

Vergaderjaar 2023–2024

36 418

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024)

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. 11 september 2023 en het nader rapport d.d. 18 september 2023, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretaris 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 4 september 2023, no. 2023001870, 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 11 september 2023, no. W06.23.00273/III, bied ik U, mede namens de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen & Douane, hierbij aan.

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 4 september 2023, no.2023001870, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst, 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 2024), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel maakt deel uit van het pakket Belastingplan 2024, samen met veertien andere wetsvoorstellen.²

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.

² Memorie van toelichting, paragraaf 2, samenstelling pakket Belastingplan 2024.

De Afdeling advisering van de Raad van State waardeert het dat de regering ervoor heeft gekozen om niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 zelf op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen op te nemen. Dit is in het belang van een zorgvuldige en weloverwogen parlementaire behandeling van wetsvoorstellen, die bij een pakket Belastingplan per definitie onder druk staat.

Dit jaar bestaat het pakket uit vijftien wetsvoorstellen. Waar de Afdeling waardering heeft voor het feit dat maatregelen in separate wetsvoorstellen zijn opgenomen, merkt de Afdeling echter op dat niet alle wetsvoorstellen en de daarin opgenomen maatregelen zich lenen voor opname in het pakket Belastingplan 2024 en de bijbehorende parlementaire behandeling. De Afdeling heeft de indruk dat diverse voorstellen ook op een ander, eerder of later, moment dan Prinsjesdag hadden kunnen worden ingediend, al dan niet met een andere inwerkingtredingsdatum dan 1 januari 2024. De stapeling van voorstellen die ook apart op een ander moment kunnen worden behandeld, bemoeilijkt een zorgvuldig parlementair proces.

Verder maakt de Afdeling enkele opmerkingen over de voorgestelde maatregelen inzake de verruiming van de herinvesteringsreserve, de overdrachtsbelasting bij aandelentransacties, de maatregelen in de motorrijtuigenbelasting voor kampeerauto's, paardenvervoer en oldtimers, het rentepercentage voor toeslagen en het afschaffen van de betalingskorting voor de voorlopige aanslag inkomstenbelasting.

In verband met deze opmerkingen is aanpassing wenselijk van de toelichting en zo nodig van het wetsvoorstel.

1. Samenstelling pakket Belastingplan

Het pakket Belastingplan bestaat ook dit jaar uit een grote hoeveelheid maatregelen. De Afdeling waardeert het dat ervoor is gekozen om niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen onder te brengen.

De Afdeling merkt echter op dat niet alle vijftien wetsvoorstellen en de daarin opgenomen maatregelen zich lenen voor opname in het pakket Belastingplan 2024.

In de toelichting op het voorliggende wetsvoorstel zijn de volgende criteria opgenomen waaraan de regering toetst of fiscale wetgeving in het pakket Belastingplan wordt opgenomen:³

- 1) Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.*
- 2) Er bestaat een Europeesrechtelijke verplichting voor een bepaalde inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.*
- 3) Er bestaat noodzaak om de gevolgen van een juridische uitspraak of arrest zo snel mogelijk te repareren.*
- 4) Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden; of*
- 5) Het is noodzakelijk dat een urgent probleem opgelost wordt.*

³ Memorie van toelichting, paragraaf 2, spreiding van wetgeving, onder 3.

Niet al deze criteria zijn voldoende onderscheidend om de samenstelling van een pakket Belastingplan op te baseren. De Afdeling adviseert terughoudendheid bij de criteria voor opname van maatregelen in het pakket Belastingplan en deze te beperken tot de oorspronkelijke functie van het belastingplan en de indieningsdatum van Prinsjesdag: maatregelen met een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.

Het tweede en derde criterium zijn oneigenlijke criteria voor opname in een pakket Belastingplan. Dat een Unierechtelijke verplichting of jurisprudentie noodzaakt tot snel handelen kan ook via een eigenstandig traject met indien noodzakelijk een spoedkarakter worden bereikt. Gezien de implementatietermijn van de meeste fiscale Unierichtlijnen is een eerdere indieningsdatum dan op Prinsjesdag bovendien vaak mogelijk.

Het vierde en vijfde criterium zijn ruim en subjectief geformuleerd. Dat de uitvoerder van voorgenomen maatregelen tijdig zekerheid moet hebben over de inhoud van die maatregelen en het moment waarop deze moeten worden uitgevoerd, geldt in veel gevallen, ook buiten de fiscaliteit. Dit kan ook een reden zijn voor een eerdere indieningsdatum of juist een latere invoeringsdatum. Wat een urgent probleem is, is arbitrair, evenals de termijn waarbinnen dat probleem kan en moet worden opgelost. Ook hierbij kan een eigenstandig traject al dan niet met een spoedeisend karakter worden gevolgd. Afgezien van het eerste criterium zijn de criteria niet voldoende onderscheidend voor opname in het pakket Belastingplan.

Voor genoemde criteria leiden dan ook niet in alle gevallen tot de conclusie dat een maatregel noodzakelijkerwijs in het pakket Belastingplan moet worden opgenomen.

De Afdeling adviseert de door de regering gehanteerde criteria voor de samenstelling van het pakket Belastingplan te beperken tot het als eerste genoemde criterium.

Ook als de in de toelichting opgenomen criteria als uitgangspunt worden genomen, is het voor de Afdeling niet vanzelfsprekend dat alle vijftien voorstellen van het pakket en alle daarin opgenomen maatregelen voldoen aan deze criteria voor opname in het pakket Belastingplan 2024. Evenmin blijkt uit toelichtingen op de afzonderlijke wetsvoorstellen waarom het betreffende voorstel is opgenomen in dit pakket. Een separaat wetsvoorstel dat, al dan niet met een aangepaste datum van inwerkingtreding, los van het pakket Belastingplan 2024 wordt ingediend, is voor meerdere wetsvoorstellen op zijn plaats.

De Afdeling benadrukt dat ook bij wetsvoorstellen die onderdeel uitmaken van een pakket Belastingplan sprake moet kunnen zijn van een zorgvuldige en weloverwogen parlementaire behandeling. Dit staat vanwege het grote aantal maatregelen in een pakket Belastingplan en de korte behandeltijd daarvan per definitie onder druk. Dit vraagt enerzijds een gedegen afbakening en afweging van de regering welke voorstellen en maatregelen onderdeel moeten zijn van het pakket Belastingplan. Anderzijds vraagt het van de regering om de gemaakte keuzes voldoende inzichtelijk te maken voor de beide Kamers der Staten-Generaal zodat deze daar voor de behandeling van de wetsvoorstellen een eigen keuze in kunnen maken.

Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling om per wetsvoorstel of onderdelen daarvan, de noodzaak om het voorstel in het pakket Belastingplan 2024 op te nemen dragend te motiveren. Indien dat niet mogelijk is adviseert zij deze onderdelen uit het pakket Belastingplan 2024 te halen.⁴

Het kabinet deelt de opmerkingen van de Afdeling dat het pakket Belastingplan bij voorkeur voornamelijk bestaat uit maatregelen waar een wezenlijk budgettair belang mee gemoeid is en dat andere maatregelen opgenomen worden in verzamel- of zelfstandige wetsvoorstellen die een eigenstandig – al dan niet spoedeisend – traject volgen. Naarmate de omvang van het pakket Belastingplan toeneemt bestaat het risico dat de zorgvuldigheid en kwaliteit van de wetgeving en de parlementaire behandeling onder druk komen te staan. Het kabinet hecht daarom aan het spreiden van fiscale wetgeving. Dit jaar heeft het kabinet aan die spreiding bijgedragen door wetsvoorstellen op een eerder moment in het jaar in te dienen. Voorbeelden hiervan zijn het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en in verband met aanpassingen van de bepalingen inzake plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht⁵, het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024.

Tegelijkertijd kan voortvarendheid in het wetgevingsproces wenselijk zijn om maatschappelijke problemen, een technische omissie of een heffingslek met urgentie aan te pakken. Het kabinet is van mening dat er dit jaar uiteenlopende urgente doelen zijn en dat er doelgroepen zijn waarvoor aanpassingen in het fiscale stelsel noodzakelijk zijn. Daarbij kan gedacht worden aan de sterke wens van het kabinet om de klimaatdoelen te halen, het belastingstelsel te vereenvoudigen of de werklast bij gemeenten, de Belastingdienst en de rechtspraak weer beheersbaar te krijgen. Het pakket Belastingplan 2024 is – hoewel dit niet is beperkt tot wettelijke verankering van maatregelen uit de begrotingsbesluitvorming – zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2024 in werking moeten treden. Dit geldt bijvoorbeeld voor maatregelen die met het oog op de uitvoerbaarheid voor 1 januari 2024 in het Staatsblad moeten zijn opgenomen of voor maatregelen die een budgettaire samenhang kennen met de begroting voor 2024. In de Kamerbrief van 31 augustus jl. heeft het kabinet per wetsvoorstel toegelicht wat de overwegingen zijn deze dit najaar in te dienen en te streven naar inwerkingtreding per 1 januari 2024.⁶ Het kabinet heeft ervoor gekozen deze separate wetsvoorstellen op hetzelfde moment (op Prinsjesdag) in te dienen. Dit kabinet heeft daarbij bovendien, zoals de Afdeling opmerkt, getracht niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024 op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen onder te brengen. Door de demissionaire status van het kabinet is een bijzondere situatie ontstaan, waarbij het kabinet de maatregelen in meer

⁴ De beschrijving zoals opgenomen in de brief van 31 augustus 2023 over de inhoud van het pakket Belastingplan 2024 (kenmerk Tweede Kamer 2023Z14484) is daarvoor niet afdoende. Hierin ontbreekt een duidelijke link met de genoemde criteria. Daarnaast maakt de wenselijkheid van inwerkingtreding per 1 januari 2024 niet automatisch dat het voorstel als onderdeel van het pakket Belastingplan 2024 op Prinsjesdag moet worden ingediend.

⁵ Het bij koninklijke boodschap van 15 mei 2023 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met een aanpassing van de aanvullende regeling voor antiek, kunst- en verzamelvoorwerpen, en in verband met aanpassingen van de bepalingen inzake plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting bij bepaalde diensten die virtueel aan een afnemer worden verricht (Kamerstukken 36 362).

⁶ Kamerstukken II 2022/23, 2023Z14484.

wetsvoorstellen heeft ondergebracht dan het anders had gedaan. Op deze manier volgen de wetsvoorstellen wel het parlementaire proces van het Belastingplan maar wordt het parlement wel de mogelijkheid geboden deze onderwerpen van een separaat politiek eindoordeel te voorzien.

2. Verruiming herinvesteringsreserve bij gedeeltelijke staking

Het voorstel bevat een maatregel in de inkomstenbelasting waardoor een ondernemer bij vervreemding van een bedrijfsmiddel in het kader van het staken van een gedeelte van zijn onderneming als gevolg van overheidsingrijpen, een herinvesteringsreserve (HIR) kan vormen. Deze HIR kan hij in een andere onderneming die hij drijft op een herinvestering afboeken. Het gevolg hiervan is uitstel van belastingheffing over de boekwinst die hij op het vervreemde bedrijfsmiddel behaalt. Op basis van de huidige regeling kan een HIR alleen per onderneming worden toegepast.

De Afdeling constateert dat de in dit kader voorgestelde tekst van artikel 3.54aa Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) onvoldoende duidelijk is en daarmee vragen kan oproepen over hoe de maatregel in de praktijk moet worden toegepast. De Afdeling mist ook een voorbeeld met cijfermatige en boekhoudkundige uitwerking van toepassing van de HIR over de ondernemingsgrens heen.

In het eerste lid van genoemd artikel wordt, als de Afdeling het goed ziet,⁷ geregeld dat een ondernemer die vanwege gedeeltelijke staking een bedrijfsmiddel vervreemdt, een HIR in die onderneming (onderneming A) kan vormen als sprake is van een voornemen tot herinvestering in een andere onderneming (onderneming B) die hij drijft. In het tweede lid van de wettekst wordt geregeld dat wanneer een ondernemer een HIR als bedoeld in het eerste lid heeft gevormd (HIR onderneming A), hij bij tijdige herinvestering «het bedrag van die reserve» in mindering brengt op het bedrijfsmiddel dat hij in onderneming B verwerft. Hij moet op dat moment tevens hetzelfde bedrag opnemen in de winst van de onderneming waarin hij de HIR had gevormd (onderneming A).

Dit zou tot een dubbele heffing over het in de HIR opgenomen bedrag leiden als, in het jaar waarin de ondernemer het bedrag moet opnemen in de winst van onderneming A, hij niet tevens ook een aftrekpost ter hoogte van hetzelfde bedrag in aanmerking mag nemen in onderneming B.⁸ Waar het nemen van de winst in onderneming A expliciet in de wettekst is opgenomen, is het in aanmerking nemen van de aftrekpost bij onderneming B echter niet opgenomen in de wettekst.

De Afdeling adviseert om in de voorgestelde wettekst van artikel 3.54aa Wet IB 2001 op te nemen dat in het jaar van afboeking van de HIR in de ene onderneming, voor eenzelfde bedrag een aftrekpost in aanmerking

⁷ Door gebruik van de lijdende vorm is de wettekst niet geheel duidelijk over de onderneming waarin de HIR mag worden gevormd, maar dit lijkt alleen de onderneming te zijn waaruit de ondernemer een bedrijfsmiddel vervreemdt.

⁸ Bij onderneming A: vervreemding bedrijfsmiddel A stel +/- € 100.000, vorming HIR -/- € 100.000, bijtelling bij herinvestering door onderneming B op grond van het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001 +/- € 100.000. Bij onderneming B: bij herinvestering afboeking op bedrijfsmiddel B € 100.000 loopt via balans en niet via winst- en verliesrekening, via lagere afschrijvingen op termijn +/- € 100.000. De ondernemer geniet per saldo een gezamenlijke winst uit zijn ondernemingen van € 100.000 (A) +/- € 100.000 (B) = € 200.000. De boekwinst op het bedrijfsmiddel van A van € 100.000 wordt dan dubbel belast, zowel in onderneming A als in onderneming B. Door te bepalen dat onderneming B bij herinvestering een aftrekpost van € 100.000 in aanmerking kan nemen, wordt dit voorkomen. Als het evident zou zijn dat bij onderneming B een aftrekpost ontstaat, zou evengoed evident kunnen zijn dat bij onderneming A winst ontstaat als gevolg van het vrijvallen van de HIR bij onderneming A. Dit laatste is echter wel expliciet in de wettekst opgenomen, hetgeen niet consistent is.

wordt genomen in de andere onderneming en de toelichting te voorzien van een voorbeeld met cijfermatige en boekhoudkundige uitwerking van de regeling.

Conform het advies van de Afdeling is aan de artikelsgewijze toelichting een voorbeeld toegevoegd met cijfermatige en boekhoudkundige uitwerking van toepassing van de herinvesteringsreserve over de ondernemingsgrens heen.

Uit dit voorbeeld blijkt naar de mening van het kabinet dat de voorgestelde wettekst van artikel 3.54aa van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) niet hoeft te worden aangepast. Het door de Afdeling voorgestelde opnemen dat in het jaar van afboeking van de herinvesteringsreserve in de ene onderneming, voor eenzelfde bedrag in de andere onderneming een aftrekpost in aanmerking moet worden genomen, is niet nodig omdat dit reeds voortvloeit uit de in de voorgestelde wettekst opgenomen systematiek.

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.54aa, tweede lid, Wet IB 2001 wordt het *bedrag* van de in de ene onderneming (in het in de artikelsgewijze toelichting toegevoegde voorbeeld: het veeteeltbedrijf) gevormde herinvesteringsreserve (in het voorbeeld: € 800.000) bij de andere onderneming (in het voorbeeld: het campingbedrijf) in mindering gebracht op de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel waarin geherinvesteerd wordt (bedrijfsmiddel C ad € 2.000.000, resulterend in een boekwaarde van bedrijfsmiddel C ad € 1.200.000). Bij de andere onderneming (het campingbedrijf) leidt dit tot een negatief resultaat van € 800.000 (de boekwaarde van bedrijfsmiddel C ad € 2.000.000 wordt in dit kader immers verminderd met het *bedrag* van de bij het veeteeltbedrijf gevormde herinvesteringsreserve ad € 800.000, waarna bedrijfsmiddel C voor een boekwaarde van € 1.200.000 op de balans van het campingbedrijf komt te staan).

3. Wijziging overdrachtsbelasting samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

Bij de levering van nieuwe onroerende zaken is door de verkoper doorgaans omzetbelasting ((btw), algemeen tarief 21%) verschuldigd. De verkrijging van bestaande onroerende zaken wordt gewoonlijk bij de koper belast met overdrachtsbelasting ((ovb), algemeen tarief 10,4%). Als over de verkoop btw is verschuldigd, is in bepaalde situaties geen ovb verschuldigd op basis van de zogenoemde samenloopvrijstelling.

In de praktijk worden soms nieuwe onroerende zaken via een aandelentransactie overgedragen, in plaats van via een rechtstreekse levering van de onroerende zaak, zodat geen btw, maar ook geen ovb verschuldigd is. Om dit te voorkomen stelt de regering voor in bepaalde gevallen toepassing van de samenloopvrijstelling uit te sluiten. In die gevallen wordt ovb verschuldigd tegen een nieuw in te voeren tarief van 4%.

De Afdeling begrijpt de wens een maatregel te treffen om te voorkomen dat in bepaalde gevallen onbedoeld geen btw en ovb verschuldigd wordt. Zij mist echter een toelichting over hoe de voorgestelde maatregel, die volgens de toelichting complex is, past in het streven om het belastingstelsel te vereenvoudigen. Waar tot medio 2011 voor de ovb slechts één tarief van 6% werd gehanteerd, gelden momenteel twee tarieven, een van 2% voor woningen die als hoofdverblijf dienen en een algemeen tarief van 10,4%. Per 1 januari 2025 komt daar een nieuw tarief van 4% bij voor de specifieke doelgroep van vastgoedaandelentransacties.

Volgens de toelichting is niet uitgesloten dat als gevolg van de voorgestelde maatregel nieuwe structuren worden ingezet om ovb te voorkomen, die aanleiding kunnen zijn om verdergaande complexe wet- en regelgeving in te voeren.⁹ Het risico bestaat daarnaast dat ook komende jaren voor steeds weer nieuwe doelgroepen een specifiek overdrachtsbelastingtarief wordt ingevoerd, zonder dat hierbij rekenschap wordt gegeven van de gevolgen voor de complexiteit van de ovb en de uitvoering daarvan.

De Afdeling mist een integrale toekomstvisie op de tariefstructuur en de toegenomen complexiteit van de ovb en adviseert om hier in de toelichting nader op in te gaan.

De Afdeling heeft opgemerkt dat de complexiteit in de overdrachtsbelasting is toegenomen als gevolg van de introductie van een nieuw tarief en voorziet een complexiteitsrisico indien in de toekomst meer specifieke tarieven worden geïntroduceerd. In de memorie van toelichting is dit geadresseerd en wordt verder toegelicht waarom voor de introductie van het nieuwe tarief van 4% is gekozen. Daarnaast is aangegeven dat in de evaluatie van de tariefdifferentiatie in 2024 ook de mate van complexiteit van de toepassing van meerdere overdrachtsbelastingtarieven wordt meegewogen.

4. Versobering faciliteiten in de motorrijtuigenbelasting (mrb)

a. Versoberen verlaagd tarief mrb voor kampeerauto's en afschaffen verlaagd tarief mrb voor voertuigen voor paardenvervoer

Het voorstel bevat maatregelen om met ingang van 1 januari 2026 de verlaagde tarieven mrb voor kampeerauto's en voertuigen voor paardenvervoer te versoberen, respectievelijk af te schaffen. Voor door particulieren gehouden kampeerauto's geldt een kwarttarief mrb en voor bedrijfsmatig verhuurde kampeerauto's een halftarief mrb. Voorgesteld wordt om het kwarttarief voor particulieren te verhogen naar een halftarief.¹⁰ Voor voertuigen voor paardenvervoer¹¹ geldt ook een kwarttarief. Voorgesteld wordt om dit kwarttarief af te schaffen.

De voorgestelde maatregelen lijken, hoewel deze eenzelfde achtergrond kennen, niet in samenhang te zijn gezien. Waar op grond van het voorstel voor kampeerauto's een faciliteit, het halftarief, blijft bestaan, gaat voor voertuigen voor paardenvervoer het normale tarief gelden. De Afdeling mist in de toelichting een motivering voor dit verschil, nu de regering met vergelijkbare argumenten in het eerste geval slechts tot een versobering komt en in het tweede geval tot een volledige afschaffing.

De huidige regelingen zijn volgens de toelichting bedoeld als compensatie voor het beperkte gebruik van de weg. Volgens de toelichting is het beperkte gebruik een aannname, omdat hier niet op wordt gecontroleerd.¹² Door schorsing voor een groot deel van het jaar betalen veel houders van kampeerauto's effectief al een lager tarief en wordt zo reeds met het beperkte gebruik van de weg rekening gehouden.

⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 5.13, onder doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie.

¹⁰ Daarmee vervalt ook het onderscheid tussen kampeerauto's die wel en niet bedrijfsmatig worden verhuurd.

¹¹ Voertuigen die zijn ingericht voor het vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport en die uitsluitend niet-beroepsmatig worden gebruikt (regeling voor paardenvervoer).

¹² Memorie van toelichting, paragraaf 5.16.

De Afdeling merkt op dat de toelichting de maatregel niet beziet in samenhang met deze schorsingsmogelijkheden die bovendien de vraag oproepen waarom voor kampeerauto's niet ook het reguliere tarief kan gelden.

De toelichting geeft aan dat kampeerauto's in vergelijking tot personenauto's relatief meer CO₂, stikstofdioxide en fijnstof uitstoten en daarmee substantieel bijdragen aan de totale emissie door het wegverkeer.¹³ De toelichting maakt niet duidelijk waarom een halftarief in het kader van klimaatbeleid evenwichtig zou zijn. Voor bedrijfsmatig verhuurde kampeerauto's geldt al een halftarief, waardoor de maatregel voor deze groep niet tot een fiscale milieuprikkel leidt.¹⁴ De Afdeling mist in de toelichting een afweging en prioritering van het met het halftarief voor kampeerwagens beoogde doel en de doelen van het klimaatbeleid.¹⁵

Het streven naar vereenvoudiging geldt volgens de toelichting voor beide regelingen, maar lijkt bij kampeerauto's slechts zeer beperkt te worden bereikt. Afschaffing lijkt vanuit vereenvoudigingsoogpunt meer voor de hand te liggen. De toelichting maakt ook niet duidelijk waarom in het kader van de genoemde fiscale neutraliteit ten opzichte van andere sporten en hobby's¹⁶ afschaffing van de regeling voor paardenvervoer passend zou zijn, maar het neutraliteitsargument niet geldt voor het reizen met een kampeerauto.

Deze maatregel maakt, zo blijkt uit de ontwerpMiljoenennota, onderdeel uit van de taakstelling belastingconstructies en fiscale regelingen.¹⁷ Door het niet volledig invullen van deze taakstelling, wordt als invulling van de resterende dekkingsopgave het tarief van de eerste schijf in box 1 van de inkomstenbelasting verhoogd. In dat licht mist de Afdeling een afweging tussen de belangen van de houders van kampeerauto's en box 1-belastingplichtigen. Volledige afschaffing van het verlaagde tarief voor eerstgenoemde groep zou ertoe kunnen leiden dat het lage box 1-tarief in de inkomstenbelasting voor laatstgenoemde groep minder hoeft te stijgen.

Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling in de toelichting nader te motiveren waarom op basis van vergelijkbare argumenten in het ene geval tot een versobering wordt overgegaan en in het andere geval tot afschaffing. De Afdeling adviseert daarbij in het bijzonder aandacht te besteden aan de verhouding tot het klimaatbeleid en de belangenafweging tussen begunstigen van deze fiscale regeling en alle box 1-belastingplichtigen. Indien in deze motivering niet kan worden voorzien, adviseert de Afdeling het voorstel zodanig aan te passen dat ook voor kampeerauto's het verlaagde tarief mrb wordt afgeschaft.

De Afdeling merkt terecht op dat het voorstel voor het versoberen van het verlaagde tarief in de motorrijtuigenbelasting (mrb) voor kampeerauto's en het beëindigen van het verlaagde tarief in de mrb voor paardenvervoer dezelfde achtergrond kent. De evaluatie van de bijzondere regelingen rondom de mrb en belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm) vloeit voort uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE). De RPE stelt dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van beleid periodiek moet

¹³ Memorie van toelichting, paragraaf 5.16.

¹⁴ Voor voertuigen voor paardenvervoer merkt de toelichting expliciet op dat de fiscale milieuprikkels in de mrb met het van toepassing worden van het reguliere tarief ook van toepassing worden op deze groep voertuigen.

¹⁵ Zie in dit kader ook onderdeel D.2 van het advies bij de Miljoenennota 2024 en de rapportage in het kader van het onafhankelijk begrotingstoezicht.

¹⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 5.16.

¹⁷ OntwerpMiljoenennota 2024, tabel 2.2.1 Lasten- en koopkrachtbesluitvorming, p. 48.

worden geëvalueerd. Bij de evaluatie heeft SEO Economisch Onderzoek (SEO) daarom gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van 14 BPM-regelingen en 27 MRB-regelingen. Daarnaast heeft SEO conform het toetsingskader fiscale regelingen¹⁸ bekeken of de betreffende fiscale regeling een helder beschreven doel heeft, of overheidsingrijpen wenselijk is en of het gekozen instrument geschikt is.

Het kabinet heeft het kritische evaluatierapport van SEO over de doeltreffendheid of doelmatigheid van de bijzondere regelingen alsmede de onderzoeksrapporten van de Algemene Rekenkamer in de periode 2019 en 2020 tot zich genomen. Als gevolg van de demissionaire status van het kabinet Rutte IV moet de beslissing over de toekomst van een aantal van de geëvalueerde regelingen evenwel worden overgelaten aan een volgend kabinet. In een enkel geval is deze conclusie tevens het gevolg van nader onderzoek dat noodzakelijk is om te kunnen vaststellen of een bijzondere regeling op een verantwoorde manier kan worden beëindigd. Daar waar het kabinet wel ruimte zag voor het doen van concrete voorstellen, zijn deze opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2024. Daarbij gaat het dus ook om het voorstel dat voor kampeerauto's en voertuigen voor paardenvervoer is gedaan.

Het kabinet heeft de regeling voor kampeerauto's en voor voertuigen voor paardenvervoer afzonderlijk gewogen. Het kabinet beschouwt de regelingen niet als identiek, omdat het doel waarvoor de voertuigen worden gehouden alsmede de kenmerken van de houder verschillen. De Afdeling merkt op dat gegeven wat is overwogen over de schorsingsmogelijkheden, de vraag kan opkomen waarom voor kampeerauto's niet ook het reguliere tarief zou kunnen gelden. Het is mogelijk om het tarief voor kampeerauto's, gegeven de schorsingsmogelijkheden, volledig gelijk te stellen met het tarief voor reguliere personenauto's. Daarmee stijgt het tarief voor kampeerauto's echter wel aanmerkelijk sterker dan nu is voorgesteld. Het volledig afschaffen van dit bijzondere tarief zou vanaf 2026 een forse lastenverzwaring opleveren voor houders van kampeerauto's die meer dan gemiddeld moeite kunnen hebben om op koerswijzigingen te reageren, bijvoorbeeld door pensionering. Het kabinet acht dit nadeel zwaarder wegen dan het voordeel van het reguliere tarief. De inschatting is gemaakt dat voornoemde situatie zich bij houders van voertuigen voor paardenvervoer niet in dezelfde mate voordoet. Het volledig afschaffen van het bijzondere tarief voor kampeerauto's met ingang van 1 januari 2026 zou ertoe kunnen leiden dat het lage box 1-tarief in de inkomstenbelasting minder hoeft te stijgen nu deze schijf wordt gebruikt om de taakstelling voor belastingconstructie en fiscale regelingen te dekken. Het kabinet is echter van oordeel dat deze situatie geen rechtvaardiging oplevert voor het al te abrupt of te ingrijpend beëindigen van de bijzondere regelingen voor de kampeerauto.

De Afdeling constateert dat de toelichting niet duidelijk maakt waarom een halftarief in het kader van het klimaatbeleid evenwichtig zou zijn. Ook constateert de Afdeling terecht dat het voorstel geen fiscale milieuprikkel oplevert voor bedrijfsmatig verhuurde kampeerauto's, omdat voor deze kampeerauto's reeds een halftarief van toepassing is. Vastgesteld moet worden dat de houder van een voertuig dat in aanmerking komt voor een bijzondere regeling of een lager tarief, minder wordt geprikkeld om bij de aanschaf rekening te houden met de belasting van het voertuig voor het milieu en het klimaat. In de tariefstructuur van de mrb wordt immers rekening gehouden met kenmerken van het gehouden voertuig waardoor motorrijtuigen die een minder zware belasting opleveren voor het milieu

¹⁸ Ministerie van Financiën, Toetsingskader fiscale regelingen, <https://rbv.rijksfinancien.nl/modellen/2021/overig/4.55>.

of klimaat in de regel minder zwaar worden belast. Dit uitgangspunt is bijvoorbeeld terug te zien in de lagere tarieven voor lichtere (en daarmee veelal schonere/efficiëntere) voertuigen, maar ook in de fijnstoftoeslag die van kracht is geworden om de luchtkwaliteit te verbeteren alsmede de nihilstelling voor elektrische motorrijtuigen. Het volledig beëindigen van de regeling voor kampeerauto's levert daarom een evenwichtiger situatie op als zuiver vanuit het klimaatbeleid zou worden geredeneerd. Zoals eerder is overwogen wordt echter niet alleen rekening gehouden met de gevolgen voor het klimaat, maar ook met de proportionaliteit van de maatregel, de invoeringstermijn en de kenmerken van de houder. De motivering is op dit punt aangevuld.

b. Oldtimerregeling

Het voorstel bevat een maatregel om de zogenoemde oldtimerregeling in de mrb te versoberen. Deze regeling houdt in dat motorrijtuigen die minimaal 40 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen,¹⁹ zijn vrijgesteld van mrb. Daarnaast geldt tot 1 januari 2028 een overgangsregeling voor motorrijtuigen die voor het eerst in gebruik zijn genomen voor 1 januari 1988 en waarbij de datum van eerste toelating nog geen 40 jaar geleden is. Voor motorrijtuigen waarvoor aan de voorwaarden van deze regeling wordt voldaan geldt een kwarttarief mrb.

De voorgestelde maatregel ziet op het met ingang van 1 januari 2028 versoberen van de oldtimerregeling door deze vanaf die datum alleen toe te passen op motorrijtuigen die voor 1988 zijn gebouwd. Voor deze motorrijtuigen geldt een vrijstelling van mrb. De toelichting geeft aan dat de regeling oorspronkelijk is ingevoerd vanwege beperkt gebruik van de weg door oudere motorrijtuigen, maar dat deze in de loop van de tijd is veranderd naar behoud van mobiel erfgoed.²⁰

De Afdeling merkt op dat met de voorgestelde maatregel maar beperkt sprake is van een versobering van de regeling. Door deze per 1 januari 2028 aan te passen,²¹ blijven de facto dezelfde motorrijtuigen als nu onder de regeling vallen. Dit zijn de voertuigen waarvoor al een vrijstelling geldt en voertuigen waarvoor nu het kwarttarief geldt en waarvoor vanaf 2028 ook een vrijstelling gaat gelden. De versobering ziet alleen op motorrijtuigen die na 1988 voor het eerst in gebruik zijn genomen en die vanaf 2028 stapsgewijs aan het 40-jaarcriterium zouden gaan voldoen.

Gezien de in de toelichting genoemde doelstelling van het behoud van mobiel erfgoed mist de Afdeling een motivering waarom elk motorrijtuig van voor 1988 onder de oldtimerregeling zou moeten vallen. Niet iedere auto met een ouder bouwjaar zal per definitie zijn aan te merken als mobiel erfgoed met cultuurhistorische waarde.²² Dit roept de vraag op waarom er geen aanvullende voorwaarden worden gesteld aan het gebruik kunnen maken van de regeling.²³ Ook is het de vraag waarom het kunnen schorsen van de registratie, eventueel voor een deel van het jaar, en eventueel een gerichte subsidie voor specifiek mobiel erfgoed, geen afdoende maatregel is en waarom het noodzakelijk is om een generieke vrijstelling voor alle motorrijtuigen van voor 1988 te geven.

¹⁹ De datum van eerste toelating op het kentekenbewijs.

²⁰ Memorie van toelichting, paragraaf 5.16.

²¹ Het moment van het aflopen van de overgangsmaatregel.

²² Hiervoor zijn naast de leeftijd van het motorrijtuig ook andere elementen van belang zoals het in historisch correcte conditie houden van het motorrijtuig of het niet gebruiken van het motorrijtuig als dagelijks vervoermiddel.

²³ Zo geldt onder de overgangsregeling de voorwaarde dat het motorrijtuig niet in de maanden januari, februari en december gebruikt mag worden.

Dit geldt temeer daar volledige afschaffing van de regeling ertoe kan leiden dat het tarief in de inkomstenbelasting voor box 1-belastingplichtigen minder hoeft te stijgen, nu deze maatregel onderdeel uitmaakt van de taakstelling belastingconstructies en fiscale regelingen.²⁴ Evenmin gaat de toelichting in op de relatie van de regeling met het klimaatbeleid en maatregelen in dit wetsvoorstel die juist zijn gericht op het zwaarder belasten van vervuilende motorrijtuigen.²⁵

Een afweging en prioritering van het doel om met deze generieke regeling mobiel erfgoed te behouden enerzijds en de doelen op het gebied van het klimaatbeleid anderzijds, ontbreekt,²⁶ evenals een afweging tussen de belangen van de houders van motorrijtuigen van voor 1988 enerzijds en die van box 1-belastingplichtigen anderzijds. De Afdeling adviseert in de toelichting dragend te motiveren waarom de oldtimerregeling gehandhaafd wordt en indien dit niet mogelijk is, de regeling af te schaffen.

Op dit moment bevat de mrb een bijzondere regeling waardoor motorrijtuigen die minimaal 40 jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen zijn vrijgesteld van mrb. Er gelden geen aanvullende voorwaarden om gebruik te kunnen maken van deze regeling. In deze aanvullende voorwaarden wordt met het onderhavige voorstel ook niet voorzien. De Afdeling merkt terecht op dat de bijzondere regeling voor de oldtimer met de voorgestelde maatregel beperkt wordt versoberd. Met de voorgestelde maatregel meent het kabinet een balans te hebben gevonden tussen het handelingsperspectief van de huidige groep gebruikers en een beperking van de regeling op de langere termijn. Het vervangen van mrb-vrijstelling met een generieke regeling voor mobiel erfgoed is lastig uitvoerbaar. Op dit moment bestaat er geen duidelijke juridische definitie van wat onder mobiel erfgoed wordt verstaan. Zonder deze definitie is alternatief beleid lastig gericht vorm te geven. Een vorm van betalen naar gebruik kan in de toekomst mogelijk een passend kader bieden wanneer wordt aangenomen dat mobiel erfgoed slechts beperkt wordt gebruikt. Wanneer zou worden betaald naar gebruik hoeft voor motorrijtuigen waarmee weinig wordt gereden immers navenant minder belasting te worden betaald.

Als gevolg van de demissionaire status van het kabinet Rutte IV zullen voorstellen voor eventuele nadere aanscherpingen moeten worden overgelaten aan een volgend kabinet. Bij die eventuele nadere aanscherpingen kan dan ook het belang van coherent klimaatbeleid enerzijds en de wens om mobiel erfgoed te behouden anderzijds tegen elkaar worden afgewogen. De maatregel die voor oldtimers wordt voorgesteld treedt op grond van het wetsvoorstel in werking met ingang van 1 januari 2028. Daarmee levert de maatregel in de komende jaren geen bijdrage aan de taakstelling die is gesteld voor belastingconstructies en fiscale regelingen. Voor het verder beperken van de bijzondere regeling voor oldtimers, zuiver vanwege deze taakstelling, is echter geen aanleiding gevonden.

²⁴ OntwerpMiljoenennota 2024, tabel 2.2.1 Lasten- en koopkrachtbesluitvorming, p. 48. Door het niet volledig invullen van deze taakstelling, wordt als invulling van de resterende dekkingsopgave het tarief van de eerste schijf in box 1 van de inkomstenbelasting verhoogd.

²⁵ Ditzelfde geldt voor de maatregel verhoging onbelaste reiskostenvergoeding, memorie van toelichting, paragraaf 5.3.

²⁶ Zie in dit kader ook onderdeel D.2 van het advies bij de Miljoenennota 2024 en de rapportage in het kader van het onafhankelijk begrotingstoezicht.

5. Loslaten koppeling rentepercentage voor toeslagen

a. Algemeen

Bij de definitieve berekening van het bedrag aan toeslagen wordt bij een uit te betalen bedrag rente vergoed en bij een terug te vorderen bedrag rente in rekening gebracht. Het percentage van deze rente is gelijk aan het percentage van de belastingrente dat geldt voor de inkomstenbelasting. De rente wordt berekend over de periode tussen 1 juli volgend op het berekeningsjaar en het moment waarop de definitieve toekenning of de herziening van de toeslag plaatsvindt.

Het percentage belastingrente voor de inkomstenbelasting bedraagt sinds 1 juli 6%. De regering vindt het ongewenst dat het percentage rente voor toeslagen meestijgt met het percentage belastingrente voor de inkomstenbelasting. Volgens de toelichting vergroot een stijging van de rente de impact van terugvorderingen van toeslagen op de burger.²⁷ Het voorstel voorziet daarom in een eigen delegatiegrondslag om bij amvb het percentage rente voor toeslagen vast te kunnen stellen, waarbij voor te vergoeden en in rekening te brengen rente verschillende percentages kunnen worden gehanteerd. Met de maatregel wordt de koppeling met het percentage belastingrente voor de inkomstenbelasting losgelaten. Volgens de toelichting wordt het hierdoor mogelijk om de hoogte van de rente meer gericht op de specifieke doelgroep van toeslagontvangers vast te stellen.

De voorgestelde maatregel wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023 ingevoerd. Bij amvb zal het percentage rente voor terug te vorderen bedragen aan toeslagen worden gehandhaafd op 4%. Dit percentage gold tot en met 30 juni 2023 voor de inkomstenbelasting en daarmee tot en met die datum ook voor toeslagen. Het percentage rente voor uit te betalen bedragen aan toeslagen zal van 1 juli 2023 tot en met 31 december 2023 worden vastgesteld op 6% – gelijk aan het percentage belastingrente voor de inkomstenbelasting – zodat men vanwege de terugwerkende kracht in de periode vanaf 1 juli 2023 niet benadeeld wordt. Beoogd is per 1 januari 2024 zowel het percentage te vergoeden rente als het percentage in rekening te brengen rente voor toeslagen vast te stellen op 4%.

b. Reden rente bij toeslagen

De toelichting geeft aan dat terugvorderingen en nabetalingen inherent zijn aan het voorschotsysteem van toeslagen.²⁸ Daarbij kan de balans de ene keer uitvallen in het voordeel van de toeslaggerechtigde en de andere keer in zijn nadeel en vice versa voor de Dienst Toeslagen. De voorschotten zijn onder meer gebaseerd op een schatting van het inkomen. De definitieve vaststelling van het inkomen en andere elementen die bepalend zijn voor het recht op toeslagen en de definitieve hoogte daarvan, vinden plaats na afloop van het berekeningsjaar. Bij deze definitieve vaststelling kunnen terugvorderingen of nabetalingen ontstaan, bijvoorbeeld als het inkomen of het vermogen hoger of lager blijkt te zijn dan ingeschat. Bij een dergelijk voorschotsysteem, waarbij nabetalingen en terugvorderingen per definitie ontstaan, is het de vraag of en zo ja waarom een rentecomponent onderdeel zou moeten uitmaken van de systematiek. De toelichting geeft echter onvoldoende antwoord op deze vraag.

²⁷ Memorie van toelichting, paragraaf 5.26.

²⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 5.26.

c. Ontbreken ankerpunt hoogte rente

Voor zover een passende motivering kan worden gegeven voor het rekenen van rente bij toeslagen, is de vervolgvraag waarom het percentage op 4% wordt gesteld. Uit de toelichting blijkt niet welk ankerpunt wordt gebruikt voor het bepalen van de toeslagenrente nu niet meer wordt aangesloten bij een vorm van marktrenteberekening zoals bij de belastingrente voor de inkomstenbelasting.

Als de achtergrond van het berekenen van rente is gelegen in de tijdswaarde van geld, dan compenseert een rentevergoeding het later in de tijd ontvangen van geld en het daardoor mislopen van rentebaten daarover in de periode dat het nog niet ontvangen is. Bij een dergelijke compensatie zou kunnen worden aangesloten bij het rendement dat toeslaggerechtigden die de te ontvangen bedragen niet direct zouden besteden doorgaans hadden kunnen realiseren. Bij deze doelgroep zou dan de – momenteel aanzienlijk lagere – rente die wordt vergoed op een spaarrekening bij een bank aangewezen kunnen zijn.

d. Gefragmenteerde aanpak

De Afdeling heeft in eerdere adviezen over de belastingrente al gesignaleerd dat sprake is van een gefragmenteerde aanpak van de belastingrenteproblematiek.²⁹ Dit voorstel versterkt die gefragmenteerde aanpak. Een integrale toekomstvisie op het systeem van belastingrente, waar in die eerdere adviezen om is gevraagd, ontbreekt. Dat geldt evenzeer voor een afzonderlijk rentepercentage voor toeslagen.

De keuze om verschillende regimes te hanteren voor toeslagen en inkomstenbelasting lijkt vooral voort te komen uit de stijging van het rentepercentage voor de inkomstenbelasting. Er lijkt geen sprake van een bredere afweging van wat met het vergoeden of in rekening brengen van rente wordt beoogd, welk stelsel daar het beste bij aansluit en welk ankerpunt daarbij voor de hoogte van het rentepercentage moet worden gehanteerd. Ook maakt de toelichting niet duidelijk waarom, als de achtergrond van het in rekening brengen of vergoeden van rente hetzelfde is als bij belastingrente, het verschil in doelgroep een ander rentepercentage rechtvaardigt.

De Afdeling merkt op dat een rentesystematiek als zodanig geen geschikt instrument is om de pijn van hoge terugvorderingen te verzachten. Daar komt bij dat het voor burgers die toeslaggerechtigd zijn en tevens belastingplichtig voor de inkomstenbelasting niet zonder meer duidelijk is waarom de rentepercentages uiteen lopen.

e. Conclusie

De Afdeling adviseert het hanteren van rente bij toeslagen nader te motiveren en in de toelichting in te gaan op het ankerpunt voor de bepaling van de hoogte van het daarbij te hanteren rentepercentage.

²⁹ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 20 april 2022 over het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023 (W06.22.0011/III), Kamerstukken II 2021/22, 36 107, nr. 4, p. 8 en 9 en het advies van de Afdeling van 5 juli 2023 over het ontwerpbesluit Wijziging van het Besluit belasting- en invorderingsrente met het oog op toevoeging van de tijdelijke solidariteitsbijdrage en aanpassing van het rentepercentage voor de vennootschapsbelasting, de tijdelijke solidariteitsbijdrage en de bronbelasting (W06.23.00118/III).

De Afdeling merkt op dat bij het voorschotsysteem dat ten aanzien van toeslagen wordt gehanteerd, waarbij nabetalingen en terugvorderingen per definitie ontstaan, het de vraag is of, en zo ja wanneer, een rentecomponent onderdeel zou moeten uitmaken van de systematiek. In de memorie van toelichting is benoemd dat terugvorderingen en nabetalingen inderdaad inherent zijn aan het voorschotsysteem. Deze systematiek zorgt ervoor dat toeslaggerechtigden tijdig gebruik kunnen maken van vitale voorzieningen. De voorschotten zijn onder andere gebaseerd op een schatting van het inkomen. Het inkomen wordt na afloop van het berekeningsjaar definitief vastgesteld, waarna ook de toeslag definitief wordt vastgesteld. Zoals eerder genoemd ontstaan hierdoor terugvorderingen of nabetalingen, bijvoorbeeld als blijkt dat het inkomen of het vermogen hoger of juist lager blijkt te zijn dan ingeschat. Rente wordt dan gerekend ter compensatie van de gemiste dan wel bespaarde rente door de Nederlandse Staat of de toeslaggerechtigde. Dit neemt echter niet weg dat terugvorderingen een grote impact hebben op toeslaggerechtigden, waardoor het kabinet het wenselijk vindt de rente voor toeslagen op het niveau van 4% te handhaven en niet te laten meestijgen naar 6%.

Tevens vraagt de Afdeling waarom het percentage op 4% wordt gesteld. Uit de toelichting blijkt niet bij welk ankerpunt wordt aangesloten voor het bepalen van de toeslagenrente, nu niet meer wordt aangesloten bij een vorm van marktrenteberekening zoals bij de belastingrente voor de inkomstenbelasting. De Afdeling adviseert een dergelijk ankerpunt voor de bepaling van de hoogte van het rentepercentage in de toelichting op te nemen. Naar aanleiding van het advies is de toelichting op dit punt aangevuld. Met deze aanvulling wordt toegelicht dat wordt gekozen voor handhaving van het niveau van 4% om toeslaggerechtigden nu niet met een stijging te confronteren. Voor de toekomst acht het kabinet het wenselijk om bij de bepaling van het rentepercentage enkele uitgangspunten te hanteren. Nagestreefd wordt om de rente op nabetalingen en terugvorderingen gelijk te houden, om asymmetrie te voorkomen. Dit draagt bij aan duidelijkheid richting toeslaggerechtigden. Verder is de wens schommelingen in de hoogte van de rente te voorkomen, zodat de toeslaggerechtigde niet te vaak wordt geconfronteerd met nieuwe rentepercentages.

6. Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag inkomstenbelasting

Bij bepaalde voorlopige aanslagen inkomstenbelasting die invorderbaar zijn in meer dan één termijn, wordt een betalingskorting verleend als de belastingschuldige ervoor kiest deze aanslag in één keer te betalen in plaats van in de toegestane termijnen. Om de betalingskorting toe te kunnen passen, moet de belastingschuldige het gehele bedrag van de voorlopige aanslag³⁰ uiterlijk op de eerste vervaldag van de betaaltermijn hebben voldaan. De betalingskorting wordt berekend naar het percentage voor in rekening te brengen invorderingsrente.³¹ De regering stelt voor deze korting af te schaffen, omdat het als gevolg van de digitalisering niet langer nodig zou zijn de korting te verlenen.

De hoogte van de betalingskorting is gekoppeld aan het percentage invorderingsrente. De invoering van de betalingskorting heeft als achtergrond het verminderen van administratieve lasten. De koppeling aan het percentage invorderingsrente impliceert echter dat de korting als zodanig een compensatie beoogt te bieden voor het eerder betalen van

³⁰ Verminderd met het bedrag van de betalingskorting.

³¹ Artikel 27a, derde lid, van de Invorderingswet 1990.

een belastingschuld en het daardoor mislopen van rentebaten.³² In de toelichting wordt niet op dit aspect van de betalingskorting ingegaan.³³

Er wordt verder niet toegelicht waarom dit aan rente gerelateerd voordeel voor de belastingschuldige kan vervallen – waarmee de staat een liquiditeitsvoordeel behaalt – terwijl tegelijkertijd wel belasting- en toeslagenrente wordt gerekend ter compensatie van liquiditeitsnadelen van de staat. Dit wekt de indruk dat maatregelen die vergelijkbare problematiek betreffen, niet in samenhang worden gezien. Zoals de Afdeling hiervoor in haar opmerking over de rente bij toeslagen heeft opgemerkt, mist zij een integrale visie op het systeem van belasting- en toeslagenrente. Daarvan afgeleide onderdelen als de betalingskorting behoren ook in een dergelijke visie te worden meegenomen om tot een consistente en gebalanceerde afweging te komen.

De Afdeling adviseert om het vervallen van de betalingskorting mede in het licht van de rentesystematiek te bezien en de toelichting op dit punt aan te passen.

Betalingskorting en invorderingsrente

De Afdeling adviseert om het vervallen van de betalingskorting in het licht van de rentesystematiek te bezien en de toelichting op dit punt aan te passen. Het bedrag van de betalingskorting wordt vastgesteld met behulp van een percentage van het bedrag van de belastingaanslag. Dit percentage is gelijk aan het percentage van de invorderingsrente dat geldt op de vervaldag van de eerste termijn, waarbij de gemiddelde resterende looptijd van die termijnen in aanmerking wordt genomen.³⁴ Met deze korting worden belastingschuldigen gestimuleerd om een voorlopige aanslag die in een aantal termijnen dient te worden voldaan in één keer te voldoen. Hiermee wordt beoogd om een administratieve lastenverlichting te bewerkstelligen.

Inmiddels zijn de administratieve lasten bij het voldoen van een voorlopige aanslag – als gevolg van elektronisch bankieren -gering. Het in één keer betalen van een aanslag kost nu namelijk bijna evenveel tijd als het in gang zetten van vooraf vastgestelde periodieke betalingen. Derhalve is het niet langer noodzakelijk om de volledige betaling van een voorlopige aanslag te stimuleren met een betalingskorting. Sinds 1 januari 2023 wordt er daarom reeds geen betalingskorting meer aangeboden bij voorlopige aanslagen vennootschapsbelasting. Met deze voorgestelde maatregel wordt de betalingskorting – overeenkomstig de toezegging aan het lid Nijboer bij de plenaire behandeling van de Fiscale verzamelwet 2023 – in zijn geheel afgeschaft.

Wanneer een belastingschuldige gebruik wil maken van deze aangeboden betalingskorting moet hij het gehele bedrag van zijn voorlopige aanslag minus de aangeboden betalingskorting uiterlijk op de vervaldag van de eerste betaaltermijn hebben voldaan. Wanneer een belastingschuldige géén gebruik wil maken van de aangeboden betalingskorting dan kan hij zijn voorlopige aanslag in maandelijkse termijnen voldoen.³⁵ Benadrukt wordt dat het géén verplichting is om gebruik te maken van de betalingskorting. Belastingschuldigen kunnen naar eigen inzicht bepalen of zij gebruik wil maken van deze stimulans en de voorlopige aanslag in één

³² Zie ook onderdeel 5c van het advies over de tijdswaarde van geld.

³³ Dat de betalingskorting door het zeer lage percentage invorderingsrente de afgelopen periode in bepaalde gevallen slechts € 1 bedroeg doet daar niet aan af.

³⁴ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 13.

³⁵ Artikel 9, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990.

keer wil voldoen dan wel ervoor kiezen om de voorlopige aanslag in termijnen te voldoen.

Liquiditeitsvoordeel

De Staat behaalt met het afschaffen van de betalingskorting niet zonder meer een liquiditeitsvoordeel en dat is ook niet beoogd. Belastingenschuldigen kunnen immers – overeenkomstig de geldende betalingstermijn die geldt bij dergelijke voorlopige aanslagen – hun voorlopige aanslag in termijnen voldoen. In dergelijke gevallen is er géén liquiditeitsvoordeel voor de Staat. Dit liquiditeitsvoordeel wordt wél gerealiseerd wanneer een belastingenschuldige uit eigen beweging besluit om – na het afschaffen van de betalingskorting – zijn voorlopige aanslag die hij in meerdere termijnen mag voldoen in één keer betaalt.

De compensatie van liquiditeitsnadelen geschiedt door het rekenen van invorderingsrente. In het geval van voorlopige aanslagen als deze wordt invorderingsrente pas in rekening gebracht bij overschrijding van de laatste betalingstermijn ondanks dat mogelijk al eerder door de Staat een liquiditeitsnadeel wordt geleden.³⁶

Integrale visie

Als hiervoor aangegeven wordt met een betalingskorting gestimuleerd dat een voorlopige aanslag die in een aantal termijnen mag worden voldaan in één keer wordt voldaan. De hoogte van de betalingskorting is mede gebaseerd op de hoogte van de invorderingsrente. Invorderingsrente zelf is verschuldigd op het moment dat een schuld geformaliseerd is in een belastingaanslag maar de betaling daarvan na de wettelijke betaaltermijn plaatsvindt. Kort en goed, een belastingenschuldige is te laat met het betalen van zijn belastingaanslag en dient derhalve invorderingsrente te betalen. Met het rekenen van invorderingsrente wordt geldontwaardiging gecompenseerd, worden de rentekosten van de overheid doorberekend en wordt voorkomen dat belastingenschuldigen de betaling van hun schuld uitstellen omdat dit gunstiger is dan elders geld te lenen. De betalingskorting en invorderingsrente stimuleren beide om een belastingaanslag tijdig te voldoen. De betalingskorting is echter een positieve stimulans waarmee de belastingenschuldige aangemoedigd wordt om zijn voorlopige aanslag eerder dan nodig te voldoen. Invorderingsrente daarentegen stimuleert om een belastingaanslag niet te laat te betalen.

Zoals aangekondigd in de schriftelijke beantwoording van 26 juni 2023 wordt het belastingrentesysteem opnieuw verder gezien.³⁷ Getracht wordt om een belangrijke stap te zetten om de verschillen tussen de percentages te verkleinen ten opzichte van de huidige systematiek. In een volgende stap worden scenario's uitgewerkt die kunnen worden gebruikt tijdens de formatie van het volgende kabinet. Bij dit onderzoek zal ook de invorderingsrente in acht worden genomen. Het gezien van de betalingskorting hierbij ligt minder voor de hand nu deze een ander doel dient.

Aanvullende wijzigingen

De tekst van de paragraaf «Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven» is aangepast. Alle maatregelen die zijn voortgevloeid uit de augustusbesluitvorming zijn namelijk getoetst door het Adviescollege Toetsing Regeldruk. Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

³⁶ Artikel 28, eerste lid, van de Invorderingswet 1990.

³⁷ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 158.

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 vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

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,
M.L.A. van Rij