

Vergaderjaar 2019–2020

35 304

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 9 september 2019 en het nader rapport d.d. 13 september 2019, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 26 augustus 2019, no. 2019001723, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van 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 wetten (Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2020, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2020, Overige fiscale maatregelen 2020, Wet bronbelasting 2021, Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven en Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten.

Het voorstel bevat de uitwerking van een groot deel van de fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord. De fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord die nog nadere uitwerking behoeven (zoals de introductie van een CO₂-heffing voor de industrie en de aanpassing van de salderings- en postcoderoosregeling in de energiebelasting) vormen daarom geen onderdeel van voorliggend voorstel. Tevens bevat het voorstel de uitwerking van een fiscale maatregel uit het zogenaamde Urgenda-pakket.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over het ontbreken van een analyse van de bijdrage van de voorgestelde fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord en uit het Urgenda-pakket aan

¹ 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.

de ermee nagestreefde doelstelling van een reductie van broeikasgas-emissies van 49% in 2030 ten opzichte van 1990. Daarnaast plaatst zij kanttekeningen bij de budgettaire dekking (via een verhoging van het tarief van de overdrachtsbelasting met 1%-punt voor niet-woningen) voor de fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord. In verband daarmee is aanpassing van het voorstel en de toelichting wenselijk.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 26 augustus 2019, no. 2019001723, 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 9 september 2019, no. W06.19.0278/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. Inhoud voorstel

Op 28 juni 2019 heeft het kabinet het «voorstel voor een Klimaatakkoord» (hierna: Klimaatakkoord) naar de Tweede Kamer gestuurd. Het voorliggende wetsvoorstel bevat de nader uitgewerkte fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord voor de sectoren mobiliteit en gebouwde omgeving. Concreet gaat het daarbij onder meer om een stapsgewijze jaarlijkse oploop van de fiscale inkomensbijtelling voor het privégebruik van een elektrische auto van de zaak (anders gezegd: een stapsgewijze jaarlijkse afbouw van de korting op de inkomensbijtelling), om een schuif van elektriciteit (verlaging tarief) naar gas (verhoging tarief) in de energiebelasting (naast enkele andere aanpassingen in de energiebelasting en de daarop aansluitende Wet opslag duurzame energie), om het verhogen van de accijns op diesel en om enkele aanpassingen in de motorrijtuigenbelasting en de bpm.

Tevens bevat voorliggend wetsvoorstel de budgettaire dekking voor deze maatregelen via onder andere een verhoging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen met 1%-punt (van 6% naar 7%).

Op 28 juni 2019 heeft het kabinet (naast de maatregelen uit het Klimaatakkoord) nog een pakket maatregelen aangekondigd. Deze maatregelen worden getroffen ter uitvoering van de Urgenda-uitspraak en moeten op korte termijn een bijdrage leveren aan het realiseren van de reductie van de nationale uitstoot van broeikasgassen. Op basis van de Urgenda-uitspraak is de Staat immers gehouden om in 2020 de nationale uitstoot van broeikasgassen met 25% te reduceren ten opzichte van 1990.

Onderdeel van dit Urgenda-pakket vormt de in voorliggend wetsvoorstel opgenomen maatregel om buitenlands afval dat in Nederland wordt verbrand in de afvalstoffenbelasting te betrekken.

2. Ontbreken analyse reductiebijdrage maatregelen Klimaatakkoord en Urgenda-pakket

Zoals blijkt uit wat hierna onder a wordt opgemerkt zullen de voorgestelde fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord zoals deze in voorliggend voorstel zijn opgenomen pas in een latere fase van de parlementaire behandeling van voorliggend wetsvoorstel (uiterlijk oktober 2019) zijn geanalyseerd door het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL).

Zoals blijkt uit wat hierna onder b wordt opgemerkt zal de voorgestelde fiscale maatregel uit het Urgenda-pakket zoals deze in voorliggend voorstel is opgenomen in ieder geval niet voor 2 november 2019 zijn geanalyseerd door het PBL.

De Afdeling plaatst hier twee opmerkingen bij (hierna onder c en d).

a. Analyse aanscherpingen in Klimaatakkoord

Het ontwerpKlimaatakkoord is doorgerekend door het PBL (en het Centraal Planbureau (CPB)).

Uit de onder punt 1 hiervoor vermelde aanbiedingsbrief inzake het Klimaatakkoord van 28 juni 2019 komt naar voren dat het kabinet het PBL heeft gevraagd «om in samenhang met de Klimaat en Energieverkenning (KEV) van oktober 2019 te analyseren of de aanscherpingen sinds de doorrekening van het ontwerpKlimaatakkoord inderdaad leiden tot een steviger beleidspakket, zodat de 49%-reductie in 2030 met een grotere waarschijnlijkheid wordt gehaald ten opzichte van de resultaten van het ontwerpKlimaatakkoord». Uit het op 24 augustus 2019 voor publieke consultatie gepubliceerde concept Klimaatsplan is op te maken dat het PBL pas gelijktijdig met de KEV (die uiterlijk 1 november 2019 naar beide Kamers der Staten-Generaal zal worden gestuurd) een notitie zal uitbrengen die ingaat op de aanpassingen in het Klimaatakkoord ten opzichte van het ontwerpKlimaatakkoord.

Daarmee is ook pas uiterlijk 1 november 2019 de analyse bekend van de in voorliggend wetsvoorstel opgenomen (aangescherpte) fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord, waaronder die inzake het stimuleren van elektrische auto's. Op die datum zijn daarnaast nog niet de reacties bekend die zijn gevraagd in genoemde consultatie, zoals reacties op de vraag welke andere manieren van stimuleren van elektrische auto's (dan subsidies) aantrekkelijk zijn om de aankoop ervan te stimuleren of welke andere mogelijkheden er zijn voor de uitvoering van het klimaatbeleid voor mobiliteit.

Het ontbreken van die analyse zou wellicht geen punt van aandacht zijn indien voorliggende maatregelen (volledig) zouden overeenkomen met de wél door het PBL (en het CPB) doorgerekende maatregelen uit het ontwerpKlimaatakkoord. Een vergelijking wijst echter uit dat voorliggende maatregelen niet (volledig) overeenkomen. Behoudens de verhoging van de accijns op diesel, zijn de thans voorliggende maatregelen in meerdere of mindere mate gewijzigd ten opzichte van het ontwerpKlimaatakkoord: hetzij door verhoging, hetzij door verlaging, hetzij door een andere toedeling aan de jaren waarvoor zij moeten gelden. Nu er in de toelichting op het voorstel niets over is opgemerkt, gaat de Afdeling ervan uit dat ook de thans voorliggende maatregelen (voor zover die niet als onderdeel van het ontwerpKlimaatakkoord zijn doorgerekend) niet zijn geanalyseerd met betrekking tot hun bijdrage aan de beoogde reductie van broeikasgas-emissie, noch derhalve als fiscaal onderdeel van het totale pakket aan maatregelen uit het Klimaatakkoord, noch als zelfstandig fiscaal pakket (of per individuele maatregel).

b. Analyse Urgenda-pakket

De voorgestelde fiscale maatregel uit het Urgenda-pakket is niet afkomstig uit het ontwerpKlimaatakkoord en is dan ook niet meegenomen in de doorrekening van het ontwerpKlimaatakkoord door het PBL.

Uit de onder punt 1 hiervoor vermelde aanbiedingsbrief van het Urgenda-pakket van 28 juni 2019 komt naar voren dat «alle door het kabinet vastgestelde en voorgenomen maatregelen die voor 1 mei zijn aangekondigd» worden meegenomen in de hiervoor genoemde KEV van oktober 2019. Dit betekent, zo vervolgt de brief dat «[...] de maatregelen aangekondigd in deze brief, niet in de KEV worden meegenomen». Ook maakt de brief duidelijk dat «het PBL heeft aangegeven dat vanwege de beschikbare capaciteit geen separate analyse kan worden uitgevoerd over het effect van deze maatregelen». Dit betekent dat de voorliggende fiscale Urgenda-maatregel waarschijnlijk niet al tijdens de parlementaire behandeling van voorliggend voorstel zal zijn geanalyseerd.

c. Ontbreken analyses van de aanscherpingen in het Klimaatakkoord en van de Urgenda-maatregel

In het voorstel wordt aan veel fiscale knoppen gedraaid zonder dat de toelichting een concrete indicatie geeft over de te bereiken reductie van broeikasgasemissie. Een analyse zou daar meer duidelijkheid over kunnen geven. Zoals hiervoor onder a en b is aangegeven komt er wel een analyse maar is die met betrekking tot de thans voorgestelde fiscale maatregelen ofwel aan de late kant (Klimaatmaatregelen) ofwel (vermoedelijk) te laat (Urgenda-maatregel).

De Afdeling is van oordeel dat het voor een goede parlementaire afweging noodzakelijk is dat (tijdig) bekend is wat de effecten van voorgenomen maatregelen zijn. In casu dient daarom (tijdig) bekend te zijn in welke mate de voorgestelde fiscale maatregelen invloed hebben op de met het Klimaatakkoord/Urgenda-pakket (en dus met voorliggend voorstel) nagestreefde reductie van broeikasgasemissie. Samen met de verwachte budgettaire kosten kan daarmee ook worden beoordeeld welke kosten gemoeid zijn met die reductie en is het ook mogelijk om te komen tot een goede afweging met betrekking tot eventuele goedkopere en/of beter werkende alternatieve (al dan niet fiscale) maatregelen (zoals geboden of verboden).

Gelet daarop adviseert de Afdeling om de in voorliggend voorstel opgenomen maatregelen alsnog (en tijdig) te laten analyseren met het oog op een zorgvuldige parlementaire afweging.

d. Toekomstige maatregelen en doorrekening/analyse ervan

Zoals hiervoor al is aangeduid zal het PBL met ingang van 2019 jaarlijks in oktober een Klimaat- en Energieverkenning vaststellen. In deze KEV wordt steeds een (nieuwe) integrale raming gegeven, die rekening houdt met actuele inzichten over het klimaat- en energiebeleid in Nederland en daarbuiten, inclusief actuele inschattingen van de CO₂- en energieprijzen. Daarmee ontstaat een actueel inzicht in de emissiecijfers voor het daaropvolgende jaar. Zoals ook blijkt uit de onder punt 1 hiervoor genoemde aanbiedingsbrieven van 28 juni 2019 zullen daarbij alleen de vastgestelde en voorgenomen maatregelen die vóór 1 mei zijn aangekondigd, door het PBL worden meegenomen «omdat de deadline voor het vastgestelde en voorgenomen beleid door het PBL regulier op 1 mei wordt gesteld en het door het PBL niet verantwoord wordt geacht hiervan af te wijken».

Dit roept ook voor de toekomst de vraag op hoe dit tijdspad zich verhoudt tot voorgenomen (al dan niet fiscale) maatregelen die ná 1 mei van enig jaar worden aangekondigd, bijvoorbeeld in de miljoenennota, en die vervolgens worden uitgewerkt in wetsvoorstellen die al snel erna in werking moeten treden. Daarbij zal zich zonder nadere voorziening jaarlijks het probleem voordoen dat voorstellen niet op tijd zullen zijn

doorgerekend/geanalyseerd, zoals thans met voorliggende fiscale maatregelen het geval is.

De Afdeling adviseert om duidelijkheid te bieden op dit punt en de tijdspaden beter op elkaar af te stemmen.

2. Ontbreken analyse reductiebijdrage maatregelen Klimaatakkoord en Urgenda-pakket

c. De Afdeling constateert terecht dat de memorie van toelichting bij onderhavig wetsvoorstel geen doorrekening bevat van de CO₂-effecten van de voorgestelde maatregelen. Het kabinet is met de Afdeling van mening dat het voor een goede parlementaire afweging noodzakelijk is dat deze analyse beschikbaar is tijdens de behandeling van het wetsvoorstel. De beoogde datum van publicatie van de partiële doorrekeningen van de Klimaatakkoordmaatregelen en de Klimaat- en Energieverkenning (KEV) door het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) is met het oog hierop dan ook inderdaad aan de late kant. Aan het PBL is daarom gevraagd om vooruitlopend op deze publicatie al afzonderlijk te rapporteren over de bijdrage van de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregelen aan de CO₂-effecten. Het streven is dat deze rapportage beschikbaar is vóór het wetgevingsoverleg over het onderhavige wetsvoorstel in de Tweede Kamer dat is voorzien op 28 oktober 2019. De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

d. De Afdeling signaleert een knelpunt met betrekking tot de parlementaire behandeling van maatregelen die niet kunnen meelopen in de analyse van de KEV. Het Ministerie van Financiën is voornemens om met het PBL en het Centraal Planbureau (CPB) in gesprek te gaan om te bezien of en zo ja hoe in de toekomst de doorrekening van deze maatregelen en de planning van het pakket Belastingplan beter op elkaar kunnen worden afgestemd. Het kabinet is met de Afdeling van mening dat het van belang is dat de gewenste beleidsinformatie tijdig beschikbaar komt om een goede parlementaire afweging mogelijk te maken.

3. Verhoging tarief overdrachtsbelasting voor niet-woningen

Het voorstel voorziet in een budgettaire dekking voor de voorliggende fiscale maatregelen uit het Klimaatakkoord door het tarief van de overdrachtsbelasting voor (de verkrijging van) niet-woningen met 1%-punt (van 6% naar 7%) te verhogen. Niet-woningen zijn bijvoorbeeld bedrijfsgebouwen, bedrijfsruimten en hotels en pensions, aldus de toelichting. Daarmee geldt de verhoging niet voor (de verkrijging van) woningen. Daarop blijft het verlaagde tarief van 2% van toepassing.

De Afdeling merkt op dat de toelichting niet duidelijk maakt waarom juist voor deze maatregel is gekozen. De toelichting stelt slechts dat «het kabinet voorstelt om het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen te verhogen met 1%-punt». Een afweging van de voor- en nadelen van deze keuze en van eventuele alternatieven ontbreekt. Het ontbreken van een enige motivering andere dan de budgettaire, lijkt erop te duiden dat het zoeken naar budgettaire opbrengst de enige reden is voor de maatregel. Vanuit een oogpunt van het zoeken naar budgettaire dekking is het draaien aan de knop van het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen inderdaad op zich aantrekkelijk. Een relatief kleine verhoging van 1%-punt levert een behoorlijke budgettaire opbrengst op (€ 297 miljoen per jaar). Niettemin roept die keuze een aantal vragen op waarvan uit de toelichting niet blijkt of die een rol hebben gespeeld bij de gemaakte afweging.

Zo komt de vraag op of het niet meer voor de hand ligt om te kiezen voor maatregelen die – naast een budgettaire opbrengst – tegelijkertijd ook een positief milieueffect bewerkstelligen. Dat zou immers beter passen in een voorstel als het onderhavige (waarin een reductie van broeikasgasemissie vooropstaat) dan een aanpassing van de overdrachtsbelasting (waarbij dat niet het geval is).

Daarnaast merkt de Afdeling op dat het onderscheid «woning»/«niet-woning» niet zonder meer gelijk oploopt met het onderscheid «particulier»/«bedrijf». Zo worden onder «niet-woningen» ook afzonderlijke garageboxen van particuliere woningen begrepen alsmede verpleeg- en zorginstellingen. Indien met een verhoging van het tarief voor «niet-woningen» beoogd is particulieren te ontzien en bedrijven te treffen, wordt dit oogmerk niet volledig gerealiseerd. Ook op dit punt is het niet duidelijk of dit een rol heeft gespeeld bij de gemaakte afweging.

Tot slot is het de Afdeling niet duidelijk in hoeverre uitvoeringsaspecten een rol hebben gespeeld bij de gemaakte afweging. Achter het ogenschijnlijk simpele onderscheid tussen «woningen» (2%-tarief) en «niet-woningen» (6%-tarief thans) schuilt namelijk een wereld van afbakeningsproblemen en casuïstiek als het gaat om de vraag wat precies een woning is. Het fiscale belang van (discussies over) deze afbakening wordt door de verhoging met 1% alleen maar groter. Dit blijkt ook uit de Uitvoeringstoets van de Belastingdienst waarin wordt gesteld dat het aantal discussies met het voorstel «merkbaar gaat toenemen» en tot een structurele toename van de personele capaciteit van 3,5 fte zal leiden. Anders gezegd, waar een verkleining of opheffing van het tariefverschil zeker vanuit een oogpunt van vereenvoudiging eerder in de rede ligt, wordt thans voor het tegenovergestelde gekozen.

De Afdeling adviseert om de verhoging van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen dragend te motiveren, daarbij in ieder geval op het vorenstaande in te gaan en de vraag te beantwoorden waarom alternatieven met een gelijke opbrengst en tegelijkertijd een positief milieueffect niet de voorkeur hebben gekregen.

3. Verhogen tarief overdrachtsbelasting niet-woningen

Het kabinet beoogt bij de dekking van onderhavige klimaatmaatregelen de burger te ontzien en het bedrijfsleven te laten meebetalen. Het kabinet heeft gezocht naar een bestaande knop binnen de fiscaliteit op rijksniveau, die tevens uitvoerbaar is. Het verhogen van de overdrachtsbelasting van niet-woningen beantwoordt hieraan.

Het kabinet onderkent met de Afdeling dat de maatregel onder omstandigheden ook andere groepen kan raken, bijvoorbeeld als een particulier een afzonderlijke garagebox koopt. Dat neemt niet weg dat de maatregel overwegend voor rekening komt van het bedrijfsleven. Het uitzonderen van particulieren of andere groepen op deze (geringe) verhoging van de overdrachtsbelasting leidt echter tot afbakeningsproblemen en heeft een grote impact op de uitvoering. Zoals gezegd is de voorgestelde maatregel uitvoerbaar. De afbakening tussen woningen en niet-woningen verandert namelijk niet, waardoor de maatregel niet leidt tot nieuwe afbakeningsvraagstukken. Het aantal vragen en procedures over het onderscheid tussen woningen en niet-woningen neemt naar verwachting wel toe, omdat het fiscale belang van het onderscheid 1%-punt groter wordt. Met een structurele uitbreiding van de personele capaciteit bij de Belastingdienst met 3,5 fte kunnen de uitvoeringsgevolgen hiervan worden opgevangen.

De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

4. Redactionele wijzigingen

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel 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 vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Ik moge U 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