No.W04.13.0291/I 's-Gravenhage, 4 september 2013

**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**

Bij Kabinetsmissive van 28 augustus 2013, no.13.001768, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister voor Wonen en Rijksdienst, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet ter invoering van een verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren alsmede wijziging van enige wetten met betrekking tot de nadere herziening van de fiscale behandeling van de eigen woning (Wet maatregelen woningmarkt 2014), met memorie van toelichting

Als onderdeel van de maatregelen om de woningmarkt in zowel het huur- als het koopsegment beter te laten functioneren, bevat het voorstel drie onderdelen:

1. de introductie van een heffing voor verhuurders van woningen in de gereguleerde sector (een verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren, als vervolg op de thans al geldende verhuurderheffing voor alleen het jaar 2013),
2. een tariefaanpassing voor de aftrek van kosten voor de eigen woning (kort gezegd een beperking van de aftrekbaarheid van hypotheekrente), en
3. het herstellen van enkele onduidelijkheden, onbedoelde gevolgen, en omissies die het gevolg zijn van de invoering van de Wet herziening fiscale behandeling eigen woning (invoering aflossingseis voor aftrekbaarheid hypotheekrente).

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt opmerkingen over de samenhang van de onderdelen van het voorstel, de verhuurderheffing en de tariefaanpassing aftrek kosten eigen woning. Zij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het wetsvoorstel wenselijk is.

1. Samenhang onderdelen voorstel

Het onderhavige wetsvoorstel bestaat uit drie onderdelen, te weten (1) een verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren, (2) een beperking van de hypotheekrenteaftrek, en (3) het herstellen van enkele onduidelijkheden, onbedoelde gevolgen, en omissies die het gevolg zijn van de invoering van de Wet herziening fiscale behandeling eigen woning.

De toelichting vermeldt dat het naar de mening van de regering past de onderdelen 1 en 2 vanwege zowel de thematische als de uitvoeringstechnische samenhang in het voorliggende gezamenlijke wetsvoorstel op te nemen “en zodoende in samenhang te beoordelen”[[1]](#footnote-1), zodat een integrale besluitvorming plaatsvindt over alle onderdelen van het voorliggende pakket.[[2]](#footnote-2) Daaraan wordt nog toegevoegd dat de in het wetsvoorstel opgenomen lastenverzwaring voor de huurmarkt (onderdeel 1) niet los kan worden gezien van de in het wetsvoorstel opgenomen tariefaanpassing aftrek kosten eigen woning (onderdeel 2).

Daarnaast, zo vervolgt de toelichting[[3]](#footnote-3), wordt onderdeel 3 in dit wetsvoorstel opgenomen (dit deel heeft het karakter van een “veegwet”[[4]](#footnote-4)).

Volgens de toelichting wordt met dit pakket aan maatregelen voorzien in een samenhangend geheel aan maatregelen voor zowel de huur- als de koopsector. Tezamen met de al getroffen maatregelen beoogt het wetsvoorstel te leiden tot een toekomstbestendige woningmarkt voor zowel de huur- als de koopsector.[[5]](#footnote-5) Daarnaast geeft de toelichting aan dat de regering de tariefaanpassing aftrek kosten eigen woning beschouwt als het sluitstuk van de hervorming van de eigenwoningregeling in het algemeen en de hypotheekrenteaftrek in het bijzonder.[[6]](#footnote-6)

De Afdeling wijst erop dat het wetsvoorstel weliswaar kan bijdragen aan een toekomstbestendige woningmarkt, maar dat er op de woningmarkt meer vraagstukken zijn die in de toekomst aandacht vragen. De Afdeling noemt bij wijze van voorbeeld het in het najaar van 2013 afzonderlijk te presenteren wetsvoorstel over het woningwaarderingsstelsel als instrument voor huurprijsregulering. Daarmee rijst de vraag waarom de onderhavige voorstellen wel in één wetsvoorstel in samenhang zouden moeten worden beoordeeld, hoewel de onderwerpen uiteenlopend van aard zijn, maar niet in samenhang met een of meer op korte termijn nog te verwachten voorstellen.[[7]](#footnote-7)

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

2. Verhuurderheffing

Op 16 mei 2013 heeft de Afdeling advies uitgebracht over een voorstel van Wet verhuurderheffing 2014 zonder de thans voorgestelde heffingsvermindering.[[8]](#footnote-8) Dit voorstel zal niet bij de Tweede Kamer worden ingediend.

Het thans voorliggende voorstel betreft de invoering van een verhuurderheffing voor de jaren 2014 en volgende jaren, maar nu met een heffingsvermindering. De Afdeling merkt op dat het voorliggende voorstel, afgezien van de heffingsvermindering, van de hoogte van het tarief en van enkele formeelrechtelijke bepalingen, bijna volledig overeenkomt met het niet in te dienen voorstel en met de thans al geldende verhuurderheffing voor het jaar 2013.

Paragraaf 2.5 van de toelichting gaat in op de heffingsvermindering ten behoeve van maatschappelijk gewenste investeringen. Via de heffingsvermindering wordt rekening gehouden met de positie van verhuurders die met omvangrijke maatschappelijk gewenste investeringsopgaven worden geconfronteerd. Ter stimulering van investeringen in het kader van maatschappelijk urgente opgaven, zoals (1) de aanpak van de woningvoorraad in Rotterdam Zuid, (2) de sloop van woningen in krimpgebieden, en (3) de transformatie van vastgoed met niet-woonfunctie naar woonfunctie, wordt voorgesteld om voor vier jaren een heffingsvermindering van € 70 miljoen per jaar beschikbaar te stellen voor heffingsplichtige verhuurders. Bij ministeriële regeling kan de hoogte van de tegemoetkoming worden verlaagd of verhoogd in geval van over- of onderschrijden van genoemd bedrag.[[9]](#footnote-9)

De Afdeling maakt de volgende opmerkingen bij het voorstel voor een heffingsvermindering.

2.1. Effectiviteit heffingsvermindering

De Afdeling merkt op dat de verhuurderheffing zonder heffingsvermindering een objectieve heffing is. Daarbij wordt geen rekening gehouden met subjectieve elementen als verschil in vermogenspositie en/of omvangrijke maatschappelijk gewenste investeringsopgaven. Dit heeft een bepaalde mate van ruwheid tot gevolg, maar daar staat tegenover dat de heffing eenvoudig en robuust is. Met de heffingsvermindering worden subjectieve elementen geïntroduceerd die slechts voor een beperkte groep belastingplichtigen de ruwheid enigszins kunnen wegnemen, maar die aanzienlijk afbreuk doen aan de eenvoud. De Afdeling is van oordeel dat dit haaks staat op het voorgenomen beleid om het belastingstelsel te vereenvoudigen, zoals verwoord in de Fiscale Agenda.[[10]](#footnote-10) In dit verband wijst de Afdeling op het verre van eenvoudige onderscheid tussen grootschalige en kleinschalige verbouw van huurwoningen (zie nader de opmerking daarover onder punt 2.3 hierna) en op het op te zetten systeem voor beoordelingen van voorgenomen en gerealiseerde investeringen met bijbehorende voorlopige en definitieve verklaringen.

Voorts wijst de Afdeling erop dat hier sprake is van een belastinguitgave. Zoals de Afdeling al meermalen heeft opgemerkt, past terughoudendheid bij dergelijke belastinguitgaven, omdat de praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben. Ook in dit geval plaatst de Afdeling vraagtekens bij de effectiviteit, omdat het jaarlijks beschikbare bedrag (€ 70 miljoen) in vergelijking tot de beoogde opbrengst van de verhuurderheffing (vanaf 2017 structureel € 1,7 miljard) zeer beperkt is, de regeling geen rekening houdt met de verschillen in vermogensposities, een beperkte groep belastingplichtigen treft en slechts voor vier jaar geldt. Verder is het beoogde doel van de heffingsvermindering onder andere een aantal maatschappelijk urgente investeringen te stimuleren in aangewezen deelgemeenten van de gemeente Rotterdam en aangewezen krimpgebieden. Naar het oordeel van de Afdeling is dit doel met een fiscale maatregel nauwelijks te bereiken omdat de daar voorkomende problematiek slechts kan worden opgelost binnen een veel breder eigen beleidskader met daarbij behorend instrumentarium.

Gelet op de hiervoor genoemde bezwaren tegen de heffingsvermindering is de Afdeling van oordeel dat het, gegeven de wens om bepaalde investeringen te stimuleren, de voorkeur verdient een aparte financiële regeling te treffen voor bepaalde maatschappelijk gewenste investeringen die voor zover nodig rekening houdt met de vermogenspositie van de belastingplichtige en los staat van de verhuurderheffing, zodat het robuuste karakter van de verhuurderheffing overeind kan blijven.

De Afdeling adviseert het invoeren van een heffingsvermindering opnieuw te bezien.

Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling nog het volgende op.

2.2. Europeesrechtelijke aspecten heffingsvermindering

De heffingsvermindering is een voordeel voor bepaalde woningbouwcorporaties dat direct uit staatsmiddelen wordt toegekend. Niet valt uit te sluiten dat dit voordeel kwalificeert als een steunmaatregel in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU.

In de Beschikking van de Europese Commissie van 15 december 2009, C(2009)9963 final, werd door de Commissie een oordeel gegeven over de steunmaatregelen in de Nederlandse sociale huursector. Hieruit volgt dat de Nederlandse autoriteiten de Commissie op de hoogte moeten stellen van wetgeving in deze context. Meer algemeen volgt uit artikel 108, eerste lid, VWEU, in samenhang met artikel 17 van Verordening (EG) nr. 659/1999 van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag, dat de Commissie tezamen met de lidstaten de in die staten bestaande steunmaatregelen onderwerpt aan een voortdurend onderzoek. Indien de voorgestelde heffingsvermindering niet in dat kader beoordeeld zou worden, dan gaat het om een fiscaal voordeel dat mogelijk moet worden aangemerkt als nieuwe steunmaatregel die valt onder de werking van artikel 107, eerste lid VWEU. In dit geval dient het voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen, op grond van artikel 108, derde lid VWEU, bij de Europese Commissie aangemeld te worden. Bij deze aanmelding kan dan vervolgens de vraag aan de orde komen of het bij de verstrekking van het fiscaal voordeel gaat om diensten van algemeen economisch belang (DEAB) in de zin van artikel 106, tweede lid, VWEU.

In dit verband merkt de Afdeling voorts op dat de toelichting op nog te concipiëren lagere regelgeving – anders dan waar de toelichting op het onderhavige voorstel van uitgaat[[11]](#footnote-11) – niet het geëigende kader is om in te gaan op de Europeesrechtelijke aspecten van de heffingsvermindering.

De Afdeling adviseert om in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en om parallel aan de indiening van het wetsvoorstel, voor zover het betrekking heeft op de heffingsvermindering, in overleg te treden met de Europese Commissie, dan wel het voornemen bij de Europese Commissie aan te melden.

2.3. Onderscheid grootschalige en kleinschalige verbouw

Het voorstel maakt een onderscheid tussen grootschalige en kleinschalige verbouw van huurwoningen.[[12]](#footnote-12) Voor grootschalige verbouw geldt een heffingsvermindering van € 15 000 per verbouwde huurwoning en voor kleinschalige verbouw geldt een heffingsvermindering van € 10 000 per verbouwde huurwoning.

De Afdeling is van oordeel dat het onderscheid tussen grootschalige en kleinschalige verbouw in de praktijk moeilijk te maken zal zijn. Dat geldt ook voor de vraag wanneer er sprake is van kleinschalige verbouw en wanneer nog (net) niet.

De Afdeling adviseert daarom het onderscheid tussen grootschalige en kleinschalige verbouw te laten vervallen.

2.4. Overige opmerkingen

De Afdeling plaatst voorts nog de volgende kanttekeningen bij het voorstel voor een verhuurderheffing.

*a. Aanleveren inkomensgegevens*

De Afdeling herhaalt de adviesopmerking[[13]](#footnote-13) die zij heeft gemaakt bij het eerder aan haar voorgelegde, maar niet bij de Tweede Kamer in te dienen voorstel van Wet verhuurderheffing 2014. De Afdeling vroeg daarin aandacht voor de uitvoering van de inkomensafhankelijke verhoging van de huren. Omdat het metterdaad kunnen doorvoeren van deze extra huurverhogingen de belangrijkste financieringsbron is van de verhuurderheffing, adviseert de Afdeling in de memorie van toelichting aandacht te besteden aan de stand van zaken met betrekking tot het aanleveren van de relevante inkomensgegevens aan de corporaties.

*b. Formeelrechtelijke bepalingen*

De Afdeling maakt twee opmerkingen over de voor de verhuurderheffing voorgestelde dwang- en strafbepalingen.[[14]](#footnote-14)

*1°. Algemene wet inzake rijksbelastingen*

De toelichting op het voorstel vermeldt dat de verhuurderheffing een rijksbelasting is die van rijkswege door de rijksbelastingdienst wordt geheven.[[15]](#footnote-15) Voor de heffing en inning daarvan gelden daarom tevens de toepasselijke artikelen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Invorderingswet 1990, de Kostenwet invordering rijksbelastingen, alsmede de op die artikelen berustende bepalingen, zo vervolgt de toelichting.

De Afdeling merkt op dat met het aanmerken van de verhuurderheffing als een rijksbelasting[[16]](#footnote-16) wordt bereikt dat de AWR en de andere genoemde wetten en daarop gebaseerde regelingen van toepassing zijn.[[17]](#footnote-17) De toelichting op het voorstel sluit dan ook terecht aan bij deze systematiek. Niettemin, zo merkt de Afdeling op, worden in het voorgestelde artikel 1.15 enkele artikelen van de AWR, overigens zonder een toelichting daarop, van overeenkomstige toepassing verklaard. Gelet op de beschreven systematiek is het naar het oordeel van de Afdeling niet noodzakelijk om artikelen van de AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren.

De Afdeling adviseert het voorgestelde artikel 1.15 te schrappen.

*2°. Toezicht op de naleving*

De Afdeling merkt op dat het voorgestelde artikel 1.10 van afdeling 6 regelt dat een belastingplichtige met een op zijn naam afgegeven definitieve investeringsverklaring, het bedrag van de verhuurderheffing kan verminderen met het in die beschikking opgenomen bedrag van de heffingsvermindering. Naar het de Afdeling voorkomt, komt het toezicht op de naleving van artikel 1.10 toe aan de bevoegde inspecteur van de rijksbelastingdienst, en niet – zoals artikel 1.14 bepaalt – aan de bij besluit van de Minister voor Wonen en Rijksdienst aangewezen ambtenaren.

Daarnaast constateert de Afdeling dat het in de overige artikelen van genoemde afdeling 6[[18]](#footnote-18) gaat om het vaststellen van voorlopige en definitieve investeringsverklaringen. Die vaststelling vindt volgens die artikelen plaats door bij besluit van de Minister voor Wonen en Rijksdienst aangewezen ambtenaren (Agentschap.nl). Mede vanwege het ontbreken van een toelichting op het voorgestelde artikel 1.14 is het niet helder of het de bedoeling is dat de ingevolge dit artikel aan te wijzen ambtenaren toezicht gaan houden op het Agentschap. In dit kader merkt de Afdeling op dat deze regels over het toezicht op de naleving van de heffingsvermindering verschillen van de systematiek bij de vergelijkbare procedure voor het aanvragen en afgeven van beschikkingen RDA (Research en Development Aftrek).[[19]](#footnote-19)

De Afdeling adviseert in het licht van het vorenstaande het voorgestelde artikel 1.14 opnieuw te bezien.

3. Tariefaanpassing aftrek kosten eigen woning

De Afdeling kan zich vinden in inperking van de hypotheekrenteaftrek en de vastlegging ervan in de wet. Dit laatste betekent onder andere dat niet anders dan bij wet in formele zin wijzigingen in de voorgestelde beperking van de hypotheekrenteaftrek kunnen worden aangebracht. Dat biedt in zoverre meer zekerheid op de koopwoningmarkt. De Afdeling tekent daarbij evenwel het volgende aan.

De inperking van de hypotheekrenteaftrek strekt zich uit over een periode van 28 jaar.

Volgens de toelichting wordt het onderhavige wetsvoorstelbeschouwd als het sluitstuk van de hervorming van de eigenwoningregeling in het algemeen en de hypotheekrenteaftrek in het bijzonder, en wordt ermee beoogd eigenwoningbezitters (doorstromers) en toekomstige toetreders tot de koopwoningmarkt (starters) een langjarig perspectief te bieden om daarmee duidelijkheid en meer rust op de koopwoningmarkt te creëren.[[20]](#footnote-20) De Afdeling is van oordeel dat de bedoelde periode zo lang is dat de geboden zekerheid maar schijn is, omdat niet voorzienbaar is of de omstandigheden gedurende deze periode gelijk blijven. Zij kunnen zodanig wijzigen dat nadere wijzigingen nodig zullen zijn. Voor de benodigde duidelijkheid en rust op de koopwoningmarkt is het daarom wenselijk van een kortere, beter overzienbare periode uit te gaan.

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

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

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

De vice-president van de Raad van State,

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W04.13.0291/I

* Gelet op het feit dat de verhuurderheffing een rijksbelasting is, in hoofdstuk 1 van het voorstel de term “verhuurderheffing” telkens wijzigen in “verhuurderbelasting” en in de considerans van het voorstel “heffing” wijzigen in “belasting”.
* In artikel 1.2, tweede lid, onderdeel b, aanhef, van het voorstel “activiteit die is” vervangen door: activiteit die betreft.
* Het in artikel 1.2, tweede lid, onderdeel d, van het voorstel opgenomen begrip “investering” wijzigen in “gerealiseerde investering”, ter verduidelijking ten opzichte van het in onderdeel b van dit tweede lid opgenomen begrip “voorgenomen investering”. In overeenstemming daarmee ook de artikelen aanpassen waarvoor dit begrip is gedefinieerd.
* Het in artikel 1.2, tweede lid, onderdeel e, van het voorstel opgenomen begrip “investeringsverklaring” wijzigen in “definitieve investeringsverklaring”, ter verduidelijking ten opzichte van het in onderdeel c van dit tweede lid opgenomen begrip “voorlopige investeringsverklaring”. In overeenstemming daarmee ook de artikelen aanpassen waarvoor dit begrip is gedefinieerd.
* In artikel 1.11, eerste lid, onderdeel f, van het voorstel “samenvoeging van huurwoningen” wijzigen in “samenvoeging van huurwoningen teneinde een of meer huurwoningen te verkrijgen“, in overeenstemming met de in artikel 1.2, tweede lid, onderdeel b, onder 6°, van het voorstel opgenomen formulering.
* In artikel 1.12, vierde lid, onderdelen a en b, van het voorstel “als bedoeld in artikel 1.2, onderdeel b” wijzigen in: als bedoeld in artikel 1.2, tweede lid, onderdeel b.
* In het in artikel 3.1, onderdeel A, vijfde lid, van het voorstel opgenomen artikel 3.119a, zevende lid, eerste volzin, (nieuw), van de Wet IB 2001 “afgerond in hele kalendermaanden” wijzigen in: afgerond op hele kalendermaanden.
1. Paragraaf 1, voorlaatste tekstblok. [↑](#footnote-ref-1)
2. Paragraaf 1, laatste tekstblok. [↑](#footnote-ref-2)
3. Paragraaf 1, slotzin. [↑](#footnote-ref-3)
4. Paragraaf 3.2, eerste tekstblok. [↑](#footnote-ref-4)
5. Paragraaf 1, laatste tekstblok. [↑](#footnote-ref-5)
6. Paragraaf 3.2, voorlaatste tekstblok. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zie in dit verband ook de notitie verzamelwetgeving, Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M. [↑](#footnote-ref-7)
8. Advies van 16 mei 2013, no.W04.13.0101/I. [↑](#footnote-ref-8)
9. Artikel 1.11, derde lid, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-9)
10. Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1 herdruk. [↑](#footnote-ref-10)
11. Paragraaf 5 (EU-aspecten), tweede volzin, van de toelichting. [↑](#footnote-ref-11)
12. Artikel 1.11, eerste lid, onderdeel b, respectievelijk artikel 1.11, eerste lid, onderdeel e. [↑](#footnote-ref-12)
13. Adviesopmerking 2, onder c. [↑](#footnote-ref-13)
14. De in hoofdstuk 1, afdeling 7, van het voorstel opgenomen artikelen 1.14 en 1.15. [↑](#footnote-ref-14)
15. Zie de toelichting op artikel 1.2, eerste lid, van het voorstel. Zie overigens ook paragraaf 6, eerste tekstblok, van de toelichting. [↑](#footnote-ref-15)
16. Zie ook artikel 1.1 van het voorstel. [↑](#footnote-ref-16)
17. Zie bijvoorbeeld artikel 1, eerste en tweede lid, van de AWR. [↑](#footnote-ref-17)
18. De artikelen 1.11, 1.12 en 1.13, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-18)
19. Zie artikel 3.52a, derde alsmede zesde en volgende leden, van de Wet inkomstenbelasting 2001. [↑](#footnote-ref-19)
20. Paragraaf 3.2, voorlaatste tekstblok. [↑](#footnote-ref-20)