

Vergaderjaar 2022–2023

36 202

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2023)

Nr. 16

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 28 september 2022 en het nader rapport d.d. 3 oktober 2022, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 20 september 2022, no. 2022001775, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake de bovenvermelde nota van wijziging rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 28 september 2022, no. W06.22.0185/III, bied ik U hierbij aan.

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

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

1. Tijdelijke verhoging cijns

Voorgesteld wordt een tijdelijke verhoging van de cijns voor de jaren 2023 en 2024 vanwege de sterk gestegen gasprijzen. Die stijging leidt er volgens de toelichting toe dat vergunninghouders die aardgas winnen in Nederland hoge winsten behalen, terwijl er in de kostenstructuur niets of nauwelijks iets is veranderd. De opbrengst wordt gebruikt om de extra koopkrachtmaatregelen voor burgers te financieren. Met de tijdelijke maatregel is een opbrengst van cumulatief ruim € 2,8 miljard geraamd in 's-Rijks begroting.

De bestaande cijnsregeling in de Mijnbouwwet komt er – kort gezegd – op neer dat van winningvergunninghouders een percentage wordt geheven over de «omzet», het aantal in een kalenderjaar gewonnen eenheden

koolwaterstof maal de prijs waarvoor die eenheden zijn verkocht.¹ Voor de bepaling van het percentage geldt een (oplopend) schijventarief: de percentages zijn afhankelijk van de hoeveelheden gewonnen eenheden. Het tarief (percentage) wordt bovendien verhoogd met 25% indien over dat jaar de gewogen gemiddelde waarde van de in Nederland ingevoerde ruwe olie hoger is dan € 25 per vat olie.

De voorgestelde wijziging komt er in wezen op neer dat voor zover de gemiddelde gasprijs per m³ in 2023 of 2024 boven € 0,50 uitkomt, deze aan de olieprijs gekoppelde verhoging wordt losgelaten en wordt vervangen door een opslag op basis van de gemiddelde gasprijs. Indien de gemiddelde prijs boven € 0,50 per m³ komt, geldt een opslag van 65% voor de omzet ten aanzien het meerdere. Voor het deel tot € 0,50 wijzigt er niets.

De Afdeling heeft begrip voor de beweegredenen voor de voorgestelde tijdelijke extra heffing van cijns en het (deels) loslaten van de koppeling aan de olieprijs, nu de olieprijs in de huidige bijzondere situatie geen geschikt anker is voor de gasprijs. Zij wijst evenwel op een aantal vragen, in het bijzonder met betrekking tot artikel 1 EP EVRM. Mede in verband met daarmee is een nadere motivering van de geraamde opbrengsten nodig.

a. Omzet

Centraal in de motivering van de voorgestelde tijdelijke extra heffing is, dat vergunninghouders door de prijsstijgingen grote omzetten kunnen behalen, terwijl de kosten niet of nauwelijks toenemen. De Afdeling kan zich voorstellen dat er vergunninghouders zijn die in de huidige situatie hoge omzetten behalen, maar wijst er ook op dat dit voor veel vergunninghouders niet het geval zal zijn. Zo is het niet ongebruikelijk om in leveringscontracten prijzen voor langere tijd vast te leggen.² Ook komt het regelmatig voor dat risico's worden «gehedged», waarbij risico's op marktprijschommelingen voor een langere periode worden afgedekt. Tot slot maken verschillende vergunninghouders deel uit van een groep, en vinden transacties binnen die groep plaats, hetgeen gevolgen kan hebben voor de gehanteerde prijzen.³ Het gevolg is dat zich allerlei situaties voordoen waarin hoge omzetten niet door vergunninghouders worden gerealiseerd, maar mogelijk wel door andere, al dan niet gelieerde partijen of die hoge omzetten wel worden gerealiseerd, maar niet tot profijt van de vergunninghouders leiden. Het belasten van niet daadwerkelijk gerealiseerde omzetten zou volgens de Afdeling juridische vragen kunnen meebrengen in het licht van artikel 1 EP EVRM. Bij het achterwege laten of verlagen van de extra heffing in situaties waarin vergunninghouders zelf niet feitelijk profiteren van de gestegen gasprijzen, is het daarentegen de vraag of de geraamde budgettaire opbrengst zal kunnen worden gerealiseerd. De wettekst en de toelichting zijn niet duidelijk over welke benadering is gekozen en bevatten geen feitelijke motivering van de mate waarin vergunning-

¹ Artikel 62, tweede lid, van de Mijnbouwwet. Als tussen onafhankelijke partijen andere voorwaarden zouden zijn overeengekomen wordt de «omzet» niet bepaald volgens de werkelijke verkoopprijs, maar volgens de prijs die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen.

² De toelichting vermeldt in onderdeel 5, onder «marktontwikkelingen en gasprijzen»: «Als gevolg van de sterk gestegen gasprijzen kunnen vergunninghouders die aardgas winnen in Nederland aanzienlijk hogere omzet behalen, voor zover verkoopprijzen niet voor langere tijd al zijn vastgelegd.» De toelichting vermeldt niet in hoeverre dit is gebeurd.

³ Voor de cijns zelf is in artikel 62, tweede lid, van de Mijnbouwwet voorzien in een regeling ter zake van transacties in gelieerde verhoudingen. Onduidelijk is of die bepaling doorwerkt naar de thans voorgestelde verhoging.

houders daadwerkelijk grotere omzetten zullen realiseren. De Afdeling adviseert die motivering te verduidelijken, ook met het oog op de raming van de budgettaire gevolgen.

De Afdeling merkt op dat mogelijk geen hogere omzet is behaald indien prijzen voor langere tijd zijn vastgelegd of rechtshandelingen zijn verricht, waarbij risico's op marktprijschommelingen voor langere perioden zijn afgedekt (zogenaamde hedgecontracten). Ten aanzien van de prijzen die voor langere tijd zijn vastgelegd, geldt dat t hier bij de berekening van de verhoging van de cijns rekening mee wordt gehouden. Indien bijvoorbeeld een prijs is afgesproken van € 0,50 per m³ gas of minder, is het verhoogde tarief niet van toepassing. De omzet is dan immers niet behaald met een gemiddelde prijs van meer dan € 0,50 per m³. Dit is in de toelichting op de nota van wijziging aangevuld. Ten aanzien van hedgecontracten kan het voorkomen dat er door een vergunninghouder wel een hoge omzet wordt behaald, maar deze omzet als gevolg van een met een onafhankelijke derde afgesloten hedgecontract niet daadwerkelijk door de vergunninghouder zelf wordt genoten. In dat geval wordt de te ontvangen prijs namelijk niet vooraf vastgelegd, maar wordt bijvoorbeeld door middel van een zogenaamde prijsswap een variabele prijs geruild voor een vaste prijs met een onafhankelijke derde. Op dit moment wordt bij de berekening van de cijns in de Mijnbouwwet geen rekening gehouden met dergelijke hedgecontracten. Dit zou bij het onderhavige voorstel een ongewenste uitwerking kunnen hebben. In dit kader wordt momenteel de werking van hedgecontracten bij toepassing van de cijns nader onderzocht en zal worden bezien of een aanpassing van de het voorstel op dit punt wenselijk of noodzakelijk is.

De Afdeling merkt verder op dat onvoldoende duidelijk is of aangesloten wordt bij de omzet, bedoeld in artikel 62, tweede lid, van de Mijnbouwwet. In de toelichting op de nota van wijziging is in dit kader verduidelijkt dat de omzet, bedoeld in artikel 62, tweede lid, van de Mijnbouwwet het uitgangspunt is voor de berekening van het voorgestelde artikel 63, zesde en zevende lid, van de Mijnbouwwet.

De Afdeling merkt op dat bovenstaande gevolgen kan hebben voor de geraamde opbrengst en adviseert te verduidelijken welke benadering is gekozen. Zoals eerder vermeld, is in de toelichting nader geduid welke omzet wordt bedoeld en daarmee tot uitgangspunt heeft gediend voor de raming. Indien het voorstel nader wordt aangepast en resultaten uit hedgecontracten betrokken zullen worden in de berekening van verhoging van de cijns, zal voor zover noodzakelijk de geraamde budgettaire opbrengst bijgewerkt worden.

b. Uitzonderingen

Zoals uit de toelichting blijkt is de huidige cijnsregeling niet van toepassing op enkele oude concessies.⁴ Dat betekent dat vergunninghouders ter zake van die concessies ook niet vallen onder de voorgestelde tijdelijke verhoging van de cijns. Hun situatie lijkt echter niet wezenlijk anders dan van de vergunninghouders die wel de voorgestelde (extra) heffing moeten gaan betalen. Dat roept vragen op in het licht van het gelijkheidsbeginsel en uit oogpunt van staatssteun. Dat zij voor de oude concessies nu ook al niet onder de cijnsregeling vallen doet aan het voorgaande niet af, nu met de tijdelijke verhoging een aanzienlijke (nieuwe) last is voorzien, in verband met omstandigheden die voor beide groepen niet anders zijn.

⁴ Toelichting, voetnoot 13.

De oude concessies betreft een vijftal concessie die voor 1965 zijn verleend (Schoonebeek, Tubbergen, Rijswijk, Rossum de Lutte en Groningen). Deze concessies hadden al hun eigen specifieke regime (op basis van koninklijke besluiten en overeenkomsten gesloten tussen de Staat en de houder van de concessie) voor afdrachten aan de Staat. Bij de totstandkoming van de huidige Mijnbouwwet is ervoor gekozen om ze juist daarom buiten het bereik van de financiële bepalingen van de Mijnbouwwet te houden. Alleen voor de concessie voor het Groningenveld is op basis van afspraken in het Akkoord op Hoofdlijnen uit 2018 in artikel 167d van de Mijnbouwwet opgenomen dat betalingen die zijn gedaan op grond van dit akkoord die gelijk zijn aan de heffingen die de houder van de winningsvergunning Groningen verschuldigd is op grond van paragrafen 5.1.1.2 tot en met 5.1.1.4 van de Mijnbouwwet worden gezien als betalingen gedaan op grond van deze paragrafen. Voor de andere vier concessies is het voor hen geldende regime met betrekking tot de financiële afdrachten nooit aangepast. Het opleggen van de voorgestelde verhoging van de cijns zou voor de houders van deze concessies de facto leiden tot het instellen van een compleet nieuwe heffing. Het instellen van een dergelijke heffing voor deze aparte groep wordt niet proportioneel geacht, onder meer omdat hiermee geen recht wordt gedaan aan wat deze groep redelijkerwijs had mogen verwachten, nu zij altijd buiten het regime van financiële afdrachten van de Mijnbouwwet zijn gebleven. De houders van deze vier concessies kunnen daarom niet worden gelijkgesteld met de houders van winningsvergunningen. Van schending van het gelijkheidsbeginsel is daarom geen sprake.

c. Stand still

In de Mijnbouwwet is een uitdrukkelijke stand still bepaling opgenomen. Die bepaling bewerkstelligt, met het oog op het scheppen van een stabiel investeringsklimaat, dat vergunninghouders in hun langjarige activiteiten niet met onverwachte lastenverzwaringen uit hoofde van de Mijnbouwwet worden geconfronteerd.⁵

De Afdeling onderschrijft dat de bijzondere situatie, die de beperking van eigendomsrecht in het licht van artikel 1 EP EVRM kan rechtvaardigen, ook een afwijking van de stand still bepaling in de Mijnbouwwet kan rechtvaardigen. Wel merkt zij op dat de opmerkingen hiervoor onder a en b ook hun weerslag kunnen hebben op de beoordeling van de afwijking van de stand still bepaling in het licht van het vertrouwensbeginsel. Immers, voor zover recht wordt gedaan aan die bijzondere situatie en diegenen die daadwerkelijk grote omzetten hebben behaald (en daarvan ook profijt hebben gehad) extra worden belast, en het gelijkheidsbeginsel in acht wordt genomen, kan er een rechtvaardiging zijn voor deze ingreep.⁶

Ten aanzien van het onder a en b door de Afdeling naar voren gebrachte is de toelichting op een aantal punten aangevuld. Daarnaast zal worden onderzocht wat de uitwerking van de hedgecontracten die een vergunninghouder met een onafhankelijke derde heeft gesloten bij de toepassing van de cijns is en zal aan de hand daarvan worden besloten of aanpassingen nodig zijn. De budgettaire aspecten zijn eveneens nader toegelicht. Voor de oude concessies is beargumenteerd waarom het niet proportioneel wordt geacht om deze heffing nu te introduceren voor deze groep. Al deze aspecten hebben bijgedragen aan de afweging waarom deze

⁵ Kamerstukken II 2001/02, 26 219, nr. 83 (amendement van het lid Van Walsem).

⁶ In dit verband wijst de Afdeling nog op de verschillende toepasselijke verdragen en regelingen die investeringen beschermen. Daarbij gaat het – binnen de EU – om de verschillende regelingen inzake het vrije verkeer van kapitaal en vestiging, alsook – buiten de EU – om verschillende multilaterale en bilaterale investeringsverdragen.

bijzondere situatie waarvan nu sprake is op de gasmarkt een afwijking van de stand still bepaling rechtvaardigt.

d. Cumulatieve effecten

De voorgestelde extra heffing komt ten dele bovenop de bestaande cijns. De bijzondere omstandigheden kunnen ook effecten hebben voor de overige door de vergunninghouders verschuldigde heffingen: het oppervlakterecht, het winstaandeel en de vennootschapsbelasting. Uit de toelichting wordt niet inzichtelijk wat de cumulatieve effecten zijn van de voorgestelde wijziging. Daardoor kan ook de evenredigheid van de voorgestelde extra heffing, gezien in samenhang met de overige heffingen, niet goed worden beoordeeld.⁷ Inzicht hierin is echter nodig, ook om te kunnen beoordelen of sprake is van een fair balance in het kader van artikel 1 EP EVRM.

Het winstaandeel en de vennootschapsbelasting die over de winst worden geheven zijn communicerende vaten met de verhoging van de cijns die over de omzet zal worden geheven. De cijns is als kostenpost aftrekbaar van het winstaandeel. Het oppervlakterecht is een vast bedrag per km² voor een opsporings- of winningsvergunning en heeft daarmee geen effect op deze heffing.

e. Europese ontwikkelingen

De Afdeling wijst er voorts op dat de Europese Commissie onlangs een voorstel voor een verordening heeft ingediend, waarin onder andere een solidariteitsheffing voor het jaar 2022 is opgenomen voor het belasten van overwinsten als gevolg van de hoge energieprijzen.⁸ Die heffing is wel breder dan de voorgestelde extra heffing en omvat de gehele olie, gas, kolen en raffinaderijsector, bovendien gaat deze uit van een andere grondslag, namelijk de belastbare winst in 2022. De toelichting gaat niet in op het Commissievoorstel en de verhouding van het onderhavige voorstel tot tijdelijke cijnsverhoging daartoe of eventuele cumulatieve effecten voor de vergunninghouders en de uitvoering.⁹

De Afdeling wijst terecht op het voorstel voor een verordening van de Raad betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen dat op 30 september 2022 door de Raad is aangenomen, waar een solidariteitsbijdrage van de fossiele sector in is opgenomen en op de cumulatie die eventueel zou kunnen ontstaan met het onderhavige voorstel. Deze solidariteitsbijdrage ziet deels op dezelfde doelgroep als de vergunninghouders in de Mijnbouwwet, maar ziet in beginsel op een ander jaar, namelijk 2022 (terwijl de voorgestelde verhoging van de cijns ziet op de jaren 2023 en 2024). De regering heeft bij de invulling van de verordening oog voor de mogelijk cumulatieve effecten voor vergunninghouders en de uitvoering.

⁷ Ook kan hierdoor niet goed worden ingeschat welke gevolgen de extra cijnsheffing kan hebben voor de bereidheid tot het doen van investeringen in deze sector. Dat kan ook een weerslag hebben op de leveringszekerheid.

⁸ Proposal for a Council Regulation on an emergency intervention to address high energy prices (COM(2022) 473 final).

⁹ De aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2023 noemt het Commissievoorstel wel op pagina 9 (<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingplan/belastingplanstukken>).

f. Conclusie

Hiervoor heeft de Afdeling gewezen op een aantal vragen die de voorgestelde extra heffing van cijns kwetsbaar kunnen maken, in het bijzonder in het licht van artikel 1 EP EVRM. Mede in verband daarmee is een nadere motivering van de geraamde opbrengsten nodig. Voorts adviseert de Afdeling het voorstel nader te bezien in het licht van de actuele Europese discussie over een solidariteitsheffing. De Afdeling adviseert nader op de voorgaande punten in te gaan en zo nodig de nota van wijziging aan te passen.

2. Periodieke giften

Periodieke giften worden in aanmerking genomen indien zij berusten op een bij notariële of onderhandse akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren.¹⁰ In de nota van wijziging wordt de aftrekbaarheid van periodieke giften met ingang van 1 januari 2023 gemaximeerd op € 250.000 per kalenderjaar. Het voorstel voorziet in overgangsrecht voor verplichtingen tot periodieke giften die tot het moment van openbaarmaking zijn aangegaan.

Uit de uitvoeringstoets volgt dat de maximering voor 140 belastingplichtigen effect zal hebben. Uit de uitvoeringstoets volgt dat de maatregel zonder ondersteuning vanuit de automatisering, en dus handmatig, moet worden uitgevoerd, de beoogde klantbehandeling bij zeer vermogende personen doorkruist en bij andere segmenten sterk procesverstoring werkt. Een nadere toelichting op dit punt is wenselijk.

De Afdeling adviseert de toelichting aan te vullen.

De Afdeling wijst op de uitvoeringsgevolgen van de aftopping van de giftenaftrek voor periodieke giften voor de Belastingdienst vanwege invoering van de maatregel zonder (onmiddellijke) ondersteuning in de vorm van automatisering. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling op dit punt is de toelichting aangevuld.

3. Afschaffing doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon

Het huidige fiscale stelsel geeft aanmerkelijkbelanghouders een financiële prikkel om de hoogte van het loon zo laag mogelijk te houden. Door de sinds 1997 bestaande gebruikelijkloonregeling moet een aanmerkelijkbelanghouder ten minste een bepaald, zogeheten gebruikelijk, loon in aanmerking nemen. Dit betreft onder meer, rekening houdend met de zogenoemde doelmatigheidsmarge van 25%, 75% van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

Voorgesteld wordt deze doelmatigheidsmarge af te schaffen. De doelmatigheidsmarge was volgens de toelichting bedoeld om de discussies in de uitvoering te verminderen en daarmee de handhaafbaarheid te verhogen.¹¹

De doelmatigheidsmarge heeft tot gevolg dat het loon voor de werknemer 25% lager gesteld mag worden dan het loon dat normaal is voor het niveau en de duur van de verrichte arbeid. Volgens de toelichting betekent de afschaffing van de marge dat het gebruikelijke loon van deze werknemers over het algemeen hoger zal worden vastgesteld.

In de toelichting en in de uitvoeringstoets van de Belastingdienst wordt vermeld dat de afschaffing van de doelmatigheidsmarge bij de gebruikelijkloonregeling ertoe leidt dat de handhaafbaarheid van de regeling

¹⁰ Artikel 6.38 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

¹¹ Toelichting, algemeen, punt 2.

afneemt en er meer discussies zullen ontstaan.¹² Eerder is geconstateerd dat de gebruikelijkloonregeling als zodanig voor zowel belastingplichtigen als voor de Belastingdienst ingewikkeld is en tot veel discussies leidt over de meest vergelijkbare dienstbetrekking, en dat de doelmatigheidsmarge in de praktijk niet functioneert, maar slechts de grens verlaagt waarover de discussies gaan.¹³ Als daarvan moet worden uitgegaan, zal afschaffing van de doelmatigheidsmarge weliswaar tot een hoger in aanmerking te nemen gebruikelijk loon kunnen leiden, maar zal het vooral de bestaande discussies over de meest vergelijkbare dienstbetrekking verplaatsen naar het hogere gebruikelijke loonsbegripsniveau. De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan.

De uitvoering van de gebruikelijkloonregeling is zowel voor belanghebbenden als de Belastingdienst een arbeidsintensief proces, onder andere door veel vooroverleg tussen belastingplichtige en de Belastingdienst. Afschaffing van de doelmatigheidsmarge zal de uitvoering dan ook niet minder arbeidsintensief maken, omdat afschaffing slechts de grens zal verhogen waarover de discussies gaan. Wel wordt in de eerste jaren na inwerkingtreding incidenteel meer werk voor de Belastingdienst verwacht. Dit komt doordat een grote groep belastingplichtigen die eerder al in overleg met de Belastingdienst hun gebruikelijk loon hebben vastgesteld, opnieuw vooroverleg zullen willen voeren. Waar op de korte termijn de afschaffing van de doelmatigheidsmarge aanleiding zal geven het gebruikelijk loon te herzien, wordt op de langere termijn dus slechts een beperkte verhoging van de gevraagde capaciteit voorzien. De memorie van toelichting is op dit punt verduidelijkt.

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in de nota van wijziging en de memorie van toelichting aangebracht.

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 waarnemend vice-president van de Raad van State,
S.F.M. Wortmann*

Ik moge U verzoeken in te stemmen met toezending van de gewijzigde nota van wijziging en de gewijzigde toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij

¹² Toelichting, algemeen, punt 2, alsmede de uitvoeringstoets.

¹³ Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, fichebundel, fiche 20.