nieuwe uitzondering op het uitgangspunt van fiscale neutraliteit noodzaakt tot een gedegen motivering.

Daarbij dient in ogenschouw te worden genomen dat het karakter van een boete (bestrafing/leedtoevoeging) en het karakter van een dwangsom (het onder de dreiging van het verbeuren van een dwangsom bewerkstelligen dat een overtreding ongedaan wordt gemaakt dan wel dat herhaling of voorzetting ervan wordt voorkomen) van elkaar verschillen – zoals de toelichting ook duidelijk maakt – en dus op zich geen reden zijn om beide fiscaal gelijk te behandelen.

1. Uitsluiting aftrek bestuursrechtelijke dwangsommen

a. Inbreuk op fiscale neutraliteit

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangepast.

De Afdeling constateert terecht dat het onderzoek naar de aftrekbaarheid van dwangsommen niet heeft geresulteerd in een specifieke rapportage aan de Tweede Kamer. Het resultaat van het betreffende onderzoek is op verschillende plekken terechtgekomen. Hierdoor is het niet eenvoudig een compleet beeld te verkrijgen van de uitkomsten van het verrichte onderzoek. Om die reden maakt het kabinet gaarne van de gelegenheid gebruik om dat alsnog op hoofdlijnen te geven.

De Minister van Financiën heeft in maart 2019 de Tweede Kamer toegezegd de mogelijkheid te onderzoeken om het onderscheid in de fiscale behandeling van boeten en dwangsommen weg te nemen. Immers, boeten en daarmee verband houdende kosten en lasten zijn niet aftrekbaar terwijl dat voor dwangsommen en daarmee verband houdende kosten en lasten wel het geval is. De Tweede Kamer toonde zich er voorstander van om de kosten en lasten die verband houden met dwangsommen eveneens fiscaal niet-aftrekbaar te maken.

Allereerst is gekeken op basis waarvan dwangsommen worden opgelegd. Een deel van de dwangsommen wordt beheerst door het bestuursrecht en een ander deel van de dwangsommen door het privaatrecht. In dat kader is gebleken dat het in ieder geval niet in de rede ligt een aftrekafsluiting in te voeren voor dwangsommen die worden verbeurd tussen twee private partijen, de zogenoemde privaatrechtelijke dwangsom. Het maatschappelijke belang komt bij een verbeurdverklaring van een privaatrechtelijke dwangsom niet direct in het gedrang. De in de media verschenen casus die aanleiding vormde voor dit onderzoek illustreert dat het voorgaande bij zogenoemde bestuursrechtelijke dwangsommen anders kan zijn. Vervolgens is aandacht besteed aan het verschil in karakter tussen een bestuursrechtelijke dwangsom en een boete. Een boete bestraft ongewenst gedrag (derhalve achteraf) terwijl een bestuursrechtelijke dwangsom dat ongewenste gedrag wenst te voorkomen (derhalve vooraf). Bij de bestuursrechtelijke dwangsom staat het afschrikwekkende effect derhalve voorop. Het kabinet stelt echter vast dat met dat afschrikwekkende effect niet in alle gevallen het beoogde doel wordt bereikt. Om die reden voelt het kabinet de noodzaak tot het zetten van stappen die het

afschrikwekkende effect versterken. De meest effectieve manier om dat voor alle bestuursrechtelijke dwangsommen op dezelfde manier te bereiken, is te kiezen voor een aftrekuitsluiting in de winstsfeer. Het kabinet neemt een dergelijk besluit niet lichtvaardig, maar kiest in de afweging tussen het maken van een inbreuk op de fiscale neutraliteit enerzijds of het laten voortduren van een botsing van het fiscale recht met het (overige) bestuursrecht anderzijds voor het eerste. Dit wordt nader toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting. Daarnaast is de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst getoetst en zijn de budgettaire gevolgen in kaart gebracht. Deze zijn eveneens opgenomen in het algemeen deel van de memorie van toelichting en de daarbij gevoegde uitvoeringstoets.

Vervolgens is het thans bestaande systeem van aftrekuitsluitingen op consistentie beoordeeld. In dat kader is uit het genoemde onderzoek² verder gebleken dat de aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met geldsommen in het kader van strafbeschikkingen niet goed in de huidige wettekst is geregeld. Bij de invoering van de strafbeschikking (op te leggen door bijvoorbeeld de officier van justitie) is de fiscale wetgeving destijds abusievelijk onvolledig aangepast aan dit nieuwe middel.³ Met de thans in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging wordt alsnog geregeld dat kosten en lasten die verband houden met geldsommen betaald aan een staat of een onderdeel daarvan in het kader van een strafbeschikking of daarmee vergelijkbare buitenlandse wijze van bestraffing van aftrek zijn uitgesloten.

Bij het onderzoek is ten slotte gebleken dat het logisch is om in samenhang met de aanpassingen in de winstsfeer ten aanzien van bestuursrechtelijke dwangsommen en ten aanzien van geldsommen in het kader van strafbeschikkingen overeenkomstige aanpassingen in de Wet op de loonbelasting 1964 aan te brengen, die ook zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

b. Omvang probleem/effectiviteit

Een gedegen motivering vindt de Afdeling ook noodzakelijk omdat de toelichting niet duidelijk maakt wat de omvang van het probleem is en of op grond daarvan een inbreuk op de fiscale neutraliteit te rechtvaardigen valt. Uit antwoorden op Kamervragen blijkt dat de aanleiding wordt gevormd door de specifieke casus van een bedrijf waaraan binnen drie maanden 30 keer een dwangsom is opgelegd vanwege overtreding van milieuregels zonder dat de door het bedrijf gemaakte overtreding ongedaan is gemaakt. De toelichting maakt niet duidelijk hoe wijdverspreid deze praktijk is en bij hoeveel bedrijven iets vergelijkbaars aan de orde is. Indien slechts één geval bekend is, ligt het niet in de rede voor dat geval een uitzondering op het uitgangspunt van fiscale neutraliteit te maken.

Evenmin maakt de toelichting duidelijk wat de oorzaak is van het niet ongedaan maken van de overtreding. Het is denkbaar dat die oorzaak simpelweg een rekensom betreft: de kosten van het ongedaan maken van de overtreding kunnen veel hoger zijn dan de optelsom van de dwangsommen. In dat geval is het maar zeer de vraag of het niet meer fiscaal aftrekbaar zijn tot zodanig hogere kosten zal leiden dat daarmee wél gevolg wordt gegeven aan wat de dwangsom beoogt. Zonder antwoord op deze vraag is sprake van het vervuilen en compliceren van het fiscale

² Hierbij is tevens onderzoek gedaan naar de aftrekbaarheid van geldsommen betaald aan een staat of een onderdeel daarvan ter voorkoming van strafvervolgning, alsmede is gekeken naar de aftrekbaarheid van ontnemingen van wederrechtelijk verkregen voordeel, waarover een uiteenzetting is te vinden in de zogenoemde fiscale moties- en toezeggingenbrief.

³ Wet OM-afdoening.

stelsel om een niet-fiscaal probleem (een te geringe afschrikwekkende werking van een dwangsom) op te lossen. Het opleggen van hogere dwangsommen of andere niet-fiscale maatregelen ligt dan meer in de rede.

In het hiervoor bedoelde antwoord op Kamervragen wordt overigens nog gesteld «dat de hoogte van de dwangsom in bedoelde specifieke casus is veranderd maar dat het nog de vraag is of dat effect sorteert». Indien de verhoging in deze specifieke casus inmiddels effect heeft gesorteerd en ook in andere gevallen opgelegde dwangsommen ertoe leiden dat overtredingen worden beëindigd (ondanks de fiscale aftrekbaarheid ervan), is het in de toelichting aangevoerde argument dat aftrekbaarheid afbreuk doet aan de effectiviteit van de dwangsom niet valabel.

b. Omvang probleem/effectiviteit

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangepast. Daar is aangegeven dat het gebruik van de last onder dwangsom wijdverbreid is en dat het zonder onevenredige inspanningen niet mogelijk is om een exact overzicht te krijgen van aantallen en bedragen.

c. Toetsing vooraf en evaluatie achteraf

In artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 is vastgelegd dat «voorstellen, voornemens en toezeggingen een toelichting bevatten waarin wordt ingegaan op de doelstellingen, de doeltreffendheid en de doelmatigheid die worden nagestreefd». Ook de Aanwijzingen voor de regelgeving en het Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving (IAK) schrijven een dergelijke toetsing vooraf (en afweging van alternatieven) voor.

De toelichting op het voorstel geeft aan dat in een afzonderlijke (evaluatie)paragraaf is uiteengezet op welke wijze en op welke aspecten «substantiële» beleidswijzigingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen zullen worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing (evaluatie achteraf) van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid in overeenstemming met artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016, aldus de toelichting.

Het valt de Afdeling op dat in de evaluatieparagraaf bijvoorbeeld de (ook in voorliggend wetsvoorstel opgenomen) vrijstelling in de assurantiebelasting voor brede weersverzekeringen en toepassing van het verlaagde btw-tarief op elektronische uitgaven van boeken en dergelijke wél als substantiële beleidswijzigingen worden aangemerkt, maar de aftreksluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen niet. Gelet op hetgeen hiervoor is opgemerkt over de inbreuk op de fiscale neutraliteit, over de omvang van het probleem en over de effectiviteit van de maatregel, is de Afdeling van oordeel dat ook voor de aftreksluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen expliciete aandacht in de evaluatieparagraaf gerechtvaardigd is.

c. Toetsing vooraf en evaluatie achteraf

Het kabinet deelt de mening van de Afdeling niet dat de aftreksluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen is aan te merken als een substantiële beleidswijziging. De aftreksluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen sluit aan bij de in de wet opgenomen eerdere inbreuken op de fiscale neutraliteit waarbij handhaving van de rechtsorde (in de sfeer van het strafrecht) vooropstaat. Tevens leidt de voorgenomen

maatregel niet tot substantiële budgettaire gevolgen. Om die reden is afgezien van opname van deze maatregel in de evaluatieparagraaf.

d. Conclusie

Concluderend adviseert de Afdeling om het voorstel overtuigender te motiveren, daarbij in ieder geval in te gaan op de hiervoor onder a, b en c weergegeven aspecten en in de evaluatieparagraaf expliciet aandacht te besteden aan de aftrekuitsluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen. Indien een meer overtuigende motivering niet mogelijk is, adviseert zij het voorstel te schrappen.

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

2. Redactionele bijlage

Aan de redactionele opmerking van de Afdeling is gevolg gegeven.

3. Overige wijzigingen

Naar aanleiding van de per 2020 voorziene versnelde verlaging van het toptarief met 1%-punt naar 49,5% is een wijziging opgenomen van het correctiepercentage van de zogenoemde tariefmaatregel voor aangevoerde grondslagverminderende posten. Ingevolge deze wijziging daalt dit percentage eveneens met 1%-punt. Hiermee wordt bewerkstelligd dat in 2020 voor de aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning en andere aangewezen grondslagverminderende posten een maximaal aftrektarief van 46% geldt, zijnde het maximale aftrektarief dat ook zonder de versnelde verlaging van het toptarief in 2020 zou hebben gegolden. Verder is de toelichting aangevuld met een passage over de verenigbaarheid van de vrijstelling van de verhuurderheffing voor tijdelijke woningen met het Vrijstellingsbesluit. Voorts zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

*De vicepresident van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën, 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,
M. Snel

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.19.0276/III

In de voorgestelde artikelen I, onderdeel B (wijziging van artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001) en XI, onderdeel C (wijziging van artikel 31, vierde lid, onderdeel c, van de Wet LB 1964) de aftrekuitsluiting van bestuursrechtelijke dwangsommen respectievelijk het niet tot de eindheffingsbestanddelen rekenen van de betaling of de vergoeding terzake, opnemen in een apart onderdeel van genoemd eerste respectievelijk vierde lid (dus niet in het onderdeel inzake boeten), aangezien dwangsommen en boeten zodanig van karakter verschillen dat opnemen in een apart onderdeel wetssystematisch de voorkeur heeft.