

Vergaderjaar 2018–2019

**35 026**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2019)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 10 september 2018 en het nader rapport d.d. 14 september 2018, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2018, no. 2018001434, 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 10 september 2018, no. W06.18.0265/III, bied ik U hierbij aan, mede namens de Minister van Financiën.

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

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

*Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2018, no. 2018001434, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere fiscale wetten (Belastingplan 2019), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2019, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2019, Wet bronbelasting 2020, Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, Wet aanpassing kansspelbelasting over sportwedenschappen, Wet modernisering kleineondernemersregeling en implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel.*

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

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2019, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2019, Wet bronbelasting 2020, Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, Wet aanpassing kansspelbelasting over sportwedenschappen, Wet modernisering kleineondernemersregeling en implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel.*

*Op 4 september 2018 heeft overleg plaatsgevonden met de Staatssecretaris van Financiën op de voet van artikel 24 van de Wet op de Raad van State. In dat overleg heeft de Staatssecretaris van Financiën een aantal wijzigingen toegelicht die het gevolg zijn van de augustusbesluitvorming, maar die nog niet waren opgenomen in het fiscale pakket voor het jaar 2019 zoals dat al ter advisering voorlag. De Afdeling gaat er bij onderhavige advisering van uit dat deze wijzigingen zijn opgenomen in voorliggend pakket.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar merkt op dat de fiscale wetgeving op belangrijke punten met een soms veel te hoge frequentie wijzigt. Dit tast de voorspelbaarheid van de fiscale wetgeving aan en leidt vaak tot complexe wetgeving. Waar bij de vele wijzigingen wel uitvoerig aandacht wordt besteed aan de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst, komt de vraag wat de wijzigingen concreet betekenen voor burgers (burgerperspectief) veelal niet of slechts summier aan de orde. Waar nodig dient in de toelichting meer aandacht te worden besteed aan het burgerperspectief. Met betrekking tot de verhoging van het verlaagde btw-tarief heeft de Afdeling een beschouwing gemist of uniformering van de btw-tarieven (één btw-tarief) of minder vergaande uniformerende maatregelen als einddoel in de afweging zijn betrokken. Tot slot bepleit de Afdeling opnieuw werk te maken van een herziening van het belastingstelsel (en in samenhang daarmee het stelsel van toeslagen). Deze kabinetsperiode zou daarvoor kunnen worden benut.*

## *1. Inleiding*

*De meeste maatregelen die in voorliggend voorstel en in de voorstellen Overige fiscale maatregelen 2019, Wet bronbelasting 2020 en Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, zijn opgenomen vormen de uitwerking van maatregelen uit het Regeerakkoord «Vertrouwen in de toekomst». Met deze vier voorstellen (als onderdeel van de zeven voorstellen) uit het fiscale pakket voor het jaar 2019, wordt het merendeel van de fiscale maatregelen uit het Regeerakkoord gerealiseerd.*

*In voorliggend voorstel zijn maatregelen opgenomen die vanaf 1 januari 2019 budgettair effect moeten hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Er vindt een verschuiving plaats van directe belastingen (loon- en inkomstenbelasting) naar indirecte belastingen (btw): de lasten op arbeid gaan omlaag, gefinancierd met een verhoging van het verlaagde btw-tarief (van 6% naar 9%) en met een verlaging van het tarief waartegen sommige aftrekposten in aanmerking worden genomen (bijvoorbeeld de hypotheekrenteaftrek en de ondernemersaftrek).*

*De Afdeling maakt eerst een aantal algemene opmerkingen bij voorliggend fiscale pakket voor het jaar 2019 (onder 2 tot en met 5 hierna) alvorens meer specifiek op enkele onderdelen van voorliggend voorstel in te gaan (onder 6 tot en met 8 hierna). Deze opmerkingen monden ten slotte (onder 9) uit in een advies tot herziening van het belastingstelsel en in samenhang daarmee het stelsel van toeslagen.*

## 2. Besluitvorming over/rond het Belastingplan(pakket) 2019

*De Afdeling maakt twee opmerkingen over de besluitvorming over, respectievelijk rond, het Belastingplan(pakket) 2019.*

### *a. Koopkrachtbesluitvorming*

*In haar advies over het Belastingplan 2018 heeft de Afdeling opgemerkt dat het aan haar voor advies voorgelegde voorstel in afwachting van het afronden van de augustusbesluitvorming, anders dan gebruikelijk, nog geen maatregelen bevatte met betrekking tot de koopkracht.<sup>2</sup> Dit jaar is dat wederom aan de orde, zo constateert de Afdeling. Naast de koopkrachtmaatregelen ontbreken echter dit jaar ook nog enkele andere wijzigingen die voortvloeien uit de augustusbesluitvorming. Het gaat om de volgende wijzigingen.*

*Bij de koopkrachtmaatregelen betreft het enerzijds een extra verhoging van de maximale algemene heffingskorting van € 44 in 2019 en € 13 in 2020; in 2021 wordt dit bedrag met € 49 minder verhoogd, waardoor per saldo de maximale algemene heffingskorting structureel € 8 hoger uitkomt. Anderzijds gaat het om aanpassing van de tarieven in de inkomstenbelasting, waardoor het gecombineerde tarief in de huidige eerste schijf 36,65% bedraagt in 2019 en 37,05% vanaf 2020; het gecombineerde tarief van de huidige tweede en derde schijf bedraagt 38,10% in 2019, 37,80% in 2020 en 37,05% vanaf 2021.*

*De andere wijzigingen die voortvloeien uit de augustusbesluitvorming zien op het volgende. Het tarief in de vennootschapsbelasting wordt minder verlaagd voor winsten boven € 200 000: het tarief wordt in 2021 22,25% in plaats van 21%.*

*Als gevolg hiervan kan het tarief in box 2 minder worden verhoogd: het tarief wordt in 2021 26,9% in plaats van 28,5%. Tot slot wordt het tarief van de verhuurderheffing met ingang van 1 januari 2019 met 0,03%-punt verlaagd (budgettair belang € 100 mln).*

*De Afdeling merkt op dat haar door de late augustusbesluitvorming een incompleet pakket voorstellen is voorgelegd. Zij acht dit strijdig met het uitgangspunt dat zij als adviseur in laatste instantie dient te beschikken over complete wetsvoorstellen.*

*De Afdeling adviseert in de toekomst de besluitvorming op een zodanig tijdstip te laten plaatsvinden dat haar complete voorstellen voor advisering worden voorgelegd. Indien dat niet mogelijk is, kan de Afdeling zich genoodzaakt zien de advisering eerst ter hand te nemen nadat zij hierover beschikt. Dit kan betekenen dat het advies van de Afdeling na Prinsjesdag wordt uitgebracht.*

### *b. Meer spreiding over het jaar van fiscale wetsvoorstellen*

*Het belastingplanpakket 2019 bevat zeven wetsvoorstellen met zeer uiteenlopende maatregelen. Het is de bedoeling de parlementaire behandeling van deze voorstellen nog voor het einde van dit jaar af te ronden. Tevens wordt het implementatiewetsvoorstel van de zogenoemde Europese «Anti Tax Avoidance Directive» (ATAD 1) uiterlijk op Prinsjesdag bij de Tweede Kamer ingediend.<sup>3</sup> De parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel dient nog dit jaar te worden afgerond. Verder is het*

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 4, eerste adviesopmerking.

<sup>3</sup> Brief van 13 juli 2018 van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Kamerstukken II 2017/18, 25 087, nr. 219.

wetsvoorstel *Wet spoedreparatie fiscale eenheid nog bij de Tweede Kamer in behandeling.*<sup>4</sup> Ook de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel moet voor het einde van dit jaar zijn afgerond.

*De Afdeling merkt op dat de omvang van het pakket en de korte tijdsperiode, zeker voor de Eerste Kamer, waarin daarover moet worden besloten, geen recht doet aan een zorgvuldige behandeling van de wetsvoorstellen en van de daarin opgenomen afzonderlijke onderwerpen. De Afdeling is van oordeel dat dit een afgewogen beoordeling van de wetsvoorstellen in de weg kan staan en de kwaliteit van de behandeling niet ten goede komt.*

*Meer in het bijzonder wijst de Afdeling er in dit verband nog op dat in eerdere jaren meer technische reparaties van fiscale wetten al in het voorjaar bij de Tweede Kamer werden ingediend (in een separaat voorstel). Daarnaast wijst zij er op dat een drietal tot het fiscale pakket 2019 behorende voorstellen (Wet aanpassing kansspelbelasting over sportwedenschappen, Wet modernisering kleineondernemersregeling en implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel) evenzeer al in dit voorjaar bij de Tweede Kamer hadden kunnen worden ingediend.*

*Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling om in de toekomst de indiening van fiscale wetsvoorstellen meer over het jaar te spreiden.*

## *2. Besluitvorming over/rond het Belastingplan(pakket) 2019*

### *a. Koopkrachtbesluitvorming*

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor het spoedig gehouden overleg op de voet van artikel 24 van de Wet op de Raad van State in verband met het juist verwerken van de koopkrachtbesluitvorming in augustus. Het klopt dat de augustusbesluitvorming dit jaar werd afgerond nadat het pakket Belastingplan 2019 voor advies aan de Afdeling werd aangeboden. Daarna zijn nog enkele wijzigingen in het pakket doorgevoerd. Het gaat voor wat betreft het koopkrachtpakket voornamelijk om wijzigingen van zogenoemde parameters, die dat beeld niet wezenlijk anders hebben gemaakt. Dit heeft er inderdaad wel toe geleid dat onvolledige wetsvoorstellen ter advisering zijn voorgelegd. Om deze reden heeft hierover op 4 september 2018 een overleg met de vicevoorzitter van de Afdeling advisering van de Raad van State plaatsgevonden. Het kabinet is met de Afdeling van mening dat het voorleggen van onvolledige wetsvoorstellen onwenselijk is. Het kabinet zet daarom voor de toekomst in op tijdige besluitvorming zodat uitsluitend volledige wetsvoorstellen ter advisering aan de Afdeling kunnen worden voorgelegd.

### *b. Meer spreiding over het jaar van fiscale wetsvoorstellen*

Vanwege de samenhang met het koopkrachtbeeld en de mogelijkheid om daar nog aanpassingen in aan te brengen wordt op Prinsjesdag het pakket Belastingplan aan de Tweede Kamer aangeboden. Daarbij heeft het kabinet onderkend dat, vanwege de omvang van het pakket aan wetgeving in het najaar, de druk op de parlementaire behandeling kan oplopen. Voor het pakket Belastingplan zijn de mogelijkheden om meer tijd te creëren voor de behandeling van maatregelen die op 1 januari volgend op het jaar van indiening in werking dienen te treden zeer beperkt. In de brief met de jaarplanning voor 2018 heeft de Minister van Financiën al aangekondigd dat voor de uitwerking van het regeerakkoord

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 959, nr.1.

een omvangrijk fiscaal wetgevingspakket nodig zou zijn.<sup>5</sup> Het pakket dat voorligt laat dat ook zien. Dat het totaal omvangrijk is, wordt veroorzaakt door de samenloop van een groot pakket aan maatregelen uit het regeerakkoord met een aantal wetsvoorstellen ter implementatie van EU-recht. Hierbij is gehoor gegeven aan de wens van de Tweede Kamer om zoveel mogelijk separate wetsvoorstellen in te dienen. Het streven van het kabinet blijft om zo veel mogelijk separate fiscale wetsvoorstellen in de eerste helft van het jaar in te dienen.<sup>6</sup> Dit geeft zowel de Afdeling als het parlement meer ruimte om een wetsvoorstel te behandelen.

### *3. Voorspelbaarheid en complexiteit fiscale wetgeving*

*Voor het maatschappelijk draagvlak van het fiscale stelsel is voorspelbare wetgeving waarvan de naleving kan worden afgedwongen van cruciaal belang. De afgelopen jaren is hiervan vaak geen sprake geweest. In een (soms veel te) hoog tempo is een groot aantal fiscale wijzigingen doorgevoerd die de voorspelbaarheid van de fiscale wetgeving aantasten en vaak leiden tot complexe wetgeving.*

*De Afdeling wijst in dit verband in het bijzonder op de eigen woning. Het voorstel bevat een versnelde afbouw van het tarief waartegen aftrekbare kosten met betrekking tot de eigen woning in aanmerking kunnen worden genomen. Deze regeling is pas in 2014 ingevoerd (afbouw aftrek hypotheekrente met 0,5%-punt per jaar in de periode 2014–2042) en wordt thans wederom gewijzigd (versnelde afbouw met 3%-punt per jaar in de periode 2020, 2021 en 2022) zonder daarbij in beeld te brengen wat het einddoel is van de fiscale behandeling van de eigenwoning (nog verder afbouwen in de, al dan niet nabije, toekomst en/of overbrengen van de eigen woning naar box 3). Verder kan worden gewezen op de recent afgeschafte zogenoemde Hillen-regeling (deze regeling hield in dat er geen sprake meer was van een bijtelling bij het inkomen van het eigenwoningforfait in het geval van een – nagenoeg – afgeloste hypotheek). Het schrappen van deze regeling (herintroductie dus van de bijtelling) heeft tot veel maatschappelijke onrust aanleiding heeft gegeven. Wat er verder zij van de validiteit van de introductie of de afschaffing van de regeling, van voorspelbare wetgeving is geen sprake. De opeenstapeling van fiscale maatregelen rond de eigen woning heeft bovendien geleid tot een zeer complexe en daardoor moeizaam uitvoerbare regeling. Dit is een ongewenste situatie voor deze voor veel belastingplichtigen zeer belangrijke regeling.*

*Ook het grotendeels ontbreken<sup>7</sup> van eerbiedigende werking voor bestaande gevallen bij de verkorting (in voorliggend voorstel) van de looptijd van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar is een maatregel die niet getuigt van bestendige wetgeving. Het argument dat overgangsrecht juridisch niet noodzakelijk wordt geacht en dat het slechts om een beperkt aantal gevallen gaat (maximaal 11.000) overtuigt niet. Bovendien verdraagt het ontbreken van overgangsrecht zich niet met het beleid om het fiscale vestigingsklimaat aantrekkelijk te houden en zo mogelijk te versterken. Daarvoor is voorspelbare wetgeving met eerbiediging van bestaande rechten immers van cruciaal belang.*

*Concluderend is de Afdeling van oordeel dat de fiscale wetgeving op belangrijke punten met een hoge frequentie wijzigt waardoor de voorspelbaarheid van wetgeving in het geding is, met als gevolg dat ook de*

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 775-IX, nr. 14.

<sup>6</sup> Kamerstukken I 2015/16, 34 302, nr. Q.

<sup>7</sup> Alleen voor schoolgelden voor internationale scholen geldt overgangsrecht.

*complexiteit van de regelgeving toeneemt. Zij adviseert hier in de toelichting aandacht aan te schenken.*

### *3. Voorspelbaarheid en complexiteit fiscale wetgeving*

Het kabinet deelt de mening van de Afdeling dat wijzigingen en ook herhaalde wijzigingen in hetzelfde domein kunnen leiden tot complexere wetgeving. Het kabinet streeft naar voorspelbare wetgeving die leidt tot minder complexiteit. De fiscale maatregelen zijn zowel bij het opstellen van het regeerakkoord als bij de uitwerking van de maatregelen getoetst op complexiteit en uitvoerbaarheid. Indien een maatregel leidt tot meer complexiteit voor de Belastingdienst volgt dit uit de uitvoeringstoets.

De Afdeling gaat in op twee voorbeelden om de onvoorspelbaarheid te illustreren. Deze voorbeelden zien op de voorgestelde versnelde afbouw van het tarief waartegen aftrekbare kosten met betrekking tot de eigen woning in aanmerking kunnen worden genomen en het ontbreken van eerbiedigende werking voor bestaande gevallen bij de verkorting van de looptijd van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar.

De in het wetsvoorstel Belastingplan 2019 opgenomen voorstellen op het punt van de eigen woning vloeien voort uit het regeerakkoord. Het kabinet begrijpt de wens van de Afdeling om in beeld te brengen wat het einddoel is van de fiscale behandeling van de eigen woning. Op dit moment is echter geen einddoel vastgesteld. Het kabinet beseft dat het een complex dossier betreft en onderzoekt of de fiscale behandeling van de eigen woning vereenvoudigd kan worden. Eén van de eerste stappen hierin is de evaluatie van de eigenwoningregeling die in 2019 zal plaatsvinden, zoals toegezegd bij de behandeling van de uitfasering van de zogenoemde Hillen-regeling en tijdens het debat over de fiscale beleidsagenda. Het kabinet wacht deze evaluatie af alvorens met eventuele voorstellen te komen tot aanpassing van de eigenwoningregeling.

Ook het in het wetsvoorstel Belastingplan 2019 opgenomen voorstel op het punt van de 30%-regeling vloeit voort uit het regeerakkoord. De aanleiding van het verkorten van de looptijd van de 30%-regeling is gebaseerd op de evaluatie van Dialogic, maar de uitwerking van deze maatregel is uiteindelijk een keuze die in het regeerakkoord gemaakt is. In de evaluatie heeft Dialogic geconstateerd dat de regeling in circa 80% van de gevallen niet langer dan vijf jaar wordt gebruikt en dat van de circa 20% van de gebruikers die de 30%-regeling langer dan vijf jaar gebruikt, een substantieel aandeel zich niet tijdelijk, maar structureel of zeer langdurig in Nederland vestigt. Daar komt bij dat de extraterritoriale kosten van werknemers waarvoor de 30%-regeling een tegemoetkoming is, na verloop van tijd ook afnemen. Mede gelet op de (internationale) kenbaarheid van de regeling en de administratieve lasten heeft het kabinet ervoor gekozen om de 30%-regeling zo veel mogelijk in stand te laten en alleen de looptijd van de 30%-regeling te verkorten. Bij de vraag of overgangsrecht moet worden getroffen is een afweging gemaakt tussen de belangen van degenen die (mogelijk) geraakt worden door de nieuwe wetgeving en de belangen van andere inhoudingsplichtigen en belastingplichtigen die niet een dergelijke tegemoetkoming krijgen. Het kabinet heeft er, mede gelet op de budgettaire gevolgen, voor gekozen geen overgangsrecht op te nemen. Het ontbreken van overgangsrecht is op 20 april 2018 expliciet benoemd in de kabinetsreactie op de evaluatie van de 30%-regeling. Hiernaast heeft de Belastingdienst in juni 2018 de werknemers en de inhoudingsplichtigen die het betreft per brief over de voorgenomen wijziging geïnformeerd.

In beide voorbeelden treft het bewuste keuzes die in het regeerakkoord gemaakt zijn. Het kabinet heeft de timing van een ander gedeelte van de maatregelen niet (geheel) in de hand. Zo kan wijziging van regelgeving noodzakelijk zijn door rechtspraak of de noodzaak tot implementatie van een EU-richtlijn. Verder kunnen vanzelfsprekend tijdens de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen door leden van het parlement wijzigingen in die wetsvoorstellen worden aangebracht, bijvoorbeeld bij amendement of een initiatiefwetsvoorstel.

#### *4. Burgerperspectief*

*In de brief van de Minister van Rechtsbescherming van 29 juni 2018<sup>8</sup> onderschrijft het kabinet de aanbeveling van de WRR om bij de ontwikkeling van beleid en wetgeving uit te gaan van een realistisch perspectief van redzaamheid van mensen en daarbij gebruik te maken van gedragswetenschappelijke inzichten. In dezelfde brief is aangekondigd dat in de rijksbrede wetgevingstoetsing die het Ministerie van Justitie en Veiligheid verricht bij voorstellen van wet en algemene maatregelen van bestuur, bij de toetsing van de uitvoerbaarheid van het voorstel zal worden nagegaan of in het voorstel adequaat rekening is gehouden met het doenvermogen en of het voorstel een goede toelichting op dit punt bevat. Daarbij gaat het niet alleen om de uitvoerbaarheid voor de uitvoeringsorganisatie (in casu de Belastingdienst), maar ook om de uitvoerbaarheid voor de mensen en bedrijven die door deze regeling worden geraakt.*

*De Afdeling merkt op dat bij de onderhavige voorstellen wel uitvoerig aandacht wordt besteed aan de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst maar dat het burgerperspectief niet of slechts summier aan de orde komt. Zij wijst bij wijze van voorbeeld op de aanpassingen in de eigenwoningregeling en de MKB-winstvrijstelling, alsmede op de verruiming van de BTW-vrijstelling voor sport.*

*De Afdeling adviseert waar nodig in de toelichting op de voorstellen meer aandacht te besteden aan het burgerperspectief.*

#### *4. Burgerperspectief*

Het kabinet vindt het met de Afdeling belangrijk dat het burgerperspectief voldoende aandacht krijgt bij het opstellen van wet- en regelgeving. Op verschillende manieren wordt daarom op dit moment al aandacht besteed aan het burgerperspectief. Zo heeft het kabinet het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK) aangevuld. Bij voorgenomen beleid en regelgeving wordt voortaan vooraf getoetst of de regeling «doenlijk» is voor burgers. Hiernaast houdt de Belastingdienst in de interactie met belastingplichtigen en toeslaggerechtigden rekening met de inzichten over doenvermogen uit het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR). De interactie met burgers en bedrijven is een vast onderdeel van de uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst. Deze uitvoeringstoetsen zijn als bijlage bij het pakket Belastingplan 2019 gevoegd.<sup>9</sup>

#### *5. Draagkrachtbeginsel onder druk*

*Profielbepalend voor het belastingstelsel is het maatschappelijk breed aanvaarde draagkrachtbeginsel. De lastendruk dient naar draagkracht te worden verdeeld. Het draagkrachtbeginsel is de afgelopen decennia onder druk komen te staan mede onder invloed van de beleidskeuze om de belastingheffing dienstbaar te maken aan andere doelstellingen dan het*

<sup>8</sup> Kamerstukken I 2017/18, 34 775, AE.

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld de bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 421.

verdelen van de belastingdruk (instrumentalisering). De Afdeling noemt twee voorbeelden.

1. *De arbeidskorting<sup>10</sup> is oorspronkelijk bedoeld als tegemoetkoming voor de werkelijk gemaakte kosten ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Dit past binnen een belastingheffing naar draagkracht, omdat in zo'n stelsel rekening behoort te worden gehouden met de kosten ter verwerving van de bron van inkomen. Langzamerhand is deze oorspronkelijke doelstelling losgelaten. Thans wordt de arbeidskorting ingezet om de arbeidsparticipatie te bevorderen. Bovendien is de arbeidskorting inkomensafhankelijk gemaakt.<sup>11</sup> Dit strijdt met het draagkrachtbeginsel, omdat hierdoor geen rekening meer wordt gehouden met eventuele verwervingskosten.*
2. *Een belangrijke overweging om de zelfstandigenaftrek<sup>12</sup> in te voeren was dat een zelfstandige om de continuïteit van zijn onderneming te waarborgen, genoodzaakt zal zijn om een deel van zijn winst aan te wenden voor directe investeringen en dat hij daarnaast een deel zal willen reserveren voor toekomstige investeringen en – vanwege een wisselend winstniveau – voor toekomstige consumptie. De zelfstandigenaftrek heeft er toe geleid dat de belastingdruk voor IB-ondernemers substantieel lager is dan de belastingdruk voor personen in dienstbetrekking.<sup>13</sup> Dit grote verschil in fiscale behandeling is om draagkrachtredenen ongewenst. Met het voorstel de zelfstandigenaftrek te vergelden tegen het tarief van de eerste schijf, zoals thans wordt voorgesteld, wordt dit probleem niet opgelost. De spanning met het draagkrachtbeginsel wordt nog verder vergroot doordat (instrumentele) aftrekposten, zoals de zelfstandigenaftrek, doorwerken in het toeslaginkomen. Hierdoor kan een IB-ondernemer recht hebben op een hogere toeslag dan een werknemer met een vergelijkbaar looninkomen.<sup>14</sup>*

*De Afdeling wijst in dit verband ook nog op het volgende. Eén van de beleidsprioriteiten voor de komende jaren is een verdere vergroening van het belastingstelsel.<sup>15</sup> In het thans ook voor advies voorgelegde wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 worden enkele stappen in die richting gezet. De Afdeling wijst op de spanning die er kan bestaan tussen het vergroenen van het fiscale stelsel en het draagkrachtbeginsel. Uit verkennend onderzoek van het CPB blijkt dat zonder aanvullend beleid de hogere energielasten die het gevolg zijn van toekomstig klimaatbeleid waaronder de vergroening van het fiscale stelsel forse denivellerende effecten kunnen hebben.<sup>16</sup>*

*De Afdeling adviseert in de toelichting een beschouwing te wijden aan de vraag op welke manier in het huidige fiscale stelsel voldoende recht wordt gedaan aan het draagkrachtbeginsel en daarbij de samenhang tussen de inkomstenbelasting en de toeslagen uitdrukkelijk in de beschouwing te betrekken.*

<sup>10</sup> Artikel 8.11 van de Wet IB 2001.

<sup>11</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.7.

<sup>12</sup> Artikel 3.76 Wet IB 2001.

<sup>13</sup> Niet alleen de zelfstandigenaftrek heeft daar aan bijgedragen, maar ook de andere ondernemersaftrekken.

<sup>14</sup> Het betreft onder andere de huurtoeslag.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 47.

<sup>16</sup> P. Koot, R. Schulenberg en J.C. Bollen, Verkenning inkomenseffecten van energie- en klimaatbeleid, CPB Achtergronddocument, 22 maart 2018.



## 5. Draagkrachtbeginsel onder druk

De Afdeling geeft aan dat het draagkrachtbeginsel de afgelopen decennia onder druk is komen te staan. Als voorbeelden worden de arbeidskorting en de zelfstandigenaftrek genoemd. Het kabinet vindt in lijn met het draagkrachtbeginsel solidariteit met lagere inkomens een belangrijk onderdeel van de Nederlandse verzorgingsstaat. Naast het nastreven van een evenwichtige inkomensverdeling bestaan binnen het inkomensbeleid ook nog andere doelstellingen, zoals het bevorderen van arbeidsparticipatie en gezonde overheidsfinanciën. Beleid dat is gericht op één van deze doelstellingen gaat dikwijls ten koste van een andere doelstelling.

De Afdeling geeft terecht aan dat de arbeidskorting oorspronkelijk is bedoeld als tegemoetkoming voor verwervingskosten en dat deze thans (mede) wordt ingezet om de arbeidsparticipatie te verhogen. Het stimuleren van arbeidsparticipatie en het bevorderen van economische zelfstandigheid is een belangrijke doelstelling van het huidige kabinet. Een inkomensafhankelijke arbeidskorting zorgt er vanuit dat perspectief voor dat (meer) werken specifiek voor lagere inkomens lonender wordt. Om het budgettaire beslag van deze regeling te beperken worden heffingskortingen alsmede inkomensondersteuning zoals toeslagen gericht ingezet voor specifieke groepen waar deze regelingen het meeste effect sorteren.

Als tweede voorbeeld noemt de Afdeling de zelfstandigenaftrek, waarbij ze wijst op het verschil in de belastingdruk tussen IB-ondernemers en personen in dienstbetrekking. Het kabinet erkent dat het invoeren van een tariefmaatregel – die primair bedoeld is om de voorgestelde verlaging van de inkomstenbelastingtarieven en invoering van het tweeschijvenstelsel mogelijk te maken – voor de zelfstandigenaftrek een beperkte bijdrage biedt aan het verlagen van het verschil tussen de belastingdruk van IB-ondernemers en personen in dienstbetrekking. Zie in dit kader ook de reactie opgenomen onder punt 6.

Nederland heeft in internationaal perspectief een grote inkomensgelijkheid. Overheidsbeleid leidt ertoe dat de Gini-coëfficiënt – waarmee inkomensongelijkheid wordt gemeten – van besteedbare inkomens aanmerkelijk lager is dan van primaire inkomens. Het toekennen van toeslagen aan minder draagkrachtigen draagt hier in belangrijke mate aan bij. Door de maatregelen uit het regeerakkoord wordt de inkomensgelijkheid, uitgedrukt als de Gini-coëfficiënt, bovendien vergroot.

Tot slot wijst de Afdeling op de spanning die er kan bestaan tussen het vergroenen van het fiscale stelsel en het draagkrachtbeginsel. Momenteel zijn de onderhandelingen over het klimaatakkoord gaande. Bij de invulling van het klimaatakkoord met concrete maatregelen zal oog zijn voor de lastenverdeling die hieruit volgt. Omdat lastenverdeling en de inkomenseffecten voor verschillende huishoudens afhangen van de specifieke vormgeving en uitwerking van het klimaatakkoord kan hier nu nog geen uitspraak over worden gedaan. Het kabinet vindt het van belang dat bij het klimaatakkoord aandacht wordt besteed aan een evenwichtige verdeling van de lasten.

## 6. Tariefmaatregel MKB-winstvrijstelling en zelfstandigenaftrek

*Voorgesteld wordt om met ingang van 1 januari 2020 het tarief waartegen de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling in aanmerking worden genomen af te bouwen zodat per 2023 het beoogde aftrektarief van 36,95% wordt bereikt. Dit aftrektarief is vanaf 2023 gelijk aan het gezamenlijke basistarief dat vanaf 2021 van toepassing is binnen het tweeschijvenstelsel. Met deze maatregel wordt beoogd het verschil in gemiddelde*

*belasting- en premiedruk tussen werknemers en IB-ondernemers te verkleinen.*

*Het verschil in belastingdruk tussen werknemers en IB-ondernemers wordt vooral veroorzaakt door de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Het budgettaire beslag van beide maatregelen wordt voor 2019 geraamd op € 3,6 miljard.<sup>17</sup>*

*De Afdeling merkt het volgende op over deze twee maatregelen.*

*De MKB-winstvrijstelling is in 2007 ingevoerd als flankerende maatregel in verband met een verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting, met als doel het verschil in het belasten van de winst in de vennootschapsbelasting en in de inkomstenbelasting niet teveel uiteen te laten lopen. Bij de invoering van de mkb-winstvrijstelling heeft de Raad van State er op gewezen dat er een wezenlijk verschil is tussen de grondslag voor de vennootschapsbelasting en die van de IB-ondernemer.<sup>18</sup> Voor de winstberekening van de vennootschapsbelasting is de arbeidsbeloning van de directeur-grotaandeelhouder een aftrekpost, terwijl voor de IB-ondernemer zijn «arbeidsbeloning» een onderdeel vormt van de winst. De arbeidsbeloning van de directeur-grotaandeelhouder wordt in de inkomstenbelasting progressief belast, terwijl de arbeidsbeloning van een IB-ondernemer door de MKB-winstvrijstelling een reductie kent ter grootte van het percentage van de MKB-winstvrijstelling (14%; cijfer 2018). Met andere woorden, de MKB-winstvrijstelling wordt ook verleend over het winstgedeelte dat uitsluitend een consumptiefunctie heeft. Volgens de Raad van State wordt er geen motief aangevoerd waarom de arbeidsbeloning van IB-ondernemers niet progressief in de heffing wordt betrokken en die van werknemers wel. De voorgestelde aanpassing ten aanzien van de MKB-winstvrijstelling verzacht dit verschil in benadering wel enigszins, maar niet wezenlijk, omdat de MKB-winstvrijstelling nog steeds wordt toegepast over de totale winst uit onderneming, dus inclusief de «arbeidsbeloning» van de IB-ondernemer.<sup>19</sup>*

*De zelfstandigenaftrek is vooral bedoeld om inhoud te willen geven aan de bijzondere functies van winstinkomen, dat behalve een consumptiefunctie ook een reserverings- en investeringsfunctie heeft. De huidige vormgeving van de zelfstandigenaftrek geeft een prikkel om ondernemer te worden, maar geen prikkel om door te groeien, omdat de zelfstandigenaftrek is gelimiteerd tot een vast bedrag. Met de voorgestelde aanpassing verandert dat niet. Sterker nog, het vergelden van de zelfstandigenaftrek tegen het basistarief werkt juist in het nadeel van de succesvolle ondernemers die hogere winsten behalen.*

*De Afdeling is met het kabinet van oordeel dat de ondernemersfaciliteiten heroverweging behoeven. Het verschil in belastingheffing tussen werknemers en IB-ondernemers is te hoog opgelopen en de ondernemersfaciliteiten beantwoorden maar beperkt aan de beoogde doelen. De Afdeling is echter van oordeel dat de voorgestelde aanpassingen ten aanzien van de MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek tegen die achtergrond onvoldoende zijn. Met de aanpassingen wordt het verschil in gemiddelde belasting- en premiedruk tussen werknemers en IB-ondernemers slechts zeer beperkt verkleind. De aanzuigende werking van de faciliteiten wordt daarom nauwelijks teruggedrongen. Bovendien zouden de aanpassingen er meer op gericht moeten zijn de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling in overeenstemming te brengen met het oorspronkelijke doel, namelijk meer inhoud geven aan de bijzondere functies van het winstinkomen. Zo zou kunnen worden overwogen de*

<sup>17</sup> Miljoenennota 2019, bijlage 9.

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 4.

<sup>19</sup> Zie mr. H.B.A. Verhoeven, Een onderbelichte weeffout met maatschappelijk gevolgen, in: Feteris, Stevens, Verhoeven, Bouwen en Douwen, Overgaauw-bundel, 2017, blz. 285 e.v.

*MKB-winstvrijstelling geleidelijk te beperken tot winst boven een bepaald bedrag. Ook zou kunnen worden overwogen de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling om te zetten in één regeling.*

*De Afdeling adviseert hier in de toelichting op in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### *6. Tariefmaatregel MKB-winstvrijstelling en zelfstandigenaftrek*

Het invoeren van een tariefmaatregel voor een aantal grondslagvermindende posten is een van de maatregelen waarmee de voorgestelde invoering van het tweeschijvenstelsel mogelijk wordt gemaakt. Hoewel het toepassen van de tariefmaatregel op de ondernemersaftrek (waartoe onder andere de zelfstandigenaftrek behoort) en de MKB-winstvrijstelling primair is bedoeld om de voorgestelde verlaging van de inkomstenbelastingtarieven en invoering van het tweeschijvenstelsel mogelijk te maken, draagt deze tevens bij aan het verkleinen van de fiscale verschillen tussen de ondernemer en de werknemer. Wel deelt het kabinet de opvatting van de Afdeling dat dit een bescheiden bijdrage is.

De door de Afdeling aangedragen punten hebben zeker de aandacht van het kabinet.<sup>20</sup> Het kabinet is daarbij wel van mening dat het geheel van fiscale ondernemersfaciliteiten zowel in onderlinge samenhang moet worden gezien, als in samenhang met andere beleidsterreinen die van invloed zijn op de keuzes van werkenden, zoals het arbeidsrecht en de rechten en plichten die voortvloeien uit het sociale zekerheidsrecht. In de brief over de route en vervolgstappen naar vervanging van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelatie (Wet DBA) hebben de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en ik aangegeven een onafhankelijke commissie in te stellen die onderzoek zal doen naar de arbeidsmarkt.<sup>21</sup> Omdat behalve het arbeidsrecht en de sociale zekerheid ook de fiscaliteit een rol speelt bij het functioneren van de arbeidsmarkt, ligt het voor de hand dat de fiscaliteit – met de ondernemersfaciliteiten als belangrijk onderdeel daarvan – ook wordt meegenomen door deze commissie.

#### *7. Verhoging tarief aanmerkelijk belang*

*Vanwege de wijzigingen van de tarieven in de vennootschapsbelasting wordt voorgesteld het tarief bij een aanmerkelijk belang in een vennootschap (AB-tarief voor directeuren-grotoaandeelhouders) te verhogen van 25% naar 28,5%<sup>22</sup> in 2021. Met de verhoging van het AB-tarief wordt beoogd het globale evenwicht tussen de belasting- en premiedruk van IB-ondernemers en directeuren-grotoaandeelhouders (dga's) te handhaven, zodat de keuze voor een ondernemingsvorm zo min mogelijk wordt bepaald vanuit fiscale motieven. De verhoging van het AB-tarief heeft materieel terugwerkende kracht.*

*De Afdeling merkt hierover het volgende op. De keuze van de rechtsvorm van een onderneming wordt door vele factoren bepaald. Zo kan beperking van de aansprakelijkheid reden zijn te kiezen voor de BV-vorm. De*

<sup>20</sup> Overigens doet ook de OESO in haar landenrapport – zie <http://www.oecd.org/eco/surveys/Netherlands-2018-OECD-economic-survey-overview.pdf> – de aanbeveling om het verschil in belastingdruk tussen zelfstandigen en werknemers te verkleinen. Zie tevens IBO zpp, bijlage bij Kamerstukken II 2015/16, 31 311, nr. 254, alsmede «Evaluatie fiscale ondernemersregelingen», SEO-rapport nr. 2017-17.

<sup>21</sup> Brief van 22 juni 2018, Kamerstukken II 2017/18, 31 311, nr. 207.

<sup>22</sup> Zoals onder adviesopmerking 2a is aangegeven, blijkt uit het overleg met de Staatssecretaris van Financiën op de voet van artikel 24 van de Wet op de Raad van State, dat dit percentage 26,9 bedraagt.

*fiscaliteit speelt bij de keuze van de rechtsvorm van een onderneming een belangrijke rol. Bij een bepaalde hoogte van de winst (het omslagpunt) is bijvoorbeeld de BV-vorm vanuit fiscaal oogpunt voordeliger dan een IB-onderneming. Daar staat tegenover dat veel IB-ondernemers de overstap naar de BV-vorm niet kunnen maken, omdat door de vele IB-ondernemingsfaciliteiten een overgang naar de BV-vorm onaantrekkelijk is, zo niet financieel onmogelijk. Door de «gouden kooi» van de IB-ondernemingsfaciliteiten blijven de civielrechtelijke voordelen van de BV-vorm, zoals de beperking van de aansprakelijkheid, voor veel IB-ondernemers onbereikbaar. Het verhogen van het AB-tarief met het argument dat het globale evenwicht in stand blijft, is naar het oordeel van de Afdeling dan ook een veel te simpele voorstelling van zaken. De keuze van de rechtsvorm van een onderneming hangt van veel meer factoren af. Daar komt bij dat de verhoging van het AB-tarief materieel betekent dat MKB-ondernemers die hun onderneming in de BV-vorm uitoefenen daardoor minder voordeel hebben van de tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting. De tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting wordt immers teruggenomen door de verhoging van het AB-tarief. Bovendien heeft de verhoging van het AB-tarief materieel terugwerkende kracht.*

*Dit roept de vraag op of is overwogen het AB-tarief niet te verhogen, maar het tariefopstapje in de vennootschapsbelasting minder te verlagen. Als een cumulatie van de vennootschapsbelasting en het AB-tarief kennelijk van belang wordt geacht voor het globale evenwicht, kan dat ook worden bereikt door het tariefopstapje in de vennootschapsbelasting minder te verlagen. Hiermee wordt in elk geval de niet te motiveren materieel terugwerkende kracht voorkomen. Het argument dat deze maatregel nodig is voor de instandhouding van het globale evenwicht in belastingdruk tussen een IB-ondernemer en een directeur-groootaandeelhouder geldt niet voor winsten uit het verleden.*

*De Afdeling adviseert hier in de toelichting op in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### *7. Verhoging tarief aanmerkelijk belang*

Zowel de verlaging van het hoge tarief in de vennootschapsbelasting als de verhoging van het tarief in box 2 zijn als gevolg van de augustusbesluitvorming gematigd. Het kabinet beoogt met het matigen van de verlaging, respectievelijk van de verhoging, met name de kleine ondernemers die hun onderneming door middel van een rechtspersoon uitoefenen tegemoet te komen. Per saldo resteert voor kleine ondernemers een sterkere daling van het marginale toptarief dan voor grote ondernemers.

Zoals hiervoor onder punt 6 aangegeven zullen de Minister van SZW en ik een onafhankelijke commissie instellen die onder andere onderzoek gaat doen naar de arbeidsmarkt, waarbij het voor de hand ligt om behalve het arbeidsrecht en de sociale zekerheid, ook de fiscaliteit mee te nemen omdat deze een rol speelt bij het functioneren van de arbeidsmarkt. Een belangrijk onderdeel daarvan zijn de ondernemersfaciliteiten. De in het wetsvoorstel Belastingplan 2019 voorgestelde maatregel moet echter los worden gezien van de rol van de ondernemersfaciliteiten bij het functioneren van de arbeidsmarkt. Met de correctie van het ab-tarief wordt voorkomen dat als gevolg van de verlaging van de Vpb-tarieven het globale evenwicht in de belasting- en premiedruk van IB-ondernemers en directeuren-groootaandeelhouders onder druk komt te staan.

Tot slot merkt de Afdeling op dat met het in stand houden van het globale evenwicht geen rekening wordt gehouden met winsten uit het verleden. Zoals betoogd in de memorie van toelichting heeft de directeur-grotaandeelhouder een handelingsperspectief, waardoor hij – in tegenstelling tot de IB-ondernemer – van de mogelijkheid gebruik kan maken ab-heffing over winstreserves uit te stellen en de reserves te gebruiken om te herinvesteren binnen de onderneming. Daarnaast heeft de directeur-grotaandeelhouder veelal de mogelijkheid zelf te bepalen of hij nog tegen het huidige tarief in box 2 de vrij uitkeerbare winstreserves van de vennootschap tot uitkering laat komen.

#### *8. Verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 percent*

*Voorgesteld wordt het verlaagde btw-tarief te verhogen van 6 naar 9 percent. Deze maatregel past in het streven dat is gericht op een schuif in de belastingmix van directe naar indirecte belastingen. De Afdeling merkt hierover het volgende op.*

*In de loop van de jaren is de toepassing van het verlaagde btw-tarief fors uitgebreid. Het verlaagde btw-tarief is niet langer beperkt tot de categorie eerste levensbehoeften, maar beslaat op dit moment ongeveer 40 soorten goederen en diensten. Daarmee is steeds moeilijker uit te leggen waarom een bepaalde dienst (of product) tegen 6% wordt belast, terwijl een bijna vergelijkbare dienst (of product) tegen 21% wordt belast. Economisch gezien houden argumenten die regelmatig worden gehanteerd als pleidooi voor tariefdifferentiatie ook steeds minder stand. Zo hebben eerdere evaluaties laten zien dat de positieve werkgelegenheidseffecten van een lager btw-tarief op arbeidsintensieve diensten niet kunnen worden aangetoond.<sup>23</sup> En ook vanuit inkomenspolitieke overwegingen is er geen goede reden om een verlaagd btw-tarief te hanteren. De bereikte herverdeling is klein.<sup>24</sup> Bovendien is het btw-instrument erg ongericht om in te zetten voor herverdeling. Instrumenten in de directe belastingen, toeslagen of uitkeringen zijn veel effectiever om herverdeling te bereiken. Daar komt bij dat het verlaagde btw-tarief de grondslag aanzienlijk uitholt. Het budgettaire belang van het verlaagde btw-tarief bedraagt ongeveer € 14 miljard op een geschatte btw-opbrengst van ongeveer € 53 miljard.<sup>25</sup> Het verlaagde btw-tarief is dus een kostbare aangelegenheid en de beoogde doelen worden niet of nauwelijks verwezenlijkt. Herhaaldelijk is er dan ook voor gepleit de btw-tarieven te uniformeren. Nog onlangs heeft ook de OECD geadviseerd het verlaagde btw-tarief uit te faseren.<sup>26</sup> Ook volgens de werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei is uniformering van de btw-tarieven economisch doelmatig en complexiteitsverlagend. Daar staat tegenover dat er mogelijk forse effecten kunnen optreden voor bepaalde sectoren of mensen, afhankelijk van hun consumptiepatroon. Met name bij voedingsmiddelen kunnen grenseffecten een rol spelen, aldus de werkgroep.<sup>27</sup>*

*Uniformering van de btw-tarieven heeft dus een aantal belangrijke voordelen. Maar ook een minder vergaande maatregel, zoals bijvoorbeeld het uniformeren van btw-tarieven met uitzondering van eerste levensbehoeften, biedt voordelen. In elk geval wordt met deze laatste maatregel de grondslaguitholling van een robuuste belasting als de btw aanzienlijk*

<sup>23</sup> Zie bijlage 4 bij het Rapport van de werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016.

<sup>24</sup> Bouwstenen voor een moderne btw, CPB Policy Brief, 2014/02.

<sup>25</sup> Zie bijlage 5 en 9 bij de Miljoenennota 2019; cijfers 2018.

<sup>26</sup> OECD Economic Surveys NETHERLANDS, July 2018, p. 64.

<sup>27</sup> Zie het rapport van de werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016, p. 45 t/m 49.

*teruggebracht.<sup>28</sup> De Afdeling heeft in de toelichting op dit punt een beschouwing gemist of uniformering van de btw-tarieven (één btw-tarief) of minder vergaande uniformerende maatregelen als einddoel in de afweging zijn betrokken.*

*De Afdeling adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

#### *8. Verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 percent*

In de afgelopen jaren zijn inderdaad meerdere onderzoeken en aanbevelingen gedaan omtrent uniformering van het btw tarief, zoals door de studiegroep duurzame groei en de OESO. De voorgestelde verhoging van het verlaagd btw tarief staat hier echter los van. De verhoging van het verlaagd btw tarief maakt de lastenverlichting zoals is opgenomen in het regeerakkoord mogelijk.

In het regeerakkoord wordt voorgesteld om het belastingstelsel te hervormen. De lasten voor burgers worden per 2021 per saldo met ruim € 6 miljard verlaagd, vooral door de invoering van een tweeschijvenstelsel met een basistarief van 37,05% en een toptarief van 49,5%, een verhoging van de algemene heffingskorting en een verhoging van de arbeidskorting, naast een groot aantal kleinere aanpassingen. Hierdoor gaan alle inkomensgroepen er de komende jaren op vooruit. De ruimte om de belastingen op inkomen te verlagen wordt mede gevonden door een verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9%. Alhoewel de rapporten van onder andere de OESO waarin wordt geadviseerd om het verlaagde btw-tarief uit te faseren bekend zijn, is hier in het regeerakkoord – om redenen zoals hiervoor aangegeven – niet voor gekozen.

#### *9. Belastingherziening*

*Tot slot merkt de Afdeling nog op dat zij er de afgelopen jaren in haar adviezen over de belastingplannen en de Miljoenennota bij herhaling op gewezen heeft dat het belastingstelsel, en in samenhang daarmee het stelsel van toeslagen, aan een herziening toe is en dat de urgentie daarvoor de laatste jaren alleen maar is toegenomen.*

*De Afdeling merkt op dat met het onderhavige omvangrijke pakket aan maatregelen van een stelselherziening geen sprake is. Het feit dat de maatregelen die in voorliggend fiscale pakket 2019 zijn opgenomen (ter uitvoering van het Regeerakkoord), in dat akkoord als een «hervorming» van het belastingstelsel worden aangeduid,<sup>29</sup> doet daar niet aan af.*

*Volgens de Staatssecretaris van Financiën in zijn Fiscale beleidsagenda van 23 februari 2018 is vereenvoudiging van het belastingstelsel wenselijk.<sup>30</sup> De Afdeling is echter van oordeel dat van een echte vereenvoudiging geen sprake is. Dit verbaast in die zin niet dat het Regeerakkoord het woord «vereenvoudiging» niet kent als het gaat om de aangekondigde fiscale maatregelen. In het voorgestelde pakket aan maatregelen staat vereenvoudiging dan ook zeker niet voorop. Vanuit een oogpunt van begrijpelijkheid voor burgers (en daarmee samenhangend de bestendigheid van wetgeving) en uitvoerbaarheid van regelgeving (vanuit het burgerperspectief) – de Afdeling verwijst daarover naar haar opmerkingen hiervoor – zou meer de nadruk moeten liggen op vereenvoudiging.*

<sup>28</sup> Niet voor niets bepleiten de OESO en het IMF te komen tot een belastingschuif van de directe naar de indirecte belastingen, toelichting, paragraaf 7, eerste tekstblok.

<sup>29</sup> Regeerakkoord, Hoofdstuk 2.5.

<sup>30</sup> Fiscale beleidsagenda, Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33, p. 15/16.

*Dat van een herziening geen sprake is, beschouwt de Afdeling opnieuw als een gemiste kans. Het bruto binnenlands product (bbp) neemt in 2018 toe met 2,8% en in 2019 met 2,5%. Daarmee wordt 2019 het zesde jaar op rij met economische groei. De groei is breed gedragen. Tegen deze achtergrond daalt de overheidsschuld en is er sprake van een klein begrotingsoverschot. Dit zijn gunstige voorwaarden voor een belastingherziening. Het is volgens de Miljoenennota dan ook een goed moment voor hervormingen die de economie op de lange termijn versterken en de materiële en immateriële welvaart op de lange termijn vergroten.<sup>31</sup>*

*De Afdeling adviseert daarom opnieuw werk te maken van een herziening van het belastingstelsel en in samenhang daarmee het stelsel van toeslagen.<sup>32</sup> Deze kabinetsperiode zou daarvoor kunnen worden benut, omdat met het onderhavige fiscale pakket voor het jaar 2019 het merendeel van de in het Regeerakkoord voorgenomen fiscale maatregelen al wordt gerealiseerd.*

## 9. Belastingherziening

Het kabinet zet, grotendeels als uitvloeisel van het regeerakkoord, in zijn fiscale beleidsagenda in op vijf beleidsprioriteiten. Deze prioriteiten zijn de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking, lagere lasten op arbeid, een aantrekkelijk vestigingsklimaat, verdere vergroening en goede uitvoerbaarheid.<sup>33</sup> Met de voorgestelde maatregelen in het pakket Belastingplan 2019 wordt uitvoering gegeven aan de genoemde prioriteiten. Daarbij is de uitvoerbaarheid van de voorgestelde maatregelen van groot belang. Om die reden zijn alle voorgestelde maatregelen voorzien van een uitgebreide uitvoeringstoets.

Tijdens het debat over de inning door de Belastingdienst op 21 juni 2018 hebben de leden Omtzigt (CDA) en Van Weyenberg (D66) gevraagd om te blijven nadenken over de toekomst van het belastingstelsel. In de moties en toezeggingenbrief die op Prinsjesdag naar de Tweede Kamer is verstuurd, geef ik aan op welke manier ik het traject van het in kaart brengen van verbeteringen van het belastingstelsel wil vormgeven. In dit kader is van belang dat er op verschillende terreinen ontwikkelingen gaande zijn die input kunnen zijn voor een eventuele herziening of die daarop van invloed (kunnen) zijn. Ik wijs daarbij op de evaluatie van de eigenwoningregeling, een onderzoek naar de marginale druk, de in dit nader rapport al eerder aangehaalde commissie arbeidsmarkt, een onderzoek naar een nieuwe fiscale concernregeling, het IBO toeslagen, de totstandkoming van het klimaatakkoord en de opkomst van de digitale economie. Naast hetgeen er al ligt aan onderzoeken biedt dat een basis om te bezien of er op andere terreinen nader onderzoek gewenst is. Ik wil de komende maanden inventariseren wat er allemaal aan onderzoek ligt en wat is aangekondigd om op basis daarvan te bepalen voor welke onderwerpen nader onderzoek gewenst is om tot concrete verbetervoorstellen te komen. In eerdergenoemde M&T brief zeg ik toe de Tweede Kamer hier begin 2019 nader over te informeren. Aandachtspunt hierbij is wel, zoals reeds in de fiscale beleidsagenda uiteengezet, dat de Belastingdienst de komende jaren met onder andere modernisering van het IV-landschap, de implementatie van Europese regelgeving, reparatiewetgeving als gevolg van jurisprudentie en de fiscale ambitie van het regeerakkoord voor een grote opgave staat. Daarbij wordt aangegeven

<sup>31</sup> Miljoenennota 2019, hoofdstuk 3.

<sup>32</sup> Zie ook het in de Miljoenennota 2019 (bijlage 11: Taakopdracht IBO's) vermelde IBO Toeslagen, die in 2018–2019 wordt uitgevoerd.

<sup>33</sup> Fiscale beleidsagenda, Kamerstukken II 2017/18, 32 140, nr. 33.

dat aanvulling of wijzigingen in taken extra kritisch zullen moeten worden beoordeeld.

#### *10. Redactionele wijzigingen*

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

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

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

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel