

Vergaderjaar 2017–2018

**34 785**

## **Wijziging van enkele Belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2018)**

**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. 11 september 2017 en het nader rapport d.d. 15 september 2017, 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.

*Bij Kabinetsmissive van 28 augustus 2017, no.2017001326, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Staatssecretaris 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 2018), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2018, samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2018, Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling en Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling. In het voorstel zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2018 budgettair effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. Het voorstel voorziet onder meer in een tijdelijke verhoging van de tarieven van de energiebelasting en in een aanscherping van de definitie van geneesmiddelen in de btw.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht het aangewezen dat de fiscale koopkrachtmaatregelen uit de augustusbesluitvorming in het voorstel worden opgenomen. Daarnaast moet de aanscherping van de definitie van geneesmiddelen worden voorzien van een dragende motivering voordat dit onderdeel van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer wordt gezonden.*

<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.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 augustus 2017, no. 2017001326, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 11 september 2017, no. W06.17.0252/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 merk ik het volgende op.

#### *1. Koopkrachtpakket*

*De brief van 25 augustus 2017 waarmee de Staatssecretaris van Financiën de Afdeling advisering om een spoedbehandeling van voorliggend voorstel heeft verzocht, vermeldt dat het voorstel in afwachting van het afronden van de augustusbesluitvorming nog geen maatregelen bevat met betrekking tot de koopkracht. Dergelijke maatregelen ontbreken dan ook in voorliggend voorstel, dat bij kabinetsmissive van 28 augustus 2017 voor advies aan de Afdeling is voorgelegd.*

*De augustusbesluitvorming is vervolgens na genoemde data afgerond. Deze besluitvorming heeft geleid tot een koopkrachtpakket dat is weergegeven in de ontwerp-Miljoenennota 2018, die op 4 september 2017 voor advies aan de Afdeling is voorgelegd.*

*De Afdeling constateert dat de technische uitwerking van de koopkrachtmaatregelen uit de augustusbesluitvorming (in de sfeer van de ouderenkorting en de algemene heffingskorting), anders dan gebruikelijk, nog niet in voorliggend voorstel zijn opgenomen. Zij adviseert dit alsnog te doen. Voor een inhoudelijke opmerking over deze koopkrachtmaatregelen verwijst de Afdeling naar haar advies over de ontwerp-Miljoenennota 2018.<sup>2</sup>*

*De Afdeling adviseert bedoelde koopkrachtmaatregelen uit de augustusbesluitvorming alsnog op te nemen in het voorstel.*

#### *1. Koopkrachtpakket*

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling zijn de fiscale koopkrachtmaatregelen alsnog in het wetsvoorstel opgenomen. Deze koopkrachtmaatregelen waren niet in de aan de Raad van State toegezonden versie van het Belastingplan 2018 opgenomen omdat op dat moment de augustusbesluitvorming nog niet was afgerond.

#### *2. Aanscherping definitie geneesmiddelen in de btw*

*Het voorstel strekt ertoe om de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen aan te scherpen.<sup>3</sup> Voor geneesmiddelen in de zin van de Geneesmiddelenwet die een handelsvergunning hebben of die van de vergunningplicht zijn vrijgesteld, geldt het verlaagde btw-tarief. Voor goederen die zo'n handelsvergunning niet hebben of waarop de vrijstelling van vergunningplicht niet van toepassing is, geldt het algemene btw-tarief.*

<sup>2</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State over de ontwerp-Miljoenennota 2018, (W06.17.0259/III).

<sup>3</sup> Artikel VI, onderdeel B, van het voorstel.

*De Afdeling merkt hierover het volgende op.*

*a. Internetconsultatie*

*In de openbare internetconsultatie die van 17 juli 2017 tot en met 14 augustus 2017 heeft plaatsgevonden over het ontwerp-voorstel, zijn 65 reacties ontvangen, waarvan er 37 openbaar zijn gemaakt. Daarnaast hebben ook 50 particulieren gebruik gemaakt van de mogelijkheid om hun reactie op het voorstel in te zenden, aldus de toelichting.<sup>4</sup>*

*i.*

*In reactie op deze internetconsultatie gaat de toelichting inhoudelijk slechts in op de vraag naar het ontbreken van overgangsrecht, die door verschillende consultatiepartijen naar voren is gebracht. Een reactie op andere relevante onderwerpen, zoals aangedragen alternatieven en de gevolgen van het schorsen, wijzigen dan wel voorlopig verlenen van een handelsvergunning, blijven buiten beschouwing.*

*ii.*

*Daarnaast maakt de toelichting duidelijk dat «alle» organisaties bezwaren hebben tegen de afbakening van het begrip geneesmiddel die het voorstel kent. De toelichting beschrijft vervolgens een deel van deze bezwaren maar gaat daar verder niet op in. Volstaan wordt slechts met de melding «dat deze bezwaren serieus in overweging zijn genomen en zijn betrokken bij voorliggend wetsvoorstel», waarbij voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het verslag van de consultatie dat nog op het internet zal worden geplaatst. In dat verslag zal nader worden ingegaan «op het vraagstuk van de afbakening en daarmee samenhangende vraagstukken van de fiscale neutraliteit» waar een aantal partijen aandacht voor vraagt, zo maakt de toelichting duidelijk.*

*De Afdeling merkt op dat een eerder voorstel tot aanscherping van de definitie van geneesmiddelen – net als voorliggend voorstel – aansluiting zocht bij de handelsvergunning, maar vervolgens (op 20 oktober 2015) is ingetrokken in afwachting van nader onderzoek.<sup>5</sup> Ook daarbij ging het over de afbakening/fiscale neutraliteit.<sup>6</sup> Het valt de Afdeling op dat de toelichting op voorliggend voorstel in het geheel niet ingaat op dit eerdere voorstel en op het aangekondigde nadere onderzoek. Kennelijk is voorliggend voorstel het resultaat van dat onderzoek. Omdat de in de internetconsultatie naar voren gebrachte argumenten op het punt van de afbakening/fiscale neutraliteit niet veel anders (kunnen) zijn dan destijds, kan de Afdeling het niet volgen dat de motivering om met voorliggend voorstel alsnog op de ingeslagen weg door te gaan, thans vooruit wordt geschoven naar het nog op internet te plaatsen verslag. Daarmee ontbreekt een dragende motivering.*

*b. Toelichting*

*De Afdeling merkt voorts op dat, naast het ontbreken in de toelichting van een afdoende reactie op hetgeen is aangedragen in de internetconsultatie, de toelichting ook op andere punten tekortschiet. Zo komt uit de toelichting niet naar voren in hoeverre dezelfde problematiek ook in*

<sup>4</sup> Toelichting, paragraaf 8.1, onder «Advies en consultatie».

<sup>5</sup> Overige fiscale maatregelen 2016, Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, blz. 4.

<sup>6</sup> Een verschil in behandeling voor de btw van twee goederenleveringen die vanuit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn (een verlaagd btw-tarief voor het ene goed tegenover het algemene btw-tarief voor het andere goed), is niet toegestaan vanwege de verstoring van de mededinging die met een dergelijk onderscheid gepaard gaat. Zie onder meer HvJ EU 3 mei 2001, Commissie tegen Frankrijk, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, en HvJ EU 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719.

*andere EU-lidstaten speelt, wat voor oplossingen daar voorhanden zijn en of de Europese Commissie is geconsulteerd.*

*c. Concluderend*

*Gelet op het ontbreken van een dragende motivering, maar ook vanuit een oogpunt van transparantie van het wetgevingsproces en zelfstandige leesbaarheid van de memorie van toelichting, acht de Afdeling het van belang dat een uitgebreider verslag van de internetconsultatie in de toelichting wordt opgenomen. Daarin dient te worden voorzien in een dragende motivering en dient daarnaast in elk geval aandacht te worden besteed aan de hiervoor onder a (i) en b genoemde andere relevante onderwerpen. De Afdeling adviseert dit onderdeel van voorliggend wetsvoorstel van een dragende motivering te voorzien voordat het aan de Tweede Kamer wordt gezonden.*

*2. Aanscherping definitie geneesmiddelen in de btw*

*a. Internetconsultatie*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld met een uitgebreider verslag van de internetconsultatie. Daarbij wordt uitgebreid uiteengezet wat is aangedragen door de respondenten van de internetconsultatie en wat het standpunt van het kabinet dienaangaande is.

Het kabinet heeft naar aanleiding van de opmerking van de Afdeling dat meer duidelijkheid is gewenst over de vraag of er enig verband bestaat tussen de voorliggende aanscherping en het eerder aangekondigde onderzoek naar aanleiding van het ingetrokken voorstel de memorie van toelichting aangepast. In het algemeen deel van de memorie van toelichting is benadrukt dat de aanleiding voor het wetsvoorstel niet de ingetrokken maatregel uit het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016 is, maar het arrest van de Hoge Raad van 11 november 2016. In dit arrest is bepaald dat bepaalde zonnebrandmiddelen met UVA- of UVB-filter en natriumfluoridehoudende tandpasta kwalificeren als geneesmiddel in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968).<sup>7</sup> Dit arrest heeft duidelijk gemaakt dat de huidige wettekst van de Wet OB 1968 leidt tot een niet-beoogde verruiming van de reikwijdte van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen, een budgettaire derving en complexe afbakenings- en uitvoeringsproblematiek, die alleen via een wetswijziging kunnen worden opgelost. Om die reden is het kabinet, anders dan de Afdeling, niet van mening dat een dragende toelichting op het wetsvoorstel voor aanscherping van de definitie van geneesmiddelen in de Wet OB 1968 ontbreekt.

Wel is in de toelichting, mede als gevolg van de internetconsultatie, de noodzaak van een duidelijke afbakening tot geneesmiddelen en de aansluiting bij het begrip geneesmiddel uit de Geneesmiddelenwet benadrukt. Verder is in het algemeen deel van de memorie van toelichting, anders dan bij het voorstel dat in Overige fiscale maatregelen 2016 was opgenomen, een duidelijk overzicht van de gevolgen van dit wetsvoorstel opgenomen. De internetconsultatie heeft daar ook een bijdrage aan geleverd.

---

<sup>7</sup> Hoge Raad 11 november 2016, nr. 15/03115, ECLI:NL:HR:2016:2557.

## *b. Toelichting*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld. Daarbij wordt opgemerkt dat lidstaten vrij zijn om te bepalen of, en zo ja, welke farmaceutische producten zij onder het verlaagde tarief willen brengen. De vraag naar de problematiek en oplossingen in andere lidstaten is voor het wetsvoorstel daarom minder relevant. Verschillende lidstaten, zoals Duitsland, Denemarken, Oostenrijk en Finland kennen geen verlaagd btw-tarief voor de levering van dergelijke producten. Andere lidstaten, die wel een verlaagd btw-tarief toestaan, kennen bijvoorbeeld een afbakening door voor toepassing van het verlaagd btw-tarief aan te sluiten bij de door medisch specialisten voorgeschreven farmaceutische producten of de voor vergoeding door de sociale zekerheid in aanmerking komende geneesmiddelen. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat het vraagstuk van afbakening ook in andere lidstaten aan de orde is.

### *3. Certificering budgettaire ramingen door CPB/bijlage met toelichting op de ramingen*

*De toelichting op het voorstel maakt duidelijk dat het Centraal Planbureau (CPB) de budgettaire ramingen van de fiscale maatregelen certificeert om de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen zo veel mogelijk te garanderen.<sup>8</sup> Het resultaat van de certificering verwerkt het CPB in certificaten die op haar website worden geplaatst.*

*Daarnaast worden de ramingen die ten grondslag liggen aan de budgettaire effecten van het fiscale pakket 2018 toegelicht in een bijlage bij voorliggende memorie, aldus de toelichting. Zowel de certificering door het CPB als de publicatie van de toelichting op de ramingen, dragen bij aan het vergroten van de transparantie, zo verduidelijkt de toelichting. Daarom wordt voor een nadere toelichting op de budgettaire effecten van de maatregelen in voorliggend voorstel, verwezen naar deze bijlage. De ontwerp-Miljoenennota 2018 vermeldt dat deze nieuwe werkwijze vanaf nu wordt ingevoerd.<sup>9</sup>*

*De Afdeling merkt op dat bedoelde bijlage met een nadere toelichting op de budgettaire effecten van het voorstel ontbreekt in de versie zoals deze voor advisering aan de Afdeling is voorgelegd. Kennelijk wordt de bijlage pas toegevoegd bij het aan de Tweede Kamer zenden van het voorstel. De Afdeling is van oordeel dat zij als adviseur in laatste instantie bij haar advisering dient te beschikken over deze bijlage en de erbij behorende certificering door het CPB. Met het ontbreken van een certificaat is het immers niet duidelijk in hoeverre de kwaliteit en objectiviteit van de aan de Afdeling voorgelegde ramingen zijn gegarandeerd. Dit roept bovendien de vraag op wat er gebeurt indien de certificering leidt tot een raming die afwijkt ten opzichte van de raming die aan de Afdeling is voorgelegd.*

*Dat het dit jaar niet is gelukt om de bijlage met het thans voor advies voorgelegde voorstel mee te sturen, heeft wellicht te maken met de nieuwe werkwijze die met ingang van dit jaar wordt gevolgd. De Afdeling gaat er echter van uit dat in de toekomst fiscale voorstellen zijn voorzien van een dergelijke bijlage (met certificering) op het moment dat zij voor advisering aan de Afdeling worden voorgelegd, net zoals dat thans al het geval is met de uitvoeringstoets van de Belastingdienst.*

<sup>8</sup> Toelichting, paragraaf 13, onder Tabel 1.

<sup>9</sup> Ontwerp-Miljoenennota 2018, box 3.7.

*De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en bedoelde bijlage op te nemen bij de memorie van toelichting.*

### *3. Certificering budgettaire ramingen door CPB*

Het pakket Belastingplan gaat dit jaar voor het eerst vergezeld van een bijlage met toelichtingen op de budgettaire ramingen van de verschillende maatregelen. Deze ramingen zijn bovendien gecertificeerd door het Centraal Planbureau (CPB). De genoemde bijlage is niet voor advisering aan Afdeling voorgelegd. De Afdeling gaat ervan uit dat in de toekomst het pakket Belastingplan zoals dat wordt voorgelegd ter advisering, voorzien zal zijn van deze bijlage, inclusief de certificering.

Naar aanleiding van het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte kondigt het kabinet in de Miljoenennota 2018 aan met ingang van deze Miljoenennota over te gaan tot certificering door het CPB van de budgettaire ramingen van fiscale maatregelen. Onderdeel van dit voornemen is, dat voortaan deze budgettaire ramingen zullen worden toegelicht in een afzonderlijke bijlage bij het pakket Belastingplan. Op deze manier geeft het kabinet ten opzichte van vorige jaren meer inzicht in de budgettaire ramingen. De wijze van opstellen van het wetsvoorstel en de memorie van toelichting is daarbij niet gewijzigd. De ramingen van de budgettaire effecten maken daar zoals gebruikelijk deel uit van de memorie van toelichting. Er is dus geen informatie verschoven van de memorie van toelichting naar de bijlage met ramingstoelichtingen. Met het geven van additionele informatie in de bijlage streeft het kabinet naar een vergroting van de transparantie en een verdere borging van de kwaliteit van de ramingen.

De Afdeling vermoedt dat het feit dat deze bijlage dit jaar geen deel uitmaakte van het ter advisering voorgelegde pakket, samenhangt met het nieuwe proces. Dit vermoeden is ten dele juist. De vraag van de Afdeling om voortaan de ramingstoelichtingen ter advisering te ontvangen sterkt het kabinet om voort te gaan op deze weg van meer transparantie. Het kabinet zal er derhalve naar streven om de ramingstoelichtingen met ingang van volgend jaar tegelijkertijd met het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan de Afdeling voor te leggen. Daarbij merkt het kabinet op dat de definitieve besluitvorming over het pakket Belastingplan soms zeer kort voor verzending naar de Afdeling plaatsvindt. Het kan derhalve niet garanderen dat de bijlage met definitieve ramingstoelichtingen in de toekomst wel op tijd gereed zal zijn.

Dit tijdsprobleem is van versterkte toepassing op het door het CPB opgestelde certificeringsdocument, dat immers pas voltooid kan worden na afronding van de ramingstoelichtingen. In het certificeringsdocument beoordeelt het CPB of de ramingen «redelijk en neutraal» zijn. Een raming is «redelijk» als er bij het CPB geen betere bronnen of ramingsmethoden bekend zijn om de betreffende raming te maken. De term «neutraal» houdt in dat de raming zuiver is en dus geen vooropgezette afwijking naar boven of naar beneden vertoont. Daarnaast geeft het CPB een oordeel over de mate van onzekerheid van de maatregel. Het certificeringsdocument wordt onafhankelijk door het CPB opgesteld.

De Afdeling vraagt tevens welke consequenties optreden wanneer het CPB van oordeel is dat een bepaalde raming niet redelijk of neutraal is. Het kabinet wijst erop dat het certificeringsproces gericht is op borging van de kwaliteit van de ramingen. Daartoe wordt het CPB zo vroeg mogelijk op de hoogte gesteld van de ramingen, opdat er ruimte is voor verduidelijking, discussie en eventuele aanpassingen. Het zal derhalve slechts in uitzonderingsgevallen voorkomen dat het CPB negatief oordeelt

over een specifieke raming. Mocht dat toch het geval zijn, dan maakt het CPB hiervan melding in het certificeringsdocument. Het kabinet zal daar dan een reactie op geven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische 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 vice-president 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,  
E.D. Wiebes