

Faculteit der Economische Wetenschappen

Bachelorscriptie

De Mijnbouwwet en de Vennootschapsbelasting

De grondslag van het winstaandeel

Enrico Timmerman
Studentnummer: 315389
Begeleider: mr. D.E. van Sprundel
Rotterdam, 29 juli 2013

Inhoud

VOORWOORD	3
HOOFDSTUK 1 INLEIDING EN PROBLEEMSTELLING	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Probleemstelling en opzet	5
1.3 Afbakening	6
HOOFDSTUK 2 ACHTERGROND EN ALGEMENE WERKING MIJNBOUWWET	7
2.1 Invoering en doel van de wet	7
2.2 Algemene systematiek Mijnbouwwet	8
2.3 Deelconclusie	9
HOOFDSTUK 3 SYSTEMATIEK WINSTAANDEEL MIJNBOUWWET	10
3.1 Koppeling met de IB & Vpb	10
3.1.1 Totaalwinst	13
3.1.2 Jaarwinst	13
3.2 Ring fence	15
3.2.1 Hof Den Haag 12 februari 2013	16
3.2.2 Vergelijkbaarheid met andere regimes	18
3.3 Verrekenbaar bedrag	21
3.4 Ontbrekende bepalingen en problemen in het winstaandeel	23
3.4.1 Fiscale Eenheid	23
3.4.2 Fusie	25
3.4.3 Overname van een winningsvergunning tegen winstrecht	27
3.5 Deelconclusie	28
HOOFDSTUK 4 DEELNEMING EBN	29
4.1 Algemene werking en verplichtingen	29
4.2 Dubbele weg	30
HOOFDSTUK 5 CONCLUSIE EN AANBEVELINGEN	31
LITERATUURLIJST	34

Voorwoord

Voor u ligt mijn bachelorscriptie. Bij het schrijven van dit stuk, dat ter afsluiting dient van mijn bachelor fiscale economie, heb ik hulp gekregen van een aantal mensen die ik allereerst wil bedanken.

Ik bedank Rogier Sterk voor het ter beschikking stellen van zijn boek “*Financial obligations under the mining act*” dat hij in 2012 intern bij Loyens&Loeff gepubliceerd heeft en voor de waardevolle informatie en ideeën voor mijn scriptie.

Ook gaat mijn dank uit naar mijn scriptiebegeleider, Dick van Sprundel. Niet alleen voor zijn korte informatieve updategesprekken die mij steeds in een productieve richting stuurden, maar vooral voor zijn betrokkenheid en behulpzaamheid.

Tot slot bedank ik Remko Jellema van Deloitte, omdat hij mij ook tijdens het werk eraan herinnerde dat mijn studie prioriteit heeft en mij hier de gelegenheid voor heeft gegeven wanneer ik die nodig had.

Ik wens de lezer evenveel leesplezier als dat ik bij het schrijven van mijn scriptie heb gehad.

Hoofdstuk 1 Inleiding en probleemstelling

1.1 Inleiding

Volgens schattingen¹ van Energie Beheer Nederland (hierna: EBN) ligt in de Nederlandse bodem nog zo'n 600 miljard m³ aardgas. Hiervan is nog 200 miljard m³ een winbare reserve en van 200 miljard m³ is het bestaan wel bevestigd maar is nog niet bekend of het technisch en economisch winbaar is. Van de laatste 200 miljard m³ wordt het bestaan aangenomen door indirect bewijs, maar daar is nog niet naar geboord. Daarbij is onlangs bekend gemaakt² dat er mogelijk nog een potentiële gasvoorraad in het noordelijkste deel van het Nederlandse deel van het continentaal plat ligt. Het huidige jaarlijkse Nederlandse productieniveau bedraagt ongeveer 30 miljard m³ aardgas. Gasbaten zijn nog steeds een omvangrijke en stabiele inkomstenbron voor de staat³:

Onderwerpen / Perioden		2008	2009	2010	2011**	2012*	2013 Q1*	
Inkomsten	Totaal inkomsten (mln euro)	277 684	262 788	271 749	273 104	278 149	73 876	
	Belastingen	Totaal belastingen	143 575	137 576	143 208	139 725	135 339	34 082
	Aardgasbaten	Totaal aardgasbaten	15 071	10 398	10 670	11 941	14 533	.
		Vpb van gasveld-exploitanten	2 455	1 682	1 515	1 573	1 800	.

Onder de tweede categorie, ook wel de 'voorwaardelijke resources' genoemd, valt onder meer het recent veelbesproken⁴ schaliegas; een moeilijk te bereiken gasvoorraad, die door middel van 'hydraulic fracturing' (fracking) gewonnen wordt. Energie Beheer Nederland (hierna: EBN) stelt dat grote investeringen in deze winning nodig zijn om het huidige productieniveau van aardgas op peil te houden, maar het proces lijkt ernstige gevolgen te hebben voor het milieu. Voorlopig liggen de proefboringen stil⁵, maar minister Kamp (EZ) heeft toegezegd⁶ eind 2013 een onderzoek te publiceren over de effecten van het winnen van schaliegas.

¹ ebn.nl: Samenvatting "Focus on Dutch Oil & Gas 2013"

² Mogelijk miljarden aan gas in Nederlandse noordzee, NOS, 9 juli 2013

³ CBS Statline, "Overheid; inkomsten en uitgaven"*=voorlopige cijfers, **=nadere voorlopige cijfers

⁴ "Europese banen in gevaar door afwachtende houding schaliegas", NRC, 9 maart 2013

⁵ "Boring naar schaliegas vormt risico voor Nederlands drinkwater", NRC, 12 april 2013

⁶ Rechtbank 's-Hertogenbosch, 25 oktober 2011, AWB 11/623 en AWB 11/672, LJN: BU1387

⁶ Kamerstukken II, Brief van 11 maart 2013, Minister Kamp (EZ)

De vergunningen voor olie- en gasboringen en de vennootschapsbelastinggerelateerde afdrachten die hiermee gepaard gaan, worden geregeld in de Mijnbouwwet.

Op 12 februari 2013 is de eerste hofuitspraak⁷ gedaan over de financiële afdrachten onder de Mijnbouwwet sinds het bestaan van de nieuwe Mijnbouwwet 2003 (hoewel er ook eerdere jurisprudentie is geweest die nog steeds relevant is). 2013 is door de bovengenoemde actualiteiten een interessant moment om stil te staan bij de regelgeving rondom het winnen van gas en andere delfstoffen.

Ik richt mij in deze scriptie daarom op de winstafhankelijke financiële afdracht onder de Mijnbouwwet - het zogeheten winstaandeel - en of en in hoeverre deze afdracht aansluit op de winstgrondslag onder de vennootschapsbelasting.

1.2 Probleemstelling en opzet

In mijn scriptie onderzoek ik daarom de volgende probleemstelling:

In hoeverre sluit de heffingsgrondslag van het winstaandeel onder de Mijnbouwwet aan bij de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting?

Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden is mijn scriptie opgebouwd in een aantal hoofdstukken. Omdat het winstaandeel (hierna: Wa) gekoppeld is aan de opbrengsten van een vergunninghouder, breng ik in hoofdstuk 2 eerst de achtergrond en algemene werking van de Mijnbouwwet (hierna: Mw) in kaart. Hierbij bespreek ik kort het doel van de wet bij haar invoering in 2003 en geef ik een overzicht van de algemene inhoud van de wet alvorens in te gaan op de financiële bepalingen. Hoofdstuk 3 gaat verder in op het winstaandeel, haar koppeling met de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Vpb) en haar afwijkingen van het winstbegrip uit de Vpb. Het winstaandeel is een winstafhankelijke verplichte afdracht aan de staat, die qua winstbegrip sterke overeenkomsten vertoont met de Vpb. Hoewel de wet buiten het Wa wordt geregeld door het ministerie van Economische Zaken, de opbrengsten van de financiële afdrachten hier nog steeds naar toe vloeien en het in kamerstukken vaak genoemd wordt als een niet-belastingmiddel, worden in de uitspraak van Hof Den Haag van 12 februari 2013 en de voorafgaande rechtbankuitspraak⁸ deze afdrachten gewoon onder “belastingen” gecategoriseerd. Ik beschouw het daarom ook als een belasting, zij het in bijzondere vorm. Ik behandel kort de opslag van de in aanmerking te nemen kosten voor de bepaling van de winstgrondslag voor het af te dragen winstaandeel en de bijzondere tariefstructuur van de Mw die samenhangt met de Vpb door het verrekenbare bedrag.

Omdat het winstaandeel alleen ziet op de afdrachten die voortkomen uit het winningsbedrijf, ontstaat een zogenaamde “ring fence”. Omdat er echter nauwelijks rechtspraak is op het gebied van het winstaandeel, is het de vraag of de grens van deze ring fence helemaal duidelijk is. Uit de voornoemde hofuitspraak van februari 2013 blijkt volgens mij dat dit niet het geval is. In dit kader werk ik de discrepanties tussen de Vpb en het Wa uit, en probeer er mogelijke oplossingen voor aan te reiken.

⁷ Gerechtshof Den Haag, 12 februari 2013, BK-12/00054, LJN: BZ6591, NTFR 2013/1174, V-N 2013/22.4

⁸ Rechtbank Den Haag 7 december 2011, AWB 10/4808 WA, LJN: BV2023, NTFR 2012/2043

Zo wordt de afbakening van de ring fence ten opzichte van andere activiteiten alleen gedefinieerd als “opbrengsten die toerekenbaar zijn aan het winningsbedrijf”. Verder worden er geen concrete criteria gesteld voor deze afbakening, en hierdoor is niet helder in hoeverre rente en eventuele andere opbrengsten uit tijdelijk of langdurig aangehouden vrij kapitaal (“excess cash”) betrokken wordt in het Wa.

Ook ontstaan er door de onvolledige koppeling van de Mw aan de Vpb problemen op het gebied van overnames en reorganisaties van vergunninghouders. Consolidatie van de winst- en verliesrekeningen van verschillende vergunninghouders is vooralsnog niet mogelijk, en bij een fusie van vergunninghouders ontstaat discussie over de allocatie van de financiering aan de winningsactiviteiten.

Daarnaast vertrouwt het Wa nog op de schattingsjurisprudentie van de earn-out bepalingen onder de Vpb voor de bepaling van de belastinggrondslag bij een (opbrengst- of) winstafhankelijke overnameprijs van een winningsvergunning.

In hoofdstuk 4 bespreek ik de rol van EBN in de bedrijfsvoering van een houder van een winningsvergunning, en of en hoe dit de bewegingsvrijheid van een vergunninghouder kan beperken. Verder sta ik stil bij de dubbele weg waarover de opbrengsten uit de winning van delfstoffen naar de staatskas vloeien, namelijk via zowel het winstaandeel als via de uitkering van EBN aan de staat.

Tot slot kom ik in het vijfde en laatste hoofdstuk tot een korte samenvatting en een conclusie van mijn scriptie en doe ik mijn aanbevelingen.

1.3 Afbakening

Ik beperk mij in mijn scriptie tot de Nederlandse mijnbouwwetgeving en Vpb, en tot de onbeperkt binnenlands belastingplichtigen.

Voor wat betreft de Mw richt ik mij puur op het winnen van koolwaterstoffen. Ik besteed zo min mogelijk aandacht aan het opslaan van aardwarmte of CO².

Om de algemene werking van de Mw te kunnen omschrijven richt ik mij beperkt op de niet-financiële bepalingen in de Mw zoals de procedure van het verkrijgen van een vergunning en de verplichtingen van vergunninghouders rondom de winningsactiviteiten, maar dit dient voornamelijk om tot het daadwerkelijke onderwerp van mijn scriptie te komen, namelijk het winstaandeel.

Binnen het kader van de financiële bepalingen besteed ik tevens zo min mogelijk aandacht aan de niet-winstafhankelijke afdrachten, te weten oppervlakterecht, de eenmalige afdracht aan de gemeente of provincie, en cijns, daar deze problematiek niet relevant is voor de beantwoording van mijn probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Achtergrond en algemene werking Mijnbouwwet

2.1 Invoering en doel van de wet

De nieuwe Mijnbouwwet, die in werking trad op 1 januari 2003, verving de laatste Franse wet in Nederland, de “loi concernant les Mines, les Minières et les Carrières”. Ook de aanvullende Mijnwet 1903, Mijnwet continentaal plat 1965 en de Wet opsporing delfstoffen 1967 vervielen bij de inwerkingtreding van de Mw. In totaal vervielen er 14 wetten bij de inwerkingtreding (zie art. 168 Mw), en werden er 20 wetten door gewijzigd (zie art. 169 t/m 188 Mw) waarvan geen enkele fiscale wet.

Het doel⁹ van de wet was het uniformeren, verduidelijken en moderniseren van de verschillende wetten omtrent de winning van delfstoffen, zowel op het land als in zee. In plaats van de vier eerder genoemde wetten diende er één wet te komen waaronder de winning werd geregeld, waar de essentiële en algemene zaken voor de regeling van de mijnbouwwetgeving zoveel mogelijk centraal in de wet werden opgenomen. Deze uniformering heeft er toe geleid dat het vergunningensysteem aanmerkelijk is verduidelijkt: Waar eerst de financiële voorschriften in verschillende Koninklijke besluiten (art. 160 Mw verwijst voor het overgangsrecht nog naar de verschillende besluiten¹⁰) of aparte concessies te vinden waren en de overige voorschriften in ministeriële regelingen zijn die nu in essentie opgenomen in de Mw zelf. Hierdoor heeft de wet, en vooral het onderdeel over de financiële regelingen, een behoorlijke omvang gekregen (in totaal 193 artikelen), maar is ook de bovengenoemde “dubbele wetgeving” geëlimineerd. Deze uniformering hield uiteindelijk ook in dat de heffing en invordering van het Wa werd overgedragen¹¹ aan het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst en zoveel mogelijk werd geüniformeerd met de heffing van vennootschapsbelasting. Uit het vervolg van mijn scriptie zal blijken dat aan laatstgenoemd voornemen niet (volledig) is voldaan.

Met een blik op de toekomst werd de winning van alle delfstoffen betrokken in de Mw, zodat eventuele nieuwe technieken geen aanleiding zouden vormen voor het moeten aanpassen van de wetgeving. Artikel 1 Mw definieert delfstoffen immers als *“de in de ondergrond aanwezige mineralen of substanties van organische oorsprong, in een aldaar langs natuurlijke weg ontstane concentratie of afzetting, in vaste, vloeibare of gasvormige toestand, met uitzondering van brongas, kalksteen, grind, zand, klei, schelpen en mengsels daarvan.”* Hoewel er bij de winning van bijvoorbeeld schaliegas chemicaliën in de grond gespoten worden om het gas los te breken, is het gas zelf daar wel langs natuurlijke weg ontstaan en zal de winning dus wel betrokken worden in de Mw.

⁹ Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr.3, pagina 4 e.v.

¹⁰ Koninklijk besluit van 27 januari 1967 tot uitv. van art. 12 van de Mijnwet continentaal plat (Stb. 24), Koninklijk besluit van 6 februari 1976 tot uitv. van art. 12 van de Mijnwet continentaal plat (Stb. 102), Koninklijk besluit van 27 januari 1995 tot wijziging van het KB van 6 februari 1976 (Stb. 42)

¹¹ Kamerstukken II, 2000/2001, 26 219, nr. 12, p.80 & 91

De financiële afdrachten in de Mw werden in verband met de winning van delfstoffen afgestemd op de omvang van de voordelen behaald met het winnen en de daarmee samenhangende activiteiten. Het overheidsbeleid was erop gericht “de opbrengsten voor de samenleving optimaal te laten zijn.” Aangezien in beginsel alle stoffen in de Nederlandse bodem eigendom van de staat zijn (art. 3 lid, 1 Mw), moesten de opbrengsten hieruit ook in beginsel benut worden voor de samenleving. De staatsdeelneming van EBN van 40% en de meeste¹² financiële afdrachten in de Mw zijn daarom in stand gebleven.

2.2 Algemene systematiek Mijnbouwwet

Wie op Nederlands grondgebied of op het Nederlandse deel van het continentaal plat delfstoffen of aardwarmte wil winnen, of CO² wil opslaan in de bodem, is verplicht hiervoor over een opsporingsvergunning en een winningsvergunning (vroeger ook wel ‘concessie’ genoemd¹³) te beschikken. Artikel 6 van de Mijnbouwwet (hierna: Mw) stelt hiertoe dat het verboden is om zonder vergunning van de minister (artikel 1 sub p Mw: Minister van Economische zaken, Landbouw, en Innovatie) delfstoffen of aardwarmte te winnen of op te sporen. Onder opsporen wordt verstaan het verrichten van boringen voor onderzoek. Onderzoek waar geen boringen voor nodig zijn is onder artikel 1 sub e en sub g Mw gedefinieerd als verkenningsonderzoek en is zonder vergunning niet verboden. Een ‘verkenningsvergunning’ is dus niet noodzakelijk. Overigens is het bezit van een opsporingsvergunning ook nog niet voldoende om aan proefboringen te kunnen beginnen. Minister Kamp van Economische Zaken heeft onlangs de procedure voor het mogen verrichten van proefboringen (nadat een opsporingsvergunning is verleend) samengevat¹⁴ in het kader van de discussie over schaliegaswinning.

“Zo is een omgevingsvergunning nodig, waarmee onder andere een wijziging van het bestemmingplan moet worden aangevraagd - de gemeente is hiervoor het aanspreekpunt. Daarnaast moet volgens het Besluit algemene regels milieu mijnbouw (Barmm) een melding ingediend worden bij mijn ministerie met betrekking tot de milieu-impact van de proefboring en moet een boorplan ingediend worden bij het Staatstoezicht op de Mijnen.”

Als de maatschappij na het verrichten van onderzoek besluit tot het winnen van de aanwezige delfstoffen, dient zij een verzoek in voor een winningsvergunning. Daarvoor dient zij aannemelijk te maken dat zij technisch en economisch in staat is om de winningsactiviteiten te ondernemen. Mocht door het ministerie worden geconstateerd dat dit niet het geval is, dan kan ogv art. 8 t/m 10 Mw het verzoek nog op deze gronden geweigerd worden, of als onvoldoende verzekerd is dat de aanvrager in zijn verplichtingen zal voldoen, zoals de dekking van de aansprakelijkheid van eventuele schade door bodembeweging (art. 46 Mw), het stellen van zekerheid voor het verwijderen of hergebruiken van niet meer in gebruik zijnde mijnbouwinstallaties (art. 47 Mw) of het stellen van zekerheid voor de voldoening van de afdracht van de financiële verplichtingen in de Mw.

¹² De zgn. “bonus”, de vergoeding voor betonningskosten en de vergoeding aan de grondeigenaar zijn bij de invoering van de Mw komen te vervallen. Zie kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr.3, pagina 30 & 31

¹³ Zie o.a. Kamerstukken II 1986/1987, 19 722, nr. 3: MvT bij de wijziging van de Mijnwet 1903 en de Napoleontische wet van 21 april 1810. Hierin werd o.a. geregeld dat concessies niet meer eeuwig duurden.

¹⁴ Kamerstukken II 2012/2013, nr. 1897, Kamervragen 05-04-2013

Bij een aanvraag voor en door meerdere natuurlijke personen of rechtspersonen worden zij gezamenlijk als aanvrager van de vergunning beschouwd (art. 22 Mw), en wordt dus voor hen gezamenlijk getoetst. Daarnaast is geregeld dat bij een aanvraag of houderschap van meerdere natuurlijke personen of rechtspersonen één van hen wordt aangewezen om de feitelijke werkzaamheden te verrichten of daartoe opdracht te verlenen. Dit wordt ook wel de ‘operator’ genoemd¹⁵. De operator fungeert als aanspreekpunt voor de overheid, en draagt de in hoofdstuk 4 geregelde verplichtingen voor vergunninghouders zoals die tot het nemen van maatregelen tegen milieuschade, schade door bodembeweging, schade aan de veiligheid of schade aan het belang van een planmatig beheer van voorkomens van delfstoffen of aardwarmte (art. 33 Mw), maar ook de verplichting tot het overleggen van een winningsplan (art. 34 en 35 Mw) of het verwijderen van niet meer in gebruik zijnde mijnbouwinstallaties (art. 44 Mw).

Omdat andere maatschappijen ook de gelegenheid dienen te krijgen om een vergunningsverzoek in te dienen wordt hiertoe op grond van art. 15 Mw een uitnodiging geplaatst in de Staatscourant en, ingeval het koolwaterstoffen betreft, in het publicatieblad van de Europese Unie¹⁶. Hier hebben zij dan tot dertien weken na de dag van plaatsing de mogelijkheid voor. Op grond van artikel 17 Mw beslist de Minister binnen zes maanden na het verloop van de indieningstermijn voor andere gegadigden over de aanvraag van de winningsvergunning – een termijn die hij eenmalig met nog zes maanden kan verlengen.

De houder van een winningsvergunning is verschillende financiële afdrachten verschuldigd op grond van hoofdstuk 5 Mw (art. 53 Mw e.v.), te weten oppervlakterecht (art. 56 t/m 59 Mw), cijns (art. 60 t/m 64 Mw), Winsttaandeel (art. 65 t/m 70 Mw) en de eenmalige afdracht aan de provincie (art. 75 t/m 80 Mw). Het winstaandeel is hiervan de enige winstafhankelijke afdracht¹⁷.

Naast deze afdrachten is door de minister ogv artikel 82 Mw EBN aangewezen dat tot taak heeft om deel te nemen in opsporingswerkzaamheden, mijnbouwwerkzaamheden en het verstrekken van inlichtingen aan de minister ten behoeve van de beoordeling van de uitvoerbaarheid van het voorgenomen energiebeleid. Deze deelneming van EBN komt in hoofdstuk 4 uitgebreider aan bod.

2.3 Deelconclusie

Vanaf 1998 tot en met eind 2002 is de Nederlandse mijnbouwwetgeving herzien om te worden omgevormd tot wat het nu is. Het doel was hierbij voornamelijk het centraliseren, uniformeren en moderniseren van de mijnbouwwetgeving. De opbrengsten uit de winning van delfstoffen moest zoveel mogelijk worden benut voor de samenleving, waardoor een relatief zwaarbelast regime is ontstaan met verschillende heffingen. In principe lijkt voor de Mw naar alle aspecten te zijn gekeken. De wet bepaalt voor welke activiteiten een vergunning benodigd is, stelt strikt de procedure vast voor het verkrijgen van een opsporings- en winningsvergunning en wijst vergunninghouders op hun verplichtingen.

¹⁵ Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr.3, pagina 7 & 8

¹⁶ In artikel 15 Mw staat dit nog vermeld als het “publicatieblad van de Europese Gemeenschappen”. Sinds het verdrag van Lissabon (getekend 13 dec 2007, in werking per 1 dec 2009) is echter sprake van de Europese Unie.

¹⁷ Cijns is overigens wel een omzetafhankelijke afdracht ogv art. 62 en 63 Mw, met een progressief tarief over de omzet voortkomend uit de winning aan de landzijde van de in de bijlage van de Mw gedefinieerde lijn.

Hoofdstuk 3 Systematiek winstaandeel mijnbouwwet

3.1 Koppeling met de IB & Vpb

Op grond van artikel 1 en 2 van de Vpb wordt een directe belasting geheven van onder meer de in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen, besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Artikel 2, lid 3, onderdeel d, sub 3 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) definieert Nederland als *“het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk, met dien verstande dat voor de heffing van de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de assurantiebelasting Nederland tevens omvat de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone, voorzover deze grenst aan de territoriale zee in Nederland.”* Hiermee omvat het begrip Nederland voor de IB en de Vpb dus ook het Nederlandse deel van het continentale plat.

Op grond van artikel 2, lid 5 Vpb worden de binnenlands belastingplichtige lichamen geacht met hun gehele vermogen een onderneming te drijven, met uitzondering van stichtingen, verenigingen en fondsen voor gemene rekening. Hierdoor worden deze lichamen aangemerkt als onbeperkt binnenlands belastingplichtigen.

In artikel 7 wordt het belastbare bedrag van binnenlands belastingplichtige lichamen gedefinieerd als de in een jaar genoten winst verminderd met de te verrekenen verliezen. Het winstbegrip voor de Vpb wordt vervolgens in artikel 8 gekoppeld aan de bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: IB) betreffende de totale winst uit onderneming en de jaarwinstberekening.

Het Wa is net als de Vpb een winstafhankelijke afdracht. De aangifte voor het Wa dient daarom ogv artikel 70, lid 2 Mw tegelijk met de Vpb aangifte te worden ingediend. Tevens zijn voor de heffing en invordering van het Wa ogv art. 72 Mw de AWR, de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet invordering rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing. Omwille van consistentie in de winstafhankelijkheid heeft het Wa tot op een bepaald niveau dezelfde heffingsgrondslag als de Vpb. In hoeverre dit anders is, zal ik hieronder bespreken. Artikel 66 ziet op respectievelijk de ring fence, de mogelijkheid tot consolidatie van winningsvergunningen en de mogelijkheid tot verliesverrekening. Art bepaalt 67 Mw wat uitgesloten en wat inbegrepen wordt van het resultaat uit het winningsbedrijf. Ten behoeve van een logische opbouw behandel ik eerst de winstbepaling voor het winstaandeel van art. 68 en 68a Mw, en daarna de problematiek rondom de toerekening aan het winningsbedrijf uit artikel 66, lid 1 Mw.

Artikel 68, lid 1 verwijst voor de opstelling van de winst- en verliesrekening van het winstaandeel naar onderstaande artikelen uit respectievelijk de IB en de Vpb. Het tweede lid bepaalt dat waar in deze wetten het begrip ‘onderneming’ genoemd wordt, voor de toepassing van het winstaandeel gelezen moet worden: ‘winningsbedrijf’. Hiermee wordt verwezen naar de genoemde toerekening aan het winningsbedrijf in artikel 66, lid 1.

Bij het opstellen van de winst- en verliesrekening voor het Wa mag volgens artikel 68, lid 3 rekening gehouden worden met de zgn. ‘kostenuplift’: Een verhoging van 10% van de in aanmerking te nemen algemene kosten. Belastingen en andere publiekrechtelijke lasten komen niet in aanmerking voor de uplift. Ook afschrijvingen op de koopsom van een overgenomen winningsvergunning komen niet in aanmerking voor de kostenuplift, voor zover die koopsom meer bedraagt dan wat de overdrager nog niet ten laste van zijn resultatenrekening heeft gebracht. Eenvoudig gezegd komt dit erop neer dat de uplift niet toegepast kan worden op afschrijvingen die niet door de overdrager in aanmerking genomen zouden kunnen worden. Tevens kunnen dotaties aan de ontmantelingsvoorziening (kostenegalisatiereserve ter zake van de verplichting tot het ontmantelen van niet meer in gebruik zijnde winningsinstallaties: zie 3.1.2) voor een overgenomen winningsvergunning niet in aanmerking komen voor de uplift voorzover die dotaties reeds door de overdrager waren gepleegd.

Naast de kostenuplift van art. 68, lid 3 faciliteert de Mw in art. 68a een investeringsaftrek van 25% aanvullend op het investeringsbedrag voor door de Minister aangewezen marginale velden¹⁸. Net als de soortgelijke regeling van art. 3.40 IB dient te worden geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel, waaronder ook wordt begrepen een exploratie- of evaluatieboring. Investeren staat in art. 68a, lid 2 gedefinieerd als het aangaan van verplichtingen ter zake van het aanschaffen van dat bedrijfsmiddel, voor zover die op de vergunninghouder drukken. Deze investeringsaftrek kan daarbij ogv lid 4 zelfs met terugwerkende kracht worden toegepast voor de jaren dat de houder van de winningsvergunning slechts nog houder van een opsporingsvergunning was. Lid 3 bepaalt echter wel dat de aftrek slechts in aanmerking genomen kan worden voor zover de betalingen voor het bedrijfsmiddel gedaan zijn, als het bedrijfsmiddel nog niet in gebruik is genomen.

Hieronder wordt in een tabel systematisch in kaart gebracht of en in hoeverre bepaalde wetsbepalingen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting van toepassing zijn voor het Wa. In de volgende paragrafen zal de toelichting voor de tabel verder worden uitgewerkt.

¹⁸ Regeling investeringsaftrek marginale gasvoorkomens Nederlands continentaal plat, Staatscourant, jaargang 2010, nr. 13093

Artikel IB	Omschrijving	Toepassing voor Wa via art. 68 Mw
3.8	Winst uit onderneming (Totaalwinst)	Eveneens basis voor het winstbegrip, hoewel beperkt door de 'ring fence'.
3.14(1)b-g	Van aftrek uitgesloten algemene kosten	(Idem binnen ring fence)
3.14(3-6)	Van aftrek uitgesloten algemene kosten	(Idem binnen ring fence)
3.25-3.39	Jaarwinst, toerekening prijswijzigingen; onderhanden werk; afschrijvingsregels en willekeurige afschrijving	Parallele jaarwinstbepaling voor het Wa. Zie 3.1.2 voor verdere uitweiding.
3.52	Beperking willekeurige afschrijving	(Idem binnen ring fence)
3.53(1)a-b	Egalisatiereserve en herinvesteringsreserve	O.a. in de vorm van de ontmantelingsvoorziening.
3.53(2)	Beperking in egalisatiereserve ivm prijswijzigingen jo. 3.26	(Idem binnen ring fence)
3.54	Herinvesteringsreserve	(Idem binnen ring fence)
3.56-3.57	Juridische splitsing en juridische fusie	(Idem binnen ring fence)
Artikel Vpb	Omschrijving	Toepassing voor Wa via art. 68 Mw
7.4-7.5	Definitie jaar als boekjaar; Regeling functionele valuta	Vreemde valuta nauwelijks van toepassing door NL vergunninghouders en NL kosten.
8.4	Geen kwijtscheldingswinstvrijstelling bij <6 jaar uit Fiscale Eenheid	Onjuiste verwijzing: dit doelt waarschijnlijk op art. 8.5 Vpb jo. 3.15 IB, de beperking van aftrek van algemene kosten.
9-10b	Aftrekbare kosten en de renteaftrekbeperkingen van 10,10a&10b	Wa kent ook verbonden lichamen en aftrekbeperkingen door besmette rechtshandelingen.
14-14b	Bedrijfsfusie, Juridische Fusie, Juridische Splitsing	Fusie van vergunninghouders is de enige mogelijkheid tot het geruisloos overnemen van een winningsvergunning. Dit leidt echter tot discussie over de toerekening van financieringskosten. Zie par. 3.4.2.
15d	Eindafrekening	Staking van winningsactiviteiten leidt tot eindafrekening voor het Wa
Artikel Vpb	Omschrijving ontbrekende bepaling	Gevolg voor Wa
8b	Correctie van transacties naar "at arm's length"	Expliciet opgenomen in art. 67, lid 5 Mw, zonder documentatieverplichting. Wellicht herleidbaar uit de Vpb aangifte. Art. 9 OESO-modelverdrag van overeenkomstige toepassing?
13	Deelnemingsvrijstelling	Niet van toepassing door ring fence: opbrengsten uit hoofde van een deelneming komen niet voort uit het winningsbedrijf. Hierdoor is ook de renteaftrekbeperking van 13l niet van toepassing.
15 e.v.	Fiscale eenheid	Subjectgebondenheid van het Wa faciliteert alleen consolidatie van vergunningen van dezelfde houder. Hierdoor is ook de renteaftrekbeperking van art. 15ad niet van toepassing.
20	Verliesverrekening	Van toepassing, maar ruimer in Wa ogv art. 66, lid 3 Mw

3.1.1 Totaalwinst

Allereerst haakt het winstbegrip voor het Wa aan bij het winstbegrip van de IB en de Vpb. Dit ‘totaalwinstbegrip’ staat in artikel 3.8 IB als volgt geformuleerd:

Winst uit een onderneming is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.

De totale winst wordt in principe vastgesteld door het waardeverschil te meten tussen het beginvermogen en het eindvermogen van de onderneming, gecorrigeerd voor de gedane stortingen en onttrekkingen gedurende de looptijd van de onderneming.

In de Vpb wordt overigens een inbreuk gemaakt¹⁹ op het totaalwinstbegrip, namelijk de beperking van de verticale verliesverrekening. Daar verliezen immers kunnen verdampen kunnen zij in de toekomst niet meer in aftrek worden gebracht van de winst, waardoor uiteindelijk meer belast wordt dan de uitkomst van de hier voor opgestelde rekensom. Het derde lid van art. 66 Mw ziet op de verticale verliescompensatie en definieert een verlies als een negatief resultaat van de winst- en verliesrekening als bedoeld in het eerste lid verminderd met de investeringsaftrek bedoeld in artikel 68a Mw. Verliescompensatie in de Mw wordt met toepassing van de regelgeving van de Vpb toegepast, maar kent geen termijn voor de voorwaartse verliesverrekening. De verliesverrekening met in het verleden behaalde winsten wordt door artikel 66, lid 3 wel beperkt tot winsten van ten hoogste 3 jaar geleden, maar ook dit is twee jaar ruimer dan de achterwaartse verliescompensatie in de Vpb.

3.1.2 Jaarwinst

De totale winst wordt op grond van artikel 3.25 IB volgens goedkoopmansgebruik verdeeld in jaarwinsten. Dit wil zeggen dat de jaarwinst mede wordt bepaald op basis van het redelijke inzicht van de belastingplichtige terwijl de totaalwinst wordt gebaseerd op de waarden in het economische verkeer, ongeacht het oordeel of het inzicht van de belastingplichtige²⁰. Het goedkoopmansgebruik is gestoeld op een aantal beginselen, waarvan als voornaamste worden aangemerkt het realisatiebeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin­sel. Deze beginselen komen er respectievelijk kort gezegd op neer dat winsten genomen worden wanneer zij gerealiseerd worden, verliezen mogen worden afgetrokken ook al zijn zij nog niet gerealiseerd, en dat de onderneming een praktisch hanteerbaar systeem dient te gebruiken.

Tevens wordt in artikel 3.25 IB gesteld dat de winst bepaald wordt met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. Hiermee wordt bedoeld dat de ondernemer in principe zelf kiest welk waarderingssysteem hij toepast, maar dat hij hier wel consistent in dient te zijn. Een eventuele verandering van een waarderingssysteem mag niet ingegeven zijn door een incidenteel fiscaal voordeel²¹.

¹⁹ Zie voor een verdere uiteenzetting van het recht op verliescompensatie en totaalwinst: D.R. Post, *Verliescompensatie en totaalwinst: meer dan een mythe?*, WFR 2006/443

²⁰ H. Vermeulen, *Cursus Belastingrecht: Vennootschapsbelasting*, Vpb.2.0.4.A.a, Kluwer, Deventer

²¹ Volgens R.J. de Vries, D.R. Post, *Naar een convergerend begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’*, WFR 2010/960 is een stelselwijziging die gevolgen heeft voor een periode van meerdere jaren of een die erop gericht is om dreigende verliesverdamping te voorkomen in beginsel overigens wel geoorloofd.

Onder de jaarwinstbepalingen voor het Wa vallen ook art. 3.53, lid 1, onderdeel a en b IB. Deze bepalingen zien op de mogelijkheid tot het vormen van een kostenegaliseringsreserve en een herinvesteringsreserve. Voor de toepassing van het Wa wordt de kostenegaliseringsreserve voornamelijk gebruikt om een ‘ontmantelingsvoorziening’ op te bouwen: jaarlijks worden kosten in aanmerking genomen vanwege de verplichting tot het ontmantelen van de mijnbouwinstallatie bij de beëindiging van de winningsactiviteiten (art. 44 Mw). De voorwaarden voor het mogen vormen van een voorziening zijn als volgt vastgelegd in het zgn. Baksteen-arrest²²: de uitgaven dienen hun oorsprong te vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan, er dient een redelijke mate van zekerheid te bestaan dat zij zich voor zullen doen en zij kunnen overigens ook aan die periode worden toegerekend.

In 1992 (dus vóór het Baksteen-arrest) had de Hoge Raad overigens al besloten²³ dat het vormen van een ontmantelingsvoorziening overeenkomt met goedkoopmansgebruik:

“De kosten, voortvloeiende uit de voortbrenging en het bezit van de onderhavige installaties, de kosten van de ontmanteling daaronder begrepen, worden gemaakt ter wille van de aanwending van die bedrijfsmiddelen gedurende het - een aantal jaren omvattende - tijdvak waarin zij worden gebezigd ten behoeve van de produktie waarvoor zij zijn bestemd. Goedkoopmansgebruik laat niet toe dat zodanige kosten in het jaar waarin de installaties worden voortgebracht, in eenmaal ten laste van de winst worden gebracht, doch brengt mee dat zij - voor zover zij, wat de ontmantelingskosten betreft, niet ten laste worden gebracht van het jaar waarin zij worden uitgegeven - dienen te worden toegerekend aan de jaren waarin de installaties voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt.”

Overigens kan de verplichting tot ontmanteling alternatief als deel van de kostprijs van het bedrijfsmiddel geactiveerd worden, zodat er op basis van productie-eenheden jaarlijks op afgeschreven kan worden. Per saldo bereikt deze aanpak hetzelfde resultaat, namelijk een egalisatie van de jaarlijkse kosten.

Daarnaast verwijst art. 68 Mw naar het willekeurige afschrijvingsregime uit de IB, wat ook zijn uitwerking heeft op de jaarwinst. Willekeurige afschrijving was in 1996 specifiek ingevoerd²⁴ in de Mijnwet voor stimulering van kleine velden, maar nadat de verwijzing was overgenomen in de Mw in 2003 weer komen te vervallen²⁵. Sinds het opnemen van de verwijzing naar het willekeurige afschrijvingsregime in de IB volgt het Wa de ministeriële regelingen die ervoor getroffen worden²⁶. Het CPB stelde²⁷ in 2004 dat het willekeurige afschrijvingsregime slechts een tijdelijk effect heeft op het aantal exploratieboringen, maar wel een structureel effect had op exploitatieboringen gedurende de tijd dat het regime van toepassing was. Toch achtte zij de maatregel niet efficiënt doordat deze ook invloed heeft op

²² HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409. Zie over deze problematiek verder P.H.M. Flipsen, *Ontwikkelingen fiscale voorzieningen na het Baksteen-arrest*, FP 2005/9, blz. 9

²³ HR 16 september 1992, nr 28 133, BNB 1992/356

²⁴ Besluit van 26 maart 1996 tot wijziging van het Besluit vergunningen koolwaterstoffen 1996 (willekeurige afschrijving), Stb. 1996, 214

²⁵ Belastingplan 2003, Stb. 2002, 615, artikel XXIX

²⁶ Zo was de willekeurige afschrijving van 1 januari 2009 tot 1 januari 2012 als crisismaatregel verbreed, zie R.P.C.W.M. Brandsma, J.A.G. van der Geld en R.J. de Vries, *Fiscaal crisispakket 2009*, WFR 2009/313

²⁷ M. Mulder, A. ten Cate, A. Aouragh en J. Gorter, *Gas exploration and production at the Dutch Continental Shelf: An assessment of the ‘Depreciation at will’*, CPB, oktober 2004, p. 61 e.v.

boringen die zonder de maatregel al rendabel zijn. In de evaluatie van de Mw in 2007 werd daarom ook gesuggereerd²⁸ dat een meer gerichte willekeurige afschrijving – een die alleen geldt voor velden die zonder de faciliteit niet economisch winbaar zouden zijn – wel bevorderlijk zou zijn voor het Wa, en artikel 68a lid 1 bepaalt dan ook dat de willekeurige afschrijving alleen van toepassing is voor de door de minister aangewezen marginale gasvoorkomens aan de zeezijde. Of het wenselijk is om voor de recente vondsten²⁹ in het noorden van het Nederlandse deel van het continentaal plat het willekeurige afschrijvingsregime voor het Wa weer in te voeren is onbekend, maar door de aanzienlijke investeringen en de grotere diepte van de gasbronnen niet ondenkbaar³⁰.

De genoemde koppeling met de Vpb hoeft niet te betekenen dat de winst- en verliesrekening voor het Wa er hetzelfde uit dient te zien als voor de Vpb. De Mw definieert dat de regels op grond waarvan deze worden opgesteld dezelfde zijn en dat goedkoopmansgebruik in acht moet worden genomen bij het bepalen van de beide winsten. Het is dus van belang dat het winningsbedrijf over de jaren consistent is in haar toepassing van het waarderingssysteem, maar of deze consistentie ook geëist wordt tussen de twee verschillende winst- en verliesrekeningen is niet gezegd. Anders gezegd is het totaalwinstbegrip voor de twee afdrachten hetzelfde, maar kan de jaarwinst eventueel op een andere wijze worden vastgesteld.

3.2 Ring fence

Artikel 66, lid 1 Mw bepaalt dat de heffingsmaatstaf voor het Wa het resultaat is van de over een boekjaar op te maken winst- en verliesrekening van een houder of van ieder van de medehouders van een winningsvergunning, met inachtneming van artikel 67 en 68 Mw en verminderd met de op de voet van het derde lid te verrekenen verliezen en de in artikel 68a bedoelde investeringsaftrek. Deze winst- en verliesrekening ziet alleen op de aan dat jaar en aan die vergunning toe te rekenen kosten en opbrengsten van het winningsbedrijf. Artikel 67, lid 4 bepaalt dat transacties die erop zien om prijs- of koersrisico's af te dekken die ter zake van te winnen of gewonnen delfstoffen worden gelopen bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt aangemerkt als opbrengsten uit het winningsbedrijf. Het begrip 'winningsbedrijf' zelf wordt echter niet nader gedefinieerd³¹, wat tot de genoemde 'ring fence'-problematiek leidt. Over het algemeen zullen vergunninghouders omwille van risicobeperking niet veel andere activiteiten hebben dan alleen de winning van delfstoffen: de investeringen in de winningsactiviteiten zijn immers niet gering en de opbrengsten niet altijd zeker. Toch kan er onzekerheid ontstaan of en in hoeverre kosten en opbrengsten tot het resultaat uit het winningsbedrijf behoren, zoals bijvoorbeeld rente of andere opbrengsten uit overtollig kapitaal van de vergunninghouder ("excess cash").

²⁸ Eindrapport evaluatie Mijnbouwwet, Policy Research Corporation, 26 november 2007, p. 32

²⁹ *Olie- en gasmiljarden in Noordzee*, NOS, 9 juli 2013

³⁰ De willekeurige afschrijvingsregeling is overigens met ingang van 1 juli 2013 tot en 31 december 2013 tijdelijk weer ingevoerd. Zie: Wijziging van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving, Staatscourant 28 juni 2013, nr. 18345

³¹ Zin ontleend aan Hof Den Haag 12 februari 2013, nr.12/00054, NTFR 2013-1174, opgemerkt in noot door A.J. Bos.

3.2.1 Hof Den Haag 12 februari 2013

De ring fence-problematiek is recentelijk naar voren gekomen in de uitspraak van Hof Den Haag van 12 februari 2013 waar ik al een aantal keer naar verwees. Hier was de vraag of inkomsten uit een (gedeeltelijk) verhuurde winningsvergunning kunnen worden beschouwd als inkomsten uit het winningsbedrijf. Gezien het beperkte aantal belastingplichtigen dat te maken heeft met het winstaandeel en het grote financiële belang dat per jaar gemoeid gaat met deze heffing (in dit geval was een aangifte Wa ingediend van €364.527.371) krijgt elke vergunninghouder om de drie jaar bezoek van de fiscus. In het zicht van horizontaal toezicht kan dit zelfs om het jaar of om de twee jaar zijn. Hierdoor worden er nauwelijks procedures gevoerd over het Wa en is er dus weinig tot geen specifieke jurisprudentie over het onderwerp beschikbaar. Dit maakt deze uitspraak extra bijzonder, maar niet minder gecompliceerd.

Belanghebbende ontplooidde in 2006 activiteiten die bestonden uit het opsporen en het winnen van aardgas op het Nederlandse deel van het continentale plat van de Noordzee. Zij was medehoudster van een aantal winningsvergunningen over verschillende winningsgebieden op het continentale plat. Omdat gas- en olievelden regelmatig de grenzen van de vergunningsgebieden overlopen had belanghebbende zogenaamde ‘Unitisation Agreements’ (hierna: UA) gevormd. ‘Units’ zijn samenwerkingsverbanden waarbij elke vergunninghouder (of groep van medehouders) gerechtigd is tot een vast percentage van de opbrengsten van de gehele Unit en ook een evenredig deel van de kapitaalsuitgaven vergoedt voor de Unit. Deze percentages worden de ‘Unit Interests’ (hierna: UI) genoemd en worden vastgelegd in de UA op basis van een schatting van de aanwezige reserves in de winningsgebieden waarvan de participanten vergunninghouder zijn. Tevens wordt elke participant voor het percentage van zijn UI eigenaar van alle winningsinstallaties die door de Unit worden gebouwd. De verdeling van de operationele kosten wordt jaarlijks bepaald aan de hand van de verdeling van de hoeveelheden gewonnen gas van elke participant gedurende het jaar.

Belanghebbende was medehouder van de drie betrokken winningsvergunningen (‘blokken’) in unit [f]. De deelname van belanghebbende in de blokken en de unit [f] kan als volgt worden weergegeven:

Blok	Deelname belanghebbende per blok	Deel blok/unit [f]	Deelname belanghebbende in unit [f]
[b]/[c]	26,0567%	50,7%	13,2107%
[a]	50%	45%	22,5%
[d]	25%	4,3%	1,075%
Totaal		100%	36,7857%

Door deze verdeling werden dus 36,7857% van de totale operationele kosten van de unit aan belanghebbende toegerekend, die belanghebbende diende te vergoeden aan de unit.

Aan de andere kant was belanghebbende voor 26,0567% eigenaar van blok [b]/[c]. Hierdoor ontving hij ook 26,0567% van de gebruiksvergoeding die door hemzelf en de andere participanten in de unit werden betaald en toekwamen aan de vergunninghouders van blok [b]/[c].

In het geding was of de gebruiksvergoedingen die belanghebbende ter zake van het gebruik van onder meer de platforms in het blok [b]/[c] betaalt aan de unit in aftrek kunnen worden gebracht voor het Wa. In de nota van wijziging van de Mw is het voornemen geuit³² om de inkomsten uit derdengebruik niet op te nemen in het Wa. De rechtbank had op grond hiervan besloten³³ dat artikel 66, eerste lid slechts het eigen resultaat van een winningsvergunning belast en dat mede-eigendom zoals hierboven omschreven hier dus niet onder valt. De opbrengsten uit de unit voor het deel waar belanghebbende mede-eigenaar van was werden niet betrokken in het Wa. Daarentegen was de rechtbank van mening dat de kosten voor dit deel wel in aftrek konden worden genomen, ondanks dat vergunninghouders door deze asymmetrie een deel van de grondslag van het Wa zouden kunnen wegnemen door het over en weer aan elkaar in rekening brengen van vergoedingen voor het gebruik van de mijnbouwinstallaties. Daarbij achtte de rechtbank relevant dat niet bleek dat de vergunninghouders onzakelijke prijzen hanteerden en dat de vergunninghouders waren genoodzaakt tot samenwerking door de overlopende structuren van de gasvelden. In feite kon belanghebbende in dit geval een deel van zijn winningsinstallaties via de unit aan zichzelf ter beschikking stellen en mocht daardoor volgens de rechtbank ook dit deel als ‘derdengebruik’ buiten de heffing van het Wa laten. De afspraak tussen de belastingdienst en de vergunninghouder dat de kosten voor derdengebruik aftrekbaar waren en de opbrengsten uit derdengebruik (slechts) voor 2/3 belast, achtte de rechtbank niet relevant.

Het hof achtte verhuur van de winningsinstallaties alleen fiscaal relevant voor zover zij ook daadwerkelijk aan derden werden verhuurd. De kosten die verband hielden met het eigen gebruik van een winningsinstallatie waarvan zij mede-eigenaar was kwamen ten laste van het resultaat voor het Wa en de opbrengsten waren er mee belast. “*De administratieve boeking van enerzijds een opbrengst van een gebruiksvergoeding en anderzijds een kostenpost ten laste van het resultaat, heeft naar het oordeel van het Hof geen reële betekenis.*”³⁴

Het komt volgens mij niet vaak voor dat een rechtbank of een gerechtshof bij het doen van een uitspraak weinig andere bronnen heeft om naar te verwijzen dan de kamerstukken ten tijde van de invoering van de wet, zeker als deze invoering inmiddels meer dan 10 jaar geleden heeft plaatsgevonden. Het is daardoor ook minder onbegrijpelijk dat de rechtbank in eerste instantie een uitspraak doet die puur gebaseerd is op de letter van de wet en de behandeling ervan in kamerstukken, hoewel doel en strekking van de wet niet overeenkomt met hetgeen in de praktijk gebruikelijk is. Hoewel de uitspraak van het hof ook niet geheel overeenkomt met wat in de praktijk gebruikelijk was, is de toepassing volgens de wijze die het hof voorstelt naar mijn mening wel logischer.

³² Kamerstukken II 2001/2002, 26219, nr. 16, p. 21

³³ Rechtbank Den Haag 7 december 2011, AWB 10/4808 WA, LJN: BV2023, NTFR 2012/2043

³⁴ Hof Den Haag 12 februari 2013, nr.12/00054, NTFR 2013-1174, rechtsoverweging 7.8

3.2.2 Vergelijkbaarheid met andere regimes

Vanwege het gebrek aan jurisprudentie over het onderwerp is het nuttig om binnen het Nederlandse belastingstelsel te zoeken naar vergelijkbare regimes om een juist beeld van de ring fence te kunnen krijgen. In dit kader komen respectievelijk de vermogensetikettering uit de IB, de toerekening aan een vaste inrichting (hierna: VI) uit de Vpb en het tonnageregime uit de IB naar voren.

In de hiervoor behandelde uitspraak van Hof Den Haag werd twee maal het begrip “ondernemingsvermogen” genoemd³⁵ in verband met de toerekening aan het winningsbedrijf. *“Indien de houders van een vergunning tevens eigenaar zijn van een bepaalde installatie, zoals een boorplatform, dat is gelegen in het tot die winningsvergunning behorende blok, dan behoort die installatie tot het “ondernemingsvermogen” van deze winningsvergunning.”*

Het begrip “ondernemingsvermogen” is afkomstig uit de IB, en heeft verband met de etikettering van vermogensbestanddelen ofwel aan de onderneming van een belastingplichtige, ofwel aan zijn privé sfeer. Dit is van belang voor het bepalen van de totaalwinst van zijn IB-onderneming.

De ondernemer in de IB kent drie soorten vermogens: verplicht privévermogen, verplicht ondernemingsvermogen en keuzevermogen. Tot welke categorie een vermogensbestanddeel behoort is in beginsel afhankelijk van de wil en de bedoeling van de belastingplichtige, mits hij hiermee de grenzen der redelijkheid niet overschrijdt³⁶. Een vermogensbestanddeel dat uitsluitend voor de onderneming benut wordt kwalificeert³⁷ als verplicht ondernemingsvermogen en een vermogensbestanddeel dat naar zijn functie geen verband houdt met de onderneming behoort tot het verplichte privévermogen. Het kwalificeren van deze bestanddelen tot een andere categorie dan waar het volgens zijn functie en aanwending zou behoren zou de grenzen der redelijkheid overschrijden. Vermogensbestanddelen waarvan het gebruik gesplitst (bijvoorbeeld een woon- winkelpand) of gemengd (bijvoorbeeld een auto van de ondernemer die ook voor privé gebruikt wordt) is behoren tot het keuzevermogen, en dienen door de ondernemer bij aanvang of wijziging van het gebruik in een categorie geplaatst³⁸ te worden. Vermogensbestanddelen waarvan op een later tijdstip blijkt dat zij in het verleden onjuist geëtiketteerd zijn worden met terugwerkende kracht in het laatste nog openstaande jaar in de andere categorie geplaatst door toepassing van de foutenleer³⁹.

Hoewel in kamerstukken over het Wa geen vergelijking wordt gemaakt met de vermogensetikettering in de IB, zou de uitspraak van het hof zou kunnen impliceren dat de toepassing van de ring fence voor het Wa soortgelijk is aan die van de vermogensetikettering uit de IB. De Belastingdienst lijkt in de praktijk ook deze mening te zijn toegedaan. Of dit betekent dat voor de ring fence ook de wil en de bedoeling van de vergunninghouder in

³⁵ Hof Den Haag 12 februari 2013, nr.12/00054, NTFR 2013-1174, rechtsoverweging 7.3 & 7.9

³⁶ M.L.M. van Kempen, *Curus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.A.a1

³⁷ HR 25 juni 1969, nr. 16183, BNB 1969/184

³⁸ Deze keuze vindt overigens van rechtswege plaats door de vraag of de ondernemer het vermogensbestanddeel in zijn balans opneemt. Vgl. HR 8 december 1993, nr. 29 137, BNB 1994/48

³⁹ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.16.D.b1. Zie voor een overzicht ook: S.J. Visbeek & A.O. Lubbers, *De ontwikkeling van de foutenleer in de afgelopen tien jaren*, WFR 2012/1149

beginsel bepalend is, of er sprake kan zijn van keuzevermogen en of de foutenleer in deze context ook toepassing zou vinden is echter onduidelijk.

Een andere soortgelijke afbakening van resultaten en vermogens is te vinden in de Vpb bij de toerekening van vermogensbestanddelen aan een VI. Een VI staat in artikel 2 van het besluit⁴⁰ ter voorkoming dubbele belasting aangeduid als: *“een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden vormt alleen een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.”*

Indien een binnenlands belastingplichtige een deel van zijn ondernemingsactiviteiten in het buitenland uitoefent door middel van een vaste inrichting, wordt aan de hand van het besluit bepaald welke winst aan de vaste inrichting in het buitenland toerekenbaar is (de belastbare winst uit buitenlandse onderneming) om de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te bepalen⁴¹. Bij het bepalen van deze buitenlandse winst worden op grond van artikel 9, lid 3 *“aan die buitenlandse onderneming de voordelen toegerekend die deze geacht zou worden te behalen – in het bijzonder bij haar handelen met andere onderdelen van de onderneming -, indien zij een zelfstandige en onafhankelijke onderneming zou zijn, die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, hierbij in aanmerking nemende de door de belastingplichtige door middel van de buitenlandse onderneming en andere delen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte activa en gelopen risico's.”*

Artikel 66, lid 1 stelt dat het Wa slechts ziet op de opbrengsten uit het “winningsbedrijf”. Als het winningsbedrijf binnen de onderneming van de vergunninghouder een vergelijkbare vorm zou hebben als de buitenlandse VI zou de toerekening van haar winsten plaatsvinden alsof het een zelfstandige onafhankelijke onderneming (in “winningsbedrijf-land”) is. Op basis van deze “functionally separate entity approach”⁴² zouden prijzen tussen de vergunninghouder en haar winningsbedrijf dus “at arm’s length” (zakelijk, alsof het onafhankelijke derden zijn) moeten worden vastgesteld, en wordt haar resultaat vastgesteld alsof zij een zelfstandige entiteit is.

Tot slot is ook het tonnageregime in de IB een kandidaat als vergelijkbaar regime. Deze vergelijking is naar mijn mening vooral gepast vanwege de excess cash-discussie die in beide gevallen speelt, en de soortgelijke manier waarop het regime in de wet staat geformuleerd. Op grond van artikel 3.22, lid 4 wordt de winst “uit zeescheepvaart” bepaald aan de hand van de tonnage van de schepen waarmee die winst wordt behaald. Deze winst wordt gedefinieerd als winst die wordt behaald met exploitatie van kwalificerende zeeschepen en daarmee samenhangende activiteiten. Het begrip ‘daarmee samenhangende activiteiten’ wordt wat betreft rente-inkomsten door de Staatssecretaris⁴³ meermaals⁴⁴ strikt geïnterpreteerd, en ook

⁴⁰ Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677

⁴¹ M. Brouwers en E. Nijkeuter, *Wijzigingen in de voorkoming van dubbele belasting per 2012*, WFR 2012/770

⁴² OECD, 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments, 22 juli 2010, nr. 8 e.v.

⁴³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 november 1996, nr. DB96/3720M, V-N 1996/4658 punt 14.

⁴⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 maart 2001, nr. CPP2001/366M, NTFR 2001/538

in de parlementaire geschiedenis⁴⁵ wordt dit standpunt ingenomen. Hoofdrede hiervoor is⁴⁶ dat anders door ondernemingen met winsten uit gemengde activiteiten gemakkelijk misbruik gemaakt kan worden van het voordelige tonnageregime. Van Sprundel en Dans beantwoorden⁴⁷ de vraag of deze winst uit samenhangende activiteiten ook rente-inkomsten uit excess cash omvat echter positief. Een onderneming die enkel voor het tonnageregime kwalificerende activiteiten verricht zou immers een bepaald eigen vermogen tot zijn beschikking moeten kunnen houden als werkkapitaal, reserve voor hoge onderhoudskosten of nieuwe investeringen, zonder buiten het tonnageregime te vallen. Zij stellen verder dat de huidige lijn die door de Belastingdienst wordt aangehouden ertoe strekt dat alle overtollige liquide middelen in beginsel buiten het tonnageregime vallen. Als overtollig wordt aangemerkt het deel van de liquide middelen dat het bedrag overstijgt van het gemiddelde van de maandelijkse uitgaande kasstromen van de onderneming, berekend over een voorafgaande periode van twaalf maanden. Van Sprundel en Dans uiten kritiek op deze aanpak van de Belastingdienst, omdat deze aansluit bij een gemakkelijk beïnvloedbaar gemiddelde van de uitgaven van het afgelopen jaar zonder notie van conjunctuur of de aard, termijn en bron van het aangehouden vermogen. Daarbij kunnen de rente-inkomsten onder het huidige beleid niet gesaldeerd worden.

Bij de discussie over overtollige liquide middelen bij het Wa zitten partijen aan de andere kant van de tafel. De tegemoetkoming van de Belastingdienst onder het tonnageregime werkt bij een gelijke toepassing negatief uit voor de vergunninghouder.

In art. 66, lid 1 Mw staat de ring fence voor het Wa niet gedefinieerd als “kosten en opbrengsten uit het winningsbedrijf en de daarmee samenhangende activiteiten.” Zij beperkt zich slechts tot de “aan de vergunning toe te rekenen kosten en opbrengsten uit het winningsbedrijf.” Ondanks deze striktere formulering is de huidige lijn van de Belastingdienst wat betreft overtollige liquide middelen voor het winstaandeel van een soortgelijke strekking: tijdelijke overtollige liquide middelen worden geacht nog toerekenbaar te zijn aan de opbrengsten uit het winningsbedrijf, terwijl opbrengsten uit liquide middelen die vrij ter beschikking staan om benut te worden voor andere doeleinden of uitkering aan de aandeelhouder buiten de ring fence vallen.

Naar mijn mening omvat de toerekening aan het tonnageregime slechts een ruimere grens door een tegemoetkoming van de Belastingdienst. Het is derhalve niet meer dan redelijk dat voor het Wa strikt gekeken wordt naar de opbrengsten uit het winningsbedrijf, en niet uit rente-inkomsten die voortkomen uit overtollige liquide middelen. De heffingen in de Mw zien er zoals eerder gesteld immers op toe om de opbrengsten uit de winning van delfstoffen "optimaal te laten zijn voor de samenleving", en hebben in beginsel geen betrekking op andere inkomsten.

⁴⁵ Kamerstukken I 2004/2005, 29 758, nr. C, p. 3

⁴⁶ Kamerstukken II 1995/1996, 24 482, nr. 3, p. 6

⁴⁷ D.E. van Sprundel en K. Dans, *'To tax or not to tax.'* vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?, WFR 2011/593

3.3 Verrekenbaar bedrag

Uit het totaalwinst begrip in de IB en de Vpb volgt dat het Wa een aftrekbare kostenpost vormt voor de grondslag van de Vpb. Verder formuleert artikel 69 Mw een soort logische puzzel waaruit blijkt dat de Vpb een verrekenbare voorheffing vormt op het af te dragen Wa.

Artikel 69, lid 1 Mw stelt dat het tarief van het Wa 50% bedraagt, waarna lid 2 stelt dat het door de vergunninghouder verschuldigde Wa (hieronder in formulevorm Wa_0 genoemd) voorzover mogelijk wordt verminderd met het volgens lid 3 berekende 'verrekenbare bedrag' (hierna: VB). Voorzover dit niet mogelijk is wordt zowel een positief als negatief verrekenbaar bedrag meegenomen naar volgende boekjaren.

Lid 3 berekent het VB als volgt: allereerst wordt het resultaat van de winst- en verliesrekening over het boekjaar bepaald. Hoewel dit niet strikt staat vermeld, kan worden aangenomen dat dit resultaat wordt bepaald overeenkomstig artikel 66, lid 1 met toepassing van de ring fence. Als dit niet het geval zou zijn zouden vergunninghouders immers andere winstgevendende activiteiten kunnen ontwikkelen om de grondslag voor het Wa uit te hollen. Hierbij dient de kostenuplift niet in aanmerking te worden genomen. Dit resultaat wordt vervolgens verminderd met het na toepassing van artikel 69 te betalen Wa: Een schijnbare cirkelredenering, maar dit leidt nog niet tot een onoplosbare vergelijking. Tot slot wordt over deze grondslag het tarief van de Vpb (τ) toegepast.

In formulevorm:

$$Wa = Wa_0 - VB$$

$$Wa_0 = 50\% * \text{resultaat}$$

$$VB = \tau * (\text{resultaat} + \text{uplift} - Wa)$$

dus

$$Wa = 50\% * \text{resultaat} - \tau * (\text{resultaat} + \text{uplift} - Wa)$$

$$Wa = 50\% * \text{resultaat} - \tau * \text{resultaat} - \tau * \text{uplift} + \tau * Wa$$

$$(1 - \tau)Wa = (50\% - \tau) * \text{resultaat} - \tau * \text{uplift}$$

$$Wa = [(50\% - \tau) * \text{resultaat} - \tau * \text{uplift}] / (1 - \tau)$$

Op soortgelijke wijze kan deze vergelijking omgeschreven worden om het VB weer te geven:

$$VB = [\tau * (50\% * \text{resultaat} + \text{uplift})] / (1 - \tau)$$

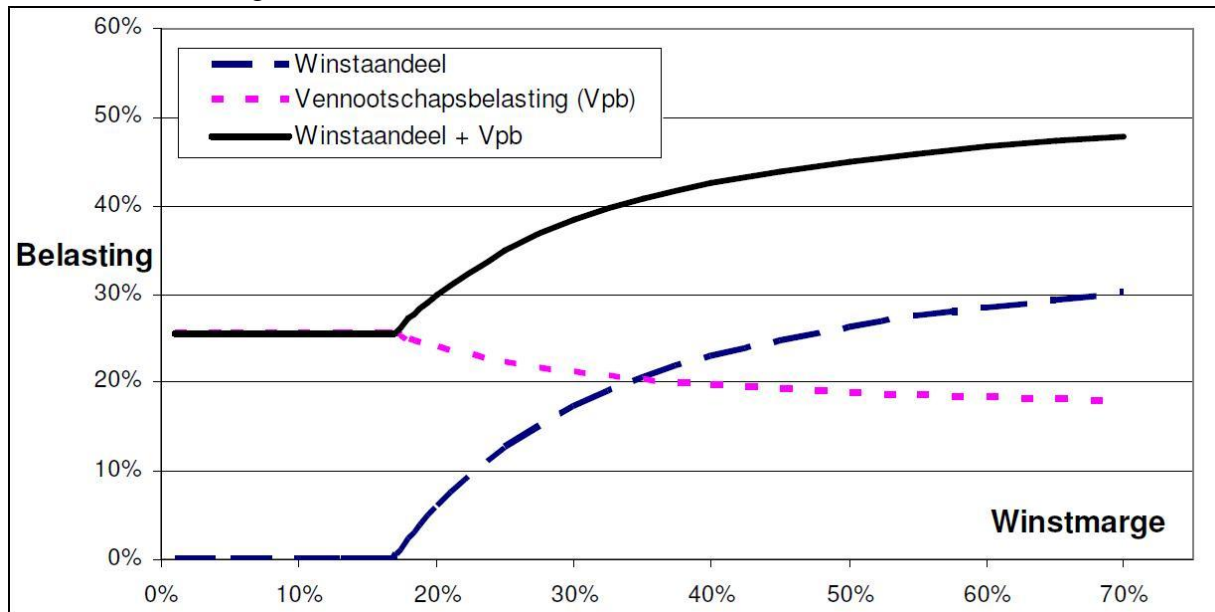
Bij een Vpb tarief van 25% (het opstaptarief buiten beschouwing gelaten) betekent dit dat

$$Wa = [25\% * \text{resultaat} - 25\% * \text{uplift}] / 75\%$$

$$Wa = 1/3 * \text{resultaat} - 1/3 * \text{uplift} (= 2/3 * \text{resultaat} - 1/3 * \text{resultaat zonder uplift})$$

Beneden een winstmarge van 16,67% is alleen Vpb verschuldigd, daarboven stijgt het percentage Vpb en Wa gezamenlijk geleidelijk. Bijvoorbeeld: de vergunninghouder is bij een winstmarge van 30% in totaliteit 38% over de behaalde winst aan Vpb en Wa verschuldigd. Ook in kamerstukken is aangegeven⁴⁸ dat een heffing over de winstmarge de bedoeling is van het Wa.

Zie onderstaande figuur⁴⁹:



Indien niet het gehele verrekenbare bedrag in mindering kan worden gebracht op het te betalen Wa wordt het overschot op grond van artikel 69, lid 2 opgeteld bij het VB van het volgende boekjaar. Indien het negatief is komt het in mindering op het VB van het volgende boekjaar.

Het VB is onder andere om deze gecompliceerde wijze van verliesverrekening ook onderwerp van kritiek geweest: de evaluatie van de Mw in 2007 concludeerde⁵⁰ dat de ring fence, het verrekenbare bedrag en de daarmee gepaard gaande verliesverrekening uitvoeringscomplicaties bevat, en dat vanuit de uitvoeringskant van de belastingen een vast tarief wenselijk is. Een dergelijke maatregel zou volgens het rapport echter *“een impact hebben op het mijnbouw klimaat in Nederland en zou pas kunnen worden gerealiseerd indien er duidelijkheid en consensus bestaat over de omvang ervan.”*

⁴⁸ Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr. 3, p. 34

⁴⁹ Nederlands olie- en gasportaal, *Afdrachten in verband met het opsporen en winnen van koolwaterstoffen in Nederland en op het Nederlands deel van het Continentaal Plat*, februari 2012

⁵⁰ Eindrapport evaluatie Mijnbouwwet, Policy Research Corporation, 26 november 2007, p. 32

3.4 Ontbrekende bepalingen en problemen in het winstaandeel

Het winstaandeel is zoals te zien in artikel 68 Mw niet volledig gekoppeld aan de grondslag van de Vpb. Sommige bepalingen zijn niet relevant voor de bepaling van de winst voor het Wa: zo is het niet relevant om een deelnemingsvrijstelling op te nemen in de Mw, aangezien voordelen uit hoofde van een deelneming zoals dividenden en vervreemdingsresultaten van deelnemingen niet binnen de ring fence van het Wa vallen. Bij sommige bepalingen heeft de wetgever er bewust - of onbewust - voor gekozen de bepalingen niet op te nemen in de koppeling met de Vpb. Onder andere is geen verwijzing opgenomen naar de FE, terwijl dit in de parlementaire behandeling van de Mw wel de bedoeling is geweest en ook in de praktijk zuiver en wenselijk zou zijn.

3.4.1 Fiscale Eenheid

Zoals gesteld is elk zelfstandig (niet transparant) lichaam voor de Vpb apart subjectief belastingplichtig. Zij stellen een eigen winst- en verliesrekening op en dienen een eigen aangifte in voor de Vpb. Voor vennootschappen in concernverhouding is hier echter een uitzondering op gemaakt: Artikel 15 Vpb stelt dat ingeval een belastingplichtige (moedermaatschappij) de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 procent van de aandelen in het kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij), op verzoek en op bepaalde voorwaarden belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat de werkzaamheden en het vermogen van de dochtermaatschappij deel uitmaken van die van de moedermaatschappij. De vennootschappen tezamen worden in dat geval aangemerkt als Fiscale Eenheid (hierna:FE).

Door het bestaan van de FE is horizontale verliesverrekening tussen concernvennootschappen binnen de FE mogelijk en vindt dit van rechtswege plaats, wordt er geen belasting geheven over inter-company winsten, is er de mogelijkheid tot fiscaal geruisloze reorganisatie en dient het als nuttig middel bij het overdragen van een onderneming in een holdingstructuur⁵¹. Daarbij hoeft de FE nog maar één aangifte Vpb in te dienen. De FE is daarentegen wel gebonden aan de eisen van artikel 13d, lid 8 Vpb en artikel 15 t/m 15a Vpb. Hierin wordt onder andere geregeld dat liquidatieverliezen na ontvoeging uit een FE pas vanaf het moment van ontvoeging in aanmerking worden genomen (13d, lid 8 Vpb), dat verliezen van voor het voegingstijdstip niet horizontaal verrekend kunnen worden (art. 15ae Vpb), dat verliezen na ontvoeging maar beperkt ‘meegegeven’ kunnen worden (art. 15af Vpb) en dat stille reserves van interne vermogensoverdrachten alsnog tot uitdrukking kunnen komen bij een ontvoeging binnen zes jaar (art. 15ai Vpb). Ook de renteaftrekbepanking voor overnameholdings van artikel 15ad vormt sinds 1 januari 2012 een belangrijke beperking voor de FE.

Het Wa sluit aan bij het resultaat uit een winningsvergunning van de houder van die vergunning, in plaats van bij de entiteit als het subject van de belasting. Hierdoor ligt het niet voor de hand om een consolidatie van de resultaten van meerdere vergunninghouders toe te staan, maar slechts een consolidatie van meerdere vergunningen van dezelfde houder. Omdat in artikel 68, lid 1 geen verwijzing is opgenomen naar de bepalingen over de Fiscale Eenheid in de Vpb, is in een situatie waarin een vergunninghouder een deelneming of zelfs

⁵¹ S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht: Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, Vpb.2.9.1.B.c4

een 100%-belang heeft in een andere vergunninghouder consolidatie van de winst- en verliesrekeningen voor de bepaling van het Wa dan ook niet mogelijk. Ondanks dat ondernemingen zonder winningsactiviteiten niet onderworpen zijn aan deze heffing en dus niet één op één vergelijkbaar zijn, kunnen echter voor een FE voor het Wa dezelfde argumenten aangevoerd worden als voor die in de Vpb: de wenselijkheid van horizontale verliesverrekening en van het faciliteren van geruisloze organisatie binnen het concern zijn bij het Wa immers net zozeer van toepassing. Daarom is ook consolidatie van verschillende winningsvergunningen van dezelfde vergunninghouder mogelijk gemaakt⁵².

De winstbepaling voor het Wa heeft, zoals aangetoond, een beperkt aantal afwijkende bepalingen van de winstbepaling voor de Vpb: de ring fence, de kostenuplift, het verrekenbare bedrag en de investeringsaftrek van artikel 68a Mw. Buiten deze afwijkingen kent zij geen relevante bepalingen die niet voorkomen in de algemene winstbepaling van de Vpb. De investeringsaftrek is hiervan zelfs in grote lijnen gelijk aan de gelijknamige regeling in de IB. Hieruit volgt logischerwijs dat een FE voor het Wa buiten deze bepalingen geen nieuwe problemen met zich mee kan brengen die niet al in de Vpb aanwezig zijn. De kostenuplift en het verrekenbare bedrag vormen daarbij naar mijn mening geen onoverkomelijke obstakels voor het toestaan van een FE voor het Wa.

De aansluiting van het Wa bij de winningsvergunning in plaats van bij de entiteit hoeft op zich ook geen probleem te zijn. Artikel 65 Mw definieert immers dat het Wa wordt geheven van de (mede)houder van een winningsvergunning, wat wel degelijk een subject bepaalt voor het Wa. Dat deze niet voor zijn gehele winst belast is kan volgens mij geen onoverkomelijk probleem zijn, aangezien voor het af te dragen Wa van de vergunninghouder zelf ook een resultatenrekening opgesteld dient te worden voor zover die toerekenbaar is aan het winningsbedrijf. Zoals ook te zien is in de hofuitspraak van 12 februari 2013 zijn veel van de transacties tussen vergunninghouders hierdoor ook al niet relevant voor het Wa. Het is daarmee wel de vraag hoe ver een FE voor het Wa zou reiken: door de ring fence zou het zich kunnen beperken tot de mogelijkheid tot horizontale verliesverrekening.

Uit kamerstukken blijkt⁵³ dat het ministerie van EZ in haar wetsvoorstel van de Mw wel voornemens was de FE op termijn van toepassing te laten zijn op het Wa en dat tevens het ministerie van Financiën “positief aankeek tegen de haalbaarheid van deze voorstellen”. Voorgenomen was deze gelijkstelling in te voeren nadat de hervorming⁵⁴ van het regime van de FE, die destijds in ontwikkeling was, was afgerond. Dit voornemen werd overigens geuit samen met de voornemens tot het mogelijk maken van consolidatie van de verschillende winningsvergunningen van een vergunninghouder aan de land- en zeezijde (art. 66, lid 2 Mw) en het overdragen van de heffing en invordering van het Wa aan de rijksbelastingdienst (art. 54 f&g Mw), die beiden wel zijn uitgewerkt in de Mw.

⁵² Kamerstukken II, 2001/2002, 26 219, nr. 15, p. 43

⁵³ Kamerstukken II, 2000/2001, 26 219, nr. 12, p.80 & 91

⁵⁴ Kamerstukken II, 1999/2000, 26 854, nr 3

Schuver⁵⁵ is van mening dat de wetgever bewust voor de selectieve toepassing van fiscale bepalingen heeft gekozen omdat hij de fiscale grondslagbepaling zonder inbegrip van faciliteiten wilde volgen. Hij vindt het vanzelfsprekend dat die keuze resulteert in verschillende heffingsgrondslagen.

Ik ben het over dit bewustzijn niet met Schuver eens: uit voornoemde kamerstukken blijkt niet alleen dat de hervorming van de mijnbouwwetgeving als doel had het uniformeren en vereenvoudigen van de wet, maar er is (wat hij zelf overigens ook niet onopgemerkt laat) expliciet vermeld dat “voor soms gedetailleerde verschillen in de regelgeving voor de grondslagbepaling geen duidelijke verklaring en rechtvaardiging meer is”. De bepaling van de grondslag voor het Wa diende zoveel mogelijk aan te sluiten bij de algemene regels voor de grondslag voor de Vpb. De enige uitzonderingen hierop zouden gevormd worden door de ring fence en de 10%-kostenuplift. De rechtstreekse toepassing van de belastingwetgeving werd daarbij als groot voordeel gezien.

Wat mij sterkt in deze opvatting is dat na deze behandeling van de uniformering van de winstbepaling het begrip ‘Fiscale Eenheid’ in kamerstukken niet meer genoemd wordt tot aan de invoering van de Mw. Ook wordt gesteld⁵⁶ dat de grondslag van het Wa gelijk geschakeld is met die van de Vpb.

Eerder had Schuver het overigens wel opmerkelijk genoemd⁵⁷ dat het winstaandeel nog niet volledig in de Vpb werd geïntegreerd. De Vpb zou inmiddels immers zonder veel moeite plaats kunnen bieden aan het concept van de ring fence.

Ook de VVD stelde⁵⁸ destijds in het kader van vereenvoudiging van de financiële afdrachten in de Mw voor om het Wa in een apart regime en een apart tarief voor mijnbouwwerkzaamheden op te nemen in de Vpb. Ik deel de mening van Schuver en van de VVD in dit geval. Waarom hier geen gehoor aan is gegeven ontgaat mij, maar de suggestie van Schuver dat de opbrengsten van het Wa nog steeds naar het Ministerie van EZ vloeien – ondanks dat zij geïnd worden door Financiën – zou helaas best een goede verklaring kunnen zijn.

3.4.2 Fusie

Door het gebrek aan de mogelijkheid tot het vormen van een FE voor het Wa zullen vergunninghouders ten behoeve van horizontale verliesverrekening eerder genoodzaakt zijn gebruik te maken van de fusiefaciliteiten uit de Vpb die wel zijn opgenomen in de verwijzing van art. 68 Mw. Het komt immers voor dat een vergunninghouder een winningsvergunning van een derde wenst over te nemen. Koopt hij deze vergunning rechtstreeks, dan moet de vervreemder afrekenen over de stille reserves in de winningsvergunning. Zoals eerder gesteld ontplooiën vergunninghouders omwille van risicobeperking gewoonlijk echter geen andere activiteiten dan winningsactiviteiten, zodat het overnemen van de houder van de aan te kopen winningsvergunning bedrijfseconomisch hetzelfde doel bereikt. Als de genoemde vergunninghouder (hierna: overnemer) echter alle aandelen in de houder (hierna: target) van de over te nemen vergunning koopt, bestaat door de subjectgebondenheid van art. 66, lid 2 Mw en het gebrek aan een FE geen mogelijkheid tot consolidatie van de resultaten van de twee winningsvergunningen. Om dit toch te bewerkstelligen is een fusie van de twee vergunninghouders nodig.

⁵⁵ B.F. Schuver, *Afdrachten onder de Mijnbouwwet*, WFR 2003/717

⁵⁶ Kamerstukken II, 2001/2002, 26 219, nr. 16, p. 19

⁵⁷ B.F. Schuver, *Winstheffing op het Nederlandse continentaal plat*, WFR 2001/1406

⁵⁸ Kamerstukken II, 1999/2000, 26 219, nr. 10 p.48

In een dergelijke overnamesituatie moet de overnemer vaak kapitaal aantrekken om de overname te financieren. Om een artikel 10a Vpb-situatie te vermijden wordt buiten het concern ingeleend, en worden de aandelen van de target aangekocht. Vervolgens fuseert de overnemer met de target om consolidatie van de resultaten van de winningsvergunningen mogelijk te maken. In deze situatie ziet de rente op de financiering van de overname echter op de aankoop van de aandelen in de target en is niet toe te rekenen aan het “ondernemingsvermogen” van het winningsbedrijf. Ook na de fusie blijft deze toerekening onder het huidige systeem gelden. Hierdoor bestaat geen mogelijkheid tot aftrek van de rente van het resultaat voor het Wa.

De overnemer en de target moeten bij de verkoop van een winningsvergunning dus samen kiezen tussen twee ongunstige uitkomsten: afrekenen over de stille reserves in de winningsvergunning met aftrekbare financieringsrente, of een geruisloze overgang van de winningsvergunning zonder renteaftrek op de financiering. (‘Sparen’ voor een overname is immers niet altijd een optie, en belast de overnemer weer met excess cash-problemen.)

In het kader van de vermogensetiketteringsleer bij toerekening van inkomsten aan het winningsbedrijf acht ik voorgenoemde uitkomst onzuiver en onwenselijk. Bij vermogensetikettering in de IB bepaalt de etikettering van het gefinancierde activum de daarmee corresponderende schuld⁵⁹. Zo worden schulden die de functie hebben van financiering van de tot het ondernemingsvermogen behorende bezittingen zelf ook tot het ondernemingsvermogen gerekend⁶⁰. Hiertoe behoort overigens ook de schuld ter zake van de overname van een onderneming⁶¹. Daarbij kan in de etikettering van een schuld later worden gewijzigd⁶², ingeval van een andere functionele aanwending van het vermogensbestanddeel: als een vermogensbestanddeel dat bij aankoop kwalificeerde als verplicht ondernemingsvermogen en ter zake waarvan een schuld is aangegaan wordt overgebracht naar privé, gaat de corresponderende schuld ook tot het privévermogen behoren⁶³.

In het kader van het Wa wordt bij aankoop van de hiervoor genoemde target het ingeleende kapitaal direct aangewend voor een uitbreiding van het winningsbedrijf van de overnemer. Het feit dat dit winningsbedrijf uitgeoefend wordt in een andere entiteit is naar mijn mening van secundair belang, mits de target zich geheel of nagenoeg geheel richt op winningsactiviteiten. Een al dan niet voorwaardelijk recht op aftrek van rente bij de overnemer dat proportioneel is aan het deel van de jaarwinst van de target dat binnen de ring fence valt zou naar mijn mening hier uitkomst kunnen bieden.

Bij een fusie van de vergunninghouder met de target dient naar mijn mening de lening opnieuw geëtiketteerd te kunnen worden, aangezien het vermogensbestanddeel na de fusie ook daadwerkelijk wordt aangewend ten behoeve van het winningsbedrijf van de overnemer.

⁵⁹ Es, J.A.G. van, Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting, TFO 2003/113

⁶⁰ M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.C.a

⁶¹ J. Spaanstra, Jurisprudentie inzake vermogensetikettering, WFR 1969/660

⁶² M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.C.c

⁶³ HR 2 november 1960, nr. 13 349, BNB 1961/13 en Hof Amsterdam 13 maart 2006, nr. 05/0169, V-N 2006/37.12

3.4.3 Overname van een winningsvergunning tegen winstrecht

In 1993 oordeelde⁶⁴ de Hoge Raad dat indien een deelneming wordt vervreemd tegen een koopprijs die (mede) bestaat uit een recht op toekomstige uitkeringen waarvan het bedrag onzeker is de waarde van de deelneming door koper en verkoper geschat dient te worden op het moment van vervreemding. Het resultaat van deze schatting werd gezien als opbrengst uit hoofde van een deelneming. Eventuele latere waardeveranderingen van het recht op toekomstige opbrengsten vielen volgens de HR niet onder de opbrengsten uit hoofde van een deelneming en werden dus belast. In 1999 bevestigde⁶⁵ de HR deze opvatting.

Deze opvatting van de HR over de ‘earn-out’ overeenkomsten bleek⁶⁶ voor de praktijk niet wenselijk: indien een deelneming werd verkocht tegen een earn-out vergoeding en de uiteindelijke betalingen lager waren dan de bij vervreemding geschatte prijs, leidde dit bij de verkoper tot een aftrekbaar verlies op een vordering en bij de koper tot belaste vrijval van een verplichting. De verkoper had daardoor belang bij een zo hoog mogelijke waardering, de koper bij een zo laag mogelijke. Indien koper en verkoper in een dergelijk geval de overdrachtprijs niet op hetzelfde bedrag schatten, kon dat leiden tot langdurige discussies met de inspecteur. Per 1 januari 2002 werden daarom de opbrengsten uit een earn-out-overeenkomst als opbrengsten uit een deelneming beschouwd en vielen zij onder de deelnemingsvrijstelling.

Ook winningsvergunningen worden regelmatig vervreemd tegen een van toekomstige opbrengsten afhankelijke prijs. Op deze manier verzekert de vervreemder van een winningsvergunning zich ervan dat hij niet voor een te lage prijs zijn vergunning van de hand doet door bijvoorbeeld de ontdekking van een nieuw olie- of gasreservoir in het winningsgebied of stijging van de olie- of gasprijzen. Voor de winstbepaling voor het Wa was er echter niet zo’n eenvoudige oplossing voorhanden: door de ring fence kent deze immers geen deelnemingsvrijstelling. Bij de vervreemding van een winningsvergunning waarbij gebruik wordt gemaakt van een earn-out overeenkomst vertrouwt het Wa hierdoor nog steeds op de vroegere schattingssystematiek uit de Vpb. De rede hiervoor ligt vooral in een soort praktische ‘exitheffing’-gedachte: als een vergunninghouder zijn laatste of enige winningsvergunning vervreemdt tegen een earn-out vergoeding, is hij geen vergunninghouder meer en zou hij niet meer belast zijn met het Wa. Tevens zou de fiscus iedere vergunninghouder die in het verleden een vergunning tegen een winstrecht heeft overgedragen moeten blijven ‘volgen’ voor de heffing en invordering van het Wa.

In deze schattingssituatie hebben koper en verkoper wederom een tegengesteld belang. Nu heeft echter de verkoper er belang bij de toekomstige opbrengsten uit de winningsvergunning fiscaal zo laag mogelijk in te schatten, zodat voor hem een klein bedrag met Wa belast is. De koper heeft er daarentegen belang bij om deze fiscaal hoog in te schatten, zodat hij voor het Wa voldoende aankoopkosten in aanmerking kan nemen.

De schattingsaanpak voor de winstbepaling van het Wa is nog even onwenselijk als deze was voor de winstbepaling van de Vpb toen earn-out opbrengsten nog niet tot het voordeel uit

⁶⁴ HR 3 maart 1993, nr. 28 598, BNB 1993/180

⁶⁵ HR 30 juni 1999, nr. 33 996, BNB 2001/13

⁶⁶ Kamerstukken II, 2001/2002, 28 034 nr. 3, p. 12 & 29

hoofde van een deelneming vielen. Het bezwaar van de fiscus tegen het in de tijd blijven ‘volgen’ van de opbrengsten uit de vervreemding van de winningsvergunning is begrijpelijk, hoewel het aantal vergunninghouders voor het Wa beperkt is. De afweging tussen een fiscaal zuivere toepassing en praktische werkbaarheid is naar mijn mening hier dan ook verkeerd beoordeeld. Ingeval de vervreemder op enig moment na de overdracht van de winningsvergunning geen houder meer is van een andere winningsvergunning zou een verplichte inhouding op winstafhankelijke nabetalingen door de overnemer van het anders door de vervreemder afgedragen Wa naar mijn mening uitkomst kunnen bieden. Per saldo heeft dit dezelfde uitwerking als het blijven ‘volgen’ van de vervreemder. Doordat jaarlijks de lopende opsporings- en winningsvergunningen bekend worden gemaakt en EBN een deelneming heeft in alle vergunninghouders zal het tevens eenvoudig te achterhalen zijn of de ontvanger van het winstrecht nog in bezit is van een andere winningsvergunning.

3.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de winstgrondslag voor het Wa zoveel mogelijk langs de heffing van de Vpb gelegd. Door de omvang en complexiteit van de problematiek rondom de bepalingen voor het Wa heb ik een aantal verschillende regimes behandeld. Deze heb ik slechts kort samengevat, en alleen de punten behandeld die ik relevant achtte voor de beantwoording van mijn onderzoeksvraag. In grote lijnen heb ik de totaalwinst- en jaarwinstbepalingen op een rij gezet die voor het Wa van toepassing zijn, en aangegeven welke hiervan afwijken van de corresponderende bepalingen in de IB en de Vpb.

De stroomlijning van het Wa met de Vpb laat zeer te wensen over. Het jaarwinst- en totaalwinstbegrip komen in beginsel overeen, maar wijkt het Wa af wat betreft onder andere de verliesverrekening, de ring fence, de FE en de bijzondere tariefstructuur. Ook kent de winstbepaling voor het Wa praktische problemen door de afkadering met de ring fence. Allereerst wordt de vergunninghouder getroffen door een dilemma bij de overname van een winningsvergunning: ofwel de rente op de externe financiering van de overname is niet aftrekbaar, of de overdrager dient fiscaal af te rekenen over de stille reserves in de winningsvergunning. Bij een goede stroomlijning met de Vpb zou dit probleem zich niet voorgedaan hebben. Verder speelt ook de schattingsproblematiek bij de overname van een winningsvergunning, als deze tegen een winstrecht wordt overgedragen. De praktische bezwaren van de Belastingdienst tegen het blijven ‘volgen’ van de vervreemder van een winningsvergunning van een winstrecht zijn naar mijn mening niet onoverkomelijk, en zouden kunnen worden verholpen door een inhoudingsplicht van het Wa op de winsten die de overnemer betaalt aan de vervreemder. Een verduidelijking van het ring fence-begrip en verdere uniformering van de winstgrondslag van het Wa met die van de Vpb zijn wenselijk als het Wa in de toekomst gehandhaafd blijft.

Hoofdstuk 4 Deelneming EBN

4.1 Algemene werking en verplichtingen

In dit hoofdstuk behandel ik de deelneming van EBN. Zij beschrijft zichzelf op haar website ebn.nl als volgt: *“EBN B.V., gevestigd in Utrecht, is actief in het opsporen, produceren, opslaan en verhandelen van gas en olie en is dé partner voor olie- en gasmaatschappijen in Nederland.*

Samen met nationale en internationale olie- en gasmaatschappijen investeert EBN in de opsporing en productie van olie en gas en in gasopslagen in Nederland. Het belang in deze activiteiten bedraagt tussen de 40% en 50%. Daarnaast adviseert EBN de Nederlandse overheid over het mijnbouwklimaat en over nieuwe mogelijkheden voor het benutten van de ondergrond.(...) De winst die voortkomt uit haar activiteiten draagt EBN volledig af aan de Nederlandse staat, vertegenwoordigd door het ministerie van Economische Zaken, onze enige aandeelhouder.

EBN is de door de minister in artikel 82 Mw ‘aangewezen vennootschap’. Hier staan haar taken tevens bepaald als het deelnemen in opsporingswerkzaamheden, mijnbouwwerkzaamheden en het verstrekken van inlichtingen aan de minister ten behoeve van de beoordeling van de uitvoerbaarheid van het voorgenomen energiebeleid.

Op grond van artikel 88 Mw en artikel 94 Mw dienen EBN en de vergunninghouder een overeenkomst aan te gaan dat EBN voor 40% deelneemt in de benodigde kosten en investeringen voor de opsporing en winning van koolwaterstoffen en gerechtigd is tot 40% van de eigendom van de werken binnen het winningsgebied en van de gewonnen koolwaterstoffen. De vergunninghouder wordt hierdoor verplicht samen te werken met EBN en op grond van artikel 89 en 95 Mw beslissingen tot het aangaan, wijzigen of beëindigen van een samenwerking met derden met betrekking tot de opsporing en winning van delfstoffen ter goedkeuring aan haar voor te leggen. Artikel 91 en 97 Mw stellen voorts dat de samenwerkingsovereenkomst bepalingen dient te bevatten die de vergunninghouder ertoe verplichten om het jaarlijkse investerings- en financieringsplan en een meerjarenplan ter goedkeuring voor te leggen aan EBN. Daarbij dient zij activiteiten en aanschaffingen die niet in een dergelijk plan zijn opgenomen en die een bedrag van €500 000 te boven gaan tevens aan EBN voor te leggen.

Artikel 92 en 97a bepalen tot slot dat de vergunninghouder geen besluit dient te nemen inhoudende bij wie opdrachten worden geplaatst voor leveringen of diensten indien aannemelijk is dat dit leidt tot een financieel nadeel voor de staat of voor de vennootschap.

4.2 Dubbele weg

De uitwerking van het systeem van de staatsdeelneming verschilt van die van het systeem van het Wa omdat bij Wa slechts een heffing plaatsvindt als de vergunninghouder eenmaal (aanmerkelijke) winst maakt⁶⁷. Zoals in het vorige hoofdstuk aangetoond is het Wa immers effectief een heffing over de winstmarge van de vergunninghouder. De staatsdeelneming van EBN voorziet in eerste instantie van een steun in de kosten en risico's die door de vergunninghouder worden gemaakt, zodat later 40% van de opbrengst van de vergunninghouder via EBN kan worden afgedragen aan de staat.

De rede voor deze dubbele wijze van heffing van Wa en afdrachten via EBN ontgaat mij. In dit kader heb ik het oppervlakterecht en cijns overigens zelfs nog buiten beschouwing gelaten. De deelneming van EBN is naar mijn mening een effectieve en constructieve wijze om opbrengsten uit gaswinning naar de staatskas te laten vloeien. Niet alleen participeert de overheid hiermee actief in de winningsactiviteiten en behoudt zij de controle op de gaswinning, maar een dergelijke rechtstreekse deelneming in de vergunninghouder bezorgt hem aanzienlijk minder administratieve lasten dan het onnodig gecompliceerde Wa en steunt vergunninghouders in het risico bij exploratie. Ik ben daarom van mening dat het Wa in deze tijd haar bestaansrecht verloren heeft. Een budgettair neutrale verhoging van de efficiëntie van de gaswinning zou volgens mij bereikt kunnen worden door het afschaffen van het Wa, en het vergroten van de staatsdeelneming in vergunninghouders. Op deze manier draagt de staat tevens bij aan de financiering van de winningsactiviteiten en plukt zij hier des te meer de vruchten van wanneer deze hun rendement opleveren.

⁶⁷ Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr. 7, p. 70

Hoofdstuk 5 Conclusie en aanbevelingen

Om delfstoffen uit de Nederlandse bodem te mogen winnen is een opsporings- en een winningsvergunning vereist. Een houder van een dergelijke vergunning is een aantal afdrachten verschuldigd aan de staat, waaronder bij de winningsvergunning het winstafhankelijke Wa, wat de basis voor zijn winstgrondslag vindt in de Vpb en de IB maar op een aantal punten afwijkt van de daarin opgenomen winstbepalingen.

Zo komt het totaalwinstbegrip voor het Wa in beginsel overeen, maar kent het Wa een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening en een ruimere achterwaartse verliesverrekening. De jaarwinsten van het Wa worden parallel bepaald aan die van de Vpb, maar zijn ook gestoeld op het goedkoopmansgebruik. Door deze leer kan de vergunninghouder voor het Wa tevens jaarlijks doteren aan zijn ontmantelingsvoorziening als kostenegalisatiereserve. Het totaalwinstbegrip voor het Wa wordt ingeperkt door de ring fence: artikel 66, lid 1 stelt de heffingsmaatstaf voor het Wa slechts het resultaat is van de kosten en opbrengsten die toerekenbaar zijn aan het winningsbedrijf. Over deze ring fence is in het kader van 'third party income' begin dit jaar een uitspraak gedaan door Hof Den Haag die uitgebreid aan bod is gekomen. Deze komt erop neer dat inkomen dat voorkomt uit de directe of indirecte verhuur van winningsinstallaties niet binnen de ring fence valt. Voorzover deze installaties echter door de vergunninghouder zelf gebruikt wordt zijn de opbrengsten echter alsnog belast met Wa.

Doordat er verder geen jurisprudentie is geweest over de ring fence en er weinig over te vinden is in de parlementaire geschiedenis, heb ik gekeken naar vergelijkbare regimes binnen de IB en de Vpb. Deze heb ik gevonden in de vermogensetikettering in de IB, de toerekening aan de VI in de Vpb en het tonnageregime in de Vpb. Wat betreft de discussie rondom het overtollig kapitaal biedt het laatstgenoemde regime een vergelijkbare richtlijn, maar naar mijn mening omvat de toerekening aan het tonnageregime slechts een ruimere grens door een tegemoetkoming van de Belastingdienst. Het is derhalve niet meer dan redelijk dat voor het Wa strikt gekeken wordt naar de opbrengsten uit het winningsbedrijf, en niet uit rente-inkomsten die voortkomen uit overtollige liquide middelen. De heffingen in de Mw zien er zoals eerder gesteld immers op toe om de opbrengsten uit de winning van delfstoffen "optimaal te laten zijn voor de samenleving", en hebben in beginsel geen betrekking op andere inkomsten.

Het Wa kent een opmerkelijke tariefstructuur, die met behulp van het oplossen van twee vergelijkingen met twee onbekenden indirect te berekenen is. Deze structuur leidt uiteindelijk tot een heffing over de winstmarge.

Tot slot heb ik een aantal problemen aangekaart dat speelt bij de bepaling van de winst voor het Wa. Zo ontbreekt de verwijzing in art. 68, lid 1 naar art. 15 Vpb e.v., zodat het Wa geen FE kent. Waarom de FE niet is ingevoerd voor het Wa blijft mij helaas onbekend. Daarnaast speelt er bij de overname van een winningsvergunning door een andere vergunninghouder het dilemma dat ofwel fiscaal afgerekend dient te worden over de stille reserves in de winningsvergunning, ofwel de rente op de financiering niet aftrekbaar is. Oorzaak hiervan is

een samenloop van omstandigheden: het gebrek aan een FE voor het Wa en het feit dat financieringskosten voor de aankoop van de aandelen in een andere vergunninghouder onder het huidige systeem niet binnen de ring fence vallen zijn hier de voornaamste van. Een al dan niet voorwaardelijk recht op aftrek van rente bij de overnemer dat proportioneel is aan het deel van de jaarwinst van de target dat binnen de ring fence valt zou naar mijn mening hier uitkomst kunnen bieden.

Tevens vertrouwt het Wa nog steeds op de schattingsystematiek van de aankoop van een deelneming uit de Vpb bij de aankoop van een winningsvergunning tegen een winstafhankelijke prijs. De schattingsjurisprudentie voor de Vpb is inmiddels achterhaald door bezwaren uit de praktijk, maar in de Mw blijft deze nog steeds van toepassing. Naar mijn mening is deze systematiek hier even onwenselijk, en kan beter de vervreemder van de winningsvergunning gedurende de looptijd van zijn winstrecht belastbaar blijven voor de inkomsten uit zijn vroegere winningsvergunning.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel van de Mw in de Tweede Kamer is al kritiek geleverd⁶⁸ op de ingewikkelde werking van het Wa: Het Wa zou in het verleden zijn ingevoerd omdat de vennootschapsbelasting destijds niet van toepassing was op het continentaal plat. Zoals in hoofdstuk 2 vermeld was een van de doelen van de wet juist het vereenvoudigen en uniformeren van de wet door het centraal in de wet opnemen van algemene en essentiële zaken over de mijnbouw. Deze voorgenomen stroomlijning met de Vpb is nooit geheel voltooid, wat de vereenvoudiging van het Wa niet ten goede komt.

Naast de gebrekkige stroomlijning met de Vpb ontgaat de rede voor de dubbele wijze van heffing via het Wa en afdrachten aan EBN mij volledig, waarbij ik het oppervlakterecht en cijns zelfs nog buiten beschouwing laat. Het Wa vormt een gecompliceerde administratieve last voor vergunninghouders, en leidt door haar onvolledige aansluiting aan de Vpb tot discussies tussen de inspecteur en de vergunninghouder, die elkaar alleen voor Vpb-doeleinden zouden hoeven treffen. Ik ben daarom van mening dat het Wa in deze tijd haar bestaansrecht verloren heeft. Een budgettair neutrale verhoging van de efficiëntie van de gaswinning zou volgens mij bereikt kunnen worden door het afschaffen van het Wa, en het vergroten van de staatsdeelneming in vergunninghouders. Op deze manier draagt de staat tevens bij aan de financiering van de winningsactiviteiten en plukt zij hier des te meer de vruchten van wanneer deze hun rendement opleveren.

Voor een wet waarin zaken worden geregeld die gezamenlijk jaarlijks meer €12 miljard aan opbrengsten genereren is de Mw weinig kritisch bekeken. In 2007 is dit voor het laatst gebeurd⁶⁹, waarbij de financiële afdrachten slechts weinig aandacht genoten. Een uitgebreidere evaluatie van het huidige systeem is naar mijn mening zeer wenselijk.

⁶⁸ Kamerstukken II, 1999/2000, 26 219, nr. 10 p.48

⁶⁹ Eindrapport evaluatie Mijnbouwwet, Policy Research Corporation, 26 november 2007, p. 31-32, 70-71
De financiële afdrachten besloegen hierin nauwelijks 4 pagina's van het 104 pagina's tellende rapport.

*“Sénateurs distingués. La loi concernant les mines, les minières et les carrières est la plus vieille loi de notre pays. C'est la dernière loi de Napoleon dans la langue française. C'est vraiment nécessaire de réviser la loi aujourd'hui. Aujourd'hui l'époque française est définitivement fini. Merci beaucoup pour votre soutien.”*⁷⁰

- Oud-staatssecretaris Wijn

Gebruikte afkortingen:

AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
EBN	Energie Beheer Nederland B.V.
IB	Inkomstenbelasting of Wet Inkomstenbelasting 2001
Mw	Mijnbouwwet 2003
UA	Unitisation Agreement
UI	Unit interest
Vpb	Vennootschapsbelasting of Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
Wa	Winstaandeel

⁷⁰ Handelingen Eerste Kamer 2002/2003, 93

Literatuurlijst

Boeken/naslagwerken

R. Sterk, *Financial obligations under the mining act*, Loyens&Loeff NV, 2012
H. Vermeulen, *Cursus Belastingrecht: Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, Vpb.2.0.4.A.a
M.L.M. van Kempen, *Curus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.A.a1
P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.16.D.b1
M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.C.a
S.A.W.J. Strik, *Cursus Belastingrecht: Vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, Vpb.2.9.1.B.c4
M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht: Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, IB.3.2.7.C.c

Kamerstukken

Handelingen Eerste Kamer 2002/2003, 93
Kamerstukken II 1986/1987, 19 722, nr. 3
Kamerstukken II 1995/1996, 24 482, nr. 3
Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr.3
Kamerstukken II 1998/1999, 26 219, nr. 7
Kamerstukken II 1999/2000, 26 219, nr. 10
Kamerstukken II 1999/2000, 26 854, nr 3
Kamerstukken II, 1999/2000, 26 219, nr. 10
Kamerstukken II 2000/2001, 26 219, nr. 12
Kamerstukken II, 2001/2002, 26 219, nr. 15
Kamerstukken II 2001/2002, 26 219, nr. 16
Kamerstukken II 2001/2002, 28 034 nr. 3
Kamerstukken I 2004/2005, 29 758, nr. C
Kamerstukken II 2012/2013, nr. 1897, Kamervragen 05-04-2013
Kamerstukken II, Brief van 11 maart 2013, Minister Kamp (EZ)

Officiële bekendmakingen

Koninklijk besluit van 27 januari 1967 tot uitv. van art. 12 van de Mijnwet continentaal plat (Stb. 24),
Koninklijk besluit van 6 februari 1976 tot uitv. van art. 12 van de Mijnwet continentaal plat (Stb. 102),
Koninklijk besluit van 27 januari 1995 tot wijziging van het KB van 6 februari 1976 (Stb. 42)
Besluit van 26 maart 1996 tot wijziging van het Besluit vergunningen koolwaterstoffen 1996 (willekeurige afschrijving), Stb. 1996, 214
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 november 1996, nr. DB96/3720M, V-N 1996/4658
Regeling investeringsaftrek marginale gasvoorkomens Nederlands continentaal plat, Staatscourant, jaargang 2010, nr. 13093
Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 maart 2001, nr. CPP2001/366M, NTFR 2001/538
Belastingplan 2003, Stb. 2002, 615, artikel XXIX
Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677
Wijziging van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving, Staatscourant 28 juni 2013, nr. 18345

Jurisprudentie

Rechtbank Den Haag 7 december 2011, AWB 10/4808 WA, LJN: BV2023, NTFR 2012/2043
Rechtbank 's-Hertogenbosch, 25 oktober 2011, AWB 11/623 en AWB 11/672, LJN: BU1387

Hof Den Haag 12 februari 2013, nr.12/00054, NTFR 2013-1174 (met noot door A.J. Bos)
Hof Amsterdam 13 maart 2006, nr. 05/0169, V-N 2006/37.12

HR 2 november 1960, nr. 13 349, BNB 1961/13
HR 25 juni 1969, nr. 16183, BNB 1969/184
HR 16 september 1992, nr 28 133, BNB 1992/356
HR 3 maart 1993, nr. 28 598, BNB 1993/180
HR 8 december 1993, nr. 29 137, BNB 1994/48
HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409
HR 30 juni 1999, nr. 33 996, BNB 2001/13

Wetenschappelijke artikelen

- J. Spaanstra, Jurisprudentie inzake vermogensetikettering, WFR 1969/660
B.F. Schuver, *Winstheffing op het Nederlandse continentaal plat*, WFR 2001/1406
J.A.G. van Es, Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting, TFO 2003/113
B.F. Schuver, *Afdrachten onder de Mijnbouwwet*, WFR 2003/717
M. Mulder, A. ten Cate, A. Aouragh en J. Gorter, *Gas exploration and production at the Dutch Continental Shelf: An assessment of the 'Depreciation at will'*, CPB, oktober 2004
P.H.M. Flipsen, *Ontwikkelingen fiscale voorzieningen na het Baksteen-arrest*, FP 2005/9
D.R. Post, *Verliescompensatie en totaalwinst: meer dan een mythe?*, WFR 2006/443
Eindrapport evaluatie Mijnbouwwet, Policy Research Corporation, 26 november 2007
R.P.C.W.M. Brandsma, J.A.G. van der Geld en R.J. de Vries, *Fiscaal crisispakket 2009*, WFR 2009/313
R.J. de Vries, D.R. Post, *Naar een convergerend begrip 'incidenteel fiscaal voordeel'*, WFR 2010/960
D.E. van Sprundel en K. Dans, *'To tax or not to tax.' vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?*, WFR 2011/593
M. Brouwers en E. Nijkeuter, *Wijzigingen in de voorkoming van dubbele belasting per 2012*, WFR 2012/770
S.J. Visbeek & A.O. Lubbers, *De ontwikkeling van de foutenleer in de afgelopen tien jaren*, WFR 2012/1149

Nieuwsberichten

- "*Europese banen in gevaar door afwachtende houding schaliegas*", NRC, 9 maart 2013
"*Boring naar schaliegas vormt risico voor Nederlands drinkwater*", NRC, 12 april 2013
Mogelijk miljarden aan gas in Nederlandse noordzee, NOS, 9 juli 2013

Overige bronnen

- CBS Statline, "*Overheid; inkomsten en uitgaven*"*=voorlopige cijfers, **=nadere voorlopige cijfers
Nederlands olie- en gasportaal, *Afdrachten in verband met het opsporen en winnen van koolwaterstoffen in Nederland en op het Nederlands deel van het Continentaal Plat*, februari 2012
OECD, 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments, 22 juli 2010, nr. 8 e.v.
ebn.nl: Samenvatting "Focus on Dutch Oil & Gas 2013"