|  |  |
| --- | --- |
| No. W06.23.00273/III | 's-Gravenhage, 11 september 2023 |

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.[[1]](#footnote-2)

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:[[2]](#footnote-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.

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 opneming in het pakket Belastingplan.

Voornoemde 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.[[3]](#footnote-4)

1. 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,[[4]](#footnote-5) 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.[[5]](#footnote-6) 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 wordt genomen in de andere onderneming en de toelichting te voorzien van een voorbeeld met cijfermatige en boekhoudkundige uitwerking van de regeling.

1. 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.[[6]](#footnote-7) 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.

1. 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 kwartarief voor particulieren te verhogen naar een halftarief.[[7]](#footnote-8) Voor voertuigen voor paardenvervoer[[8]](#footnote-9) 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 bezien. 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 aanname, omdat hier niet op wordt gecontroleerd.[[9]](#footnote-10) 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.

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, stikstofoxide en fijnstof uitstoten en daarmee substantieel bijdragen aan de totale emissie door het wegverkeer.[[10]](#footnote-11) 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.[[11]](#footnote-12) 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.[[12]](#footnote-13)

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’s[[13]](#footnote-14) 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 Ontwerp-Miljoenennota, onderdeel uit van de taakstelling belastingconstructies en fiscale regelingen.[[14]](#footnote-15) 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 begunstigden 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.

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,[[15]](#footnote-16) 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.[[16]](#footnote-17)

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,[[17]](#footnote-18) 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.[[18]](#footnote-19) Dit roept de vraag op waarom er geen aanvullende voorwaarden worden gesteld aan het gebruik kunnen maken van de regeling.[[19]](#footnote-20) 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.

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.[[20]](#footnote-21) 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.[[21]](#footnote-22)

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,[[22]](#footnote-23) 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.

### 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.[[23]](#footnote-24) 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.[[24]](#footnote-25) 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.

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.[[25]](#footnote-26) 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.

1. 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 aanslag[[26]](#footnote-27) uiterlijk op de eerste vervaldag van de betaaltermijn hebben voldaan. De betalingskorting wordt berekend naar het percentage voor in rekening te brengen invorderingsrente.[[27]](#footnote-28) 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 een belastingschuld en het daardoor mislopen van rentebaten.[[28]](#footnote-29) In de toelichting wordt niet op dit aspect van de betalingskorting ingegaan.[[29]](#footnote-30)

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 bezien. 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.

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,

1. Memorie van toelichting, paragraaf 2, samenstelling pakket Belastingplan 2024. [↑](#footnote-ref-2)
2. Memorie van toelichting, paragraaf 2, spreiding van wetgeving, onder 3. [↑](#footnote-ref-3)
3. 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. [↑](#footnote-ref-4)
4. 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. [↑](#footnote-ref-5)
5. 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. [↑](#footnote-ref-6)
6. Memorie van toelichting, paragraaf 5.13, onder doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie. [↑](#footnote-ref-7)
7. Daarmee vervalt ook het onderscheid tussen kampeerauto’s die wel en niet bedrijfsmatig worden verhuurd. [↑](#footnote-ref-8)
8. Voertuigen die zijn ingericht voor het vervoer van paarden ten behoeve van de paardensport en die uitsluitend niet-beroepsmatig worden gebruikt (regeling voor paardenvervoer). [↑](#footnote-ref-9)
9. Memorie van toelichting, paragraaf 5.16 [↑](#footnote-ref-10)
10. Memorie van toelichting, paragraaf 5.16. [↑](#footnote-ref-11)
11. 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. [↑](#footnote-ref-12)
12. 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. [↑](#footnote-ref-13)
13. Memorie van toelichting, paragraaf 5.16 [↑](#footnote-ref-14)
14. Ontwerp-Miljoenennota 2024, tabel 2.2.1 Lasten- en koopkrachtbesluitvorming, p. 48. [↑](#footnote-ref-15)
15. De datum van eerste toelating op het kentekenbewijs. [↑](#footnote-ref-16)
16. Memorie van toelichting, paragraaf 5.16. [↑](#footnote-ref-17)
17. Het moment van het aflopen van de overgangsmaatregel. [↑](#footnote-ref-18)
18. 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. [↑](#footnote-ref-19)
19. Zo geldt onder de overgangsregeling de voorwaarde dat het motorrijtuig niet in de maanden januari, februari en december gebruikt mag worden. [↑](#footnote-ref-20)
20. Ontwerp-Miljoenennota 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. [↑](#footnote-ref-21)
21. Ditzelfde geldt voor de maatregel verhoging onbelaste reiskostenvergoeding, memorie van toelichting, paragraaf 5.3. [↑](#footnote-ref-22)
22. 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. [↑](#footnote-ref-23)
23. Memorie van toelichting, paragraaf 5.26. [↑](#footnote-ref-24)
24. Memorie van toelichting, paragraaf 5.26. [↑](#footnote-ref-25)
25. 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, 36107, 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). [↑](#footnote-ref-26)
26. Verminderd met het bedrag van de betalingskorting. [↑](#footnote-ref-27)
27. Artikel 27a, derde lid, van de Invorderingswet 1990. [↑](#footnote-ref-28)
28. Zie ook onderdeel 5c van het advies over de tijdswaarde van geld. [↑](#footnote-ref-29)
29. Dat de betalingskorting door het zeer lage percentage invorderingsrente de afgelopen periode in bepaalde gevallen slechts € 1 bedroeg doet daar niet aan af. [↑](#footnote-ref-30)