

Belastingheffing en klimaatbeleid

Rapport van de Commissie
Energie- en milieubelastingen

Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap
no. 263

Belastingheffing en klimaatbeleid

Rapport van de Commissie Energie- en milieubelastingen

Dit rapport is besproken tijdens de Ledenvergadering
op 29 februari 2024

ISBN: 9789082527575

Inhoudsopgave

Afkortingen- en begrippenlijst	1
Samenvatting	3
Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Algemeen	5
1.2 Fiscaal economische efficiëntie	7
1.2.1 Theoretische achtergrond van fiscaal economische efficiëntie	7
1.2.2 Fiscaal economische efficiëntie: waarom, wat is de rol van de overheid, de wortel en stok methode en wat te doen met de opbrengst van een milieubelasting?	8
1.3 Aanleiding voor het rapport	10
Hoofdstuk 2 Achtergronden	13
2.1 Groene belastingen	13
2.1.1 Het groene label	13
2.1.2 Het rechtskarakter	14
2.1.3 Milieubelastingen en bestemmingsheffingen	15
2.1.4 Maatschappelijke impact en dynamiek bij groene belastingen	16
2.1.5 Belastingelasticiteit bij groene belastingen	17
2.1.6 Belastingverlagingen	17
2.1.7 Belastingcompetitie	18
2.2 Groene belastingen als onderdeel van de totale belastingopbrengsten	19
2.2.1 Groene belastingopbrengst: het internationale perspectief	19
2.2.2 Nederlandse ambities en randvoorwaarden	19
2.2.3 Nederlandse cijfers in meer detail	21
2.2.4 Effecten Nederlandse groene belastingen	22

Hoofdstuk 3 Energie en energiedragers	25
3.1 Inleiding	25
3.2 Stand van zaken	26
3.2.1 Accijnzen van minerale oliën	26
3.2.2 EB en ODE	35
3.3 Knel- en aandachtspunten	42
3.3.1 De belastingen op energie discrimineren tussen energiedragers	42
3.3.2 De huidige belastingen op energie beprijsen de CO ₂ -schade onevenwichtig	44
3.3.3 Coherentie van verschillende belastingen op energie en consistentie ten opzichte van beleidsdoelen niet helder	48
3.3.4 Ontwikkeling van hernieuwbare CO ₂ -vrije energie wordt fiscaal selectief en met te weinig samenhang gestuurd	50
3.3.5 Waterstof	53
3.4 Hoe moet de belasting op energie eruit komen te zien?	58
3.4.1 Uitgangspunten	58
3.4.2 Een primair tarief in relatie tot klimaatschade	59
3.4.3 Een aanvullend tarief voor andere externaliteiten	60
3.4.4 Resumerend	61
3.5 Ontwikkelingen in EU-verband (periode 2019-2023)	62
3.5.1 Herziening van de Energiebelastingrichtlijn	63
3.5.2 Nederlandse positie ten aanzien van en de haalbaarheid van het voorstel	66
Hoofdstuk 4 Directe beprijzing van CO₂-emissies	67
4.1 Inleiding	67
4.2 EU-ETS	69
4.2.1 Historie	69
4.2.2 Heden	70
4.2.3 De Nederlandse implementatie van EU-ETS	76
4.3 Directe CO₂-beprijzing in de EU Green Deal en het Fit for 55 pakket	78
4.3.1 Hervorming EU-ETS	79
4.3.2 CBAM	81
4.3.3 Sociaal Klimaatfonds, Moderniseringsfonds en Innovatiefonds	85
4.3.4 ESR	85
4.4 Nederlandse nationale maatregelen	86
4.4.1 Stand van zaken	86
4.4.2 Minimum CO ₂ -prijs elektriciteitsopwekking	89
4.4.3 CO ₂ -heffing industrie	92
4.5 Knelpunten en opmerkingen bij de nationale CO₂-belastingen	99
4.5.1 Afweging in licht van bredere beprijzingsproblematiek	99
4.5.2 Verdere opmerkingen over de verhouding tot het EU-ETS	101
4.5.3 Eén systeem of ten minste één overkoepelende lange termijnvisie	102

Hoofdstuk 5 Water	103
5.1 Inleiding	103
5.2 Stand van zaken	106
5.2.1 Belasting op leidingwater	106
5.2.2 Provinciale grondwaterheffing	108
5.2.3 Rioolheffing	110
5.2.4 Verontreinigingsheffing	111
5.2.5 Watersysteemheffing	113
5.2.6 Zuiveringsheffing	115
5.2.7 Overige belastingen	116
5.3 Knelpunten, opmerkingen, tendensen en mogelijke oplossingen	116
Hoofdstuk 6 Afval	125
6.1 Inleiding	125
6.1.1 Afval: feiten, trends en cijfers	127
6.1.2 Nederlands afvalbeleid	127
6.2 Stand van zaken	128
6.2.1 Afvalstoffenheffing	129
6.2.2 Afvalstoffenbelasting	130
6.2.3 Beprijzing van (plastic) verpakkingsafval	136
6.3 Knelpunten bij de belastingen op afval	141
6.3.1 Afval	141
6.3.2 (Plastic) verpakkingsafval	143
6.3.3 Potentiële opties voor doelmatigere belastingen op afval	145
Hoofdstuk 7 Conclusies en aanbevelingen	149
7.1 Algemeen	149
7.2 Energie en energiedragers	149
7.3 Directe beprijzing van CO₂-emissies	150
7.4 Water	150
7.5 Afval	151
7.6 Wetstechniek	151
7.7 Rechtszekerheid en rechtsbescherming	152

Afkortingen- en begrippenlijst

AVI	Afvalverbrandingsinstallatie
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BoL	Belasting op leidingwater
Bpm	Belastingen op personenauto's
BSB	Brandstoffenbelasting
C	Celsius
CBAM	Carbon Border Adjustment Mechanism
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CBS	Centraal Bureau voor Statistiek
CO ₂	Koolstofdioxide
COP	Conference of the Parties
CPB	Centraal Planbureau
EB	Energiebelasting
EED	Energy Efficiency Directive
EER	Europese Economische Ruimte
ESR	Effort Sharing Regulation
EU	Europese Unie
EU-ETS	European Emission Trade System
GN	Gecombineerde Nomenclatuur
HvJ	Hof van Justitie EU
HR	Hoge Raad der Nederlanden
ILT	Inspectie Leefomgeving en Transport
kWh	Kilowattuur
m ³	Kubieke meter (kuub) = 1000 liter
Mrb	Motorrijtuigenbelasting
MSR	Markstabiliteitsreserve
ODE	Opslag duurzame energie(- en klimaattransitie ¹⁾)
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Parijsakkoord	Klimaatakkoord van Parijs
PBL	Planbureau voor de Leefomgeving

1 Sinds 1 januari 2021 is de naam van belasting gewijzigd in verband met de invoering van de SDE++

REB	Regulerende Energiebelasting
SDE+	Stimuleringsregeling Duurzame Energie
SDE++	Stimuleringsregeling Duurzame Energie en Klimaattransitie
UNFCCC	United Nations Framework Convention on Climate Change
UvW	Unie van Waterschappen
VNG	Vereniging voor Nederlandse Gemeenten
WA	Wet op de accijns
Wbm	Wet belasting op milieugrondslag
Wet BPM	Wet op belastingen van personenauto's
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet MRB	Wet op de motorrijtuigenbelasting
Wet ODE	Wet opslag duurzame energie(- en klimaattransitie ²)
Wet VpB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
WKK	Warmtekrachtkoppeling
Wm	Wet milieubeheer
Wva	Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012

Samenvatting

Het belang om klimaatverandering tegen te gaan is inmiddels een algemeen aanvaarde noodzaak. De fiscaliteit kan hier een belangrijke rol in spelen. Maar er zijn veel meer terreinen waar het heffen van belastingen kan bijdragen aan het ontmoedigen van vervuילend gedrag of aan het stimuleren van het gedrag dat we wensen. De belastingopbrengsten die hieruit voortkomen kunnen vervolgens gebruikt worden om de opgelopen klimaatschade te beperken of zelfs te herstellen. Echter, zo simpel als dit in de theorie lijkt, zo lastig is dit in de praktijk. Hoe moet klimaatschade bijvoorbeeld gekwantificeerd worden? En welke instrumenten kunnen het beste ingezet worden: rijksbelastingen, bestemmingsheffingen of niet-fiscale maatregelen zoals uitstootrestricties? In de politieke sfeer speelt vervolgens de vraag wat beprijzing met de concurrentiepositie van Nederland, of zelfs de EU, als vestigingsgebied doet. Wat is een eerlijke verdeling van de kosten? Hoe moet worden omgegaan met de inkomstenderving door het veranderde consumentengedrag? De praktische invulling van de inzet van fiscale instrumenten leidt tot de nodige maatschappelijke discussie.

Het doel van dit rapport is om een bijdrage te leveren aan de maatschappelijke discussie over belastingheffing als instrument om klimaatverandering en andere milieuvraagstukken te beïnvloeden. Daarbij wordt met name onderzocht wat de bijdrage van belastinginstrumenten in het energie- en milieubeleidsspectrum zouden kunnen zijn, maar ook andere heffingen komen aan bod. Ook wordt een inventarisatie gemaakt van de effectiviteit van de huidige energie- en milieubelastingen (EB, belasting op luchtvervuiling en water, en afvalbelastingen) en worden aanbevelingen gedaan om deze belastingen effectiever in te kunnen zetten.

In dit rapport wordt geconstateerd dat fiscale instrumenten een nuttige bijdrage kunnen leveren om milieuvraagstukken te beïnvloeden. Een prijsverhogende belasting of juist een prijsverlagende facilitering, de zogeheten 'carrot and stick' kan direct invloed hebben op het gedrag van de vervuiler, en helpen om geld te alloceren aan bijvoorbeeld klimaat verbeterende doelen. Daar komen echter wel veel uitdagingen bij kijken. Zeker bij klimaatbeleid verdient het veelal de voorkeur om dit op internationaal niveau aan te pakken en daar consensus te bereiken om belastingconcurrentie en marktverstoring zo veel mogelijk in te perken.

In dit rapport wordt gesignaleerd dat de huidige vormgeving van energie- en milieubelastingen niet altijd doelmatig is in het bereiken van zijn doel. Energie- en milieubelastingen moeten op een eerlijke manier geheven worden en zoveel mogelijk neerslaan bij de profiteur van het vervuilende gedrag en dat is nu niet altijd het geval. Ook zijn er vragen over de transparantie van de huidige vormgeving van belastingen op het gebied van klimaat en weinig en lijkt een voldoende duidelijke, consistente en zichtbare overkoepelende lange termijnvisie vooralsnog te ontbreken.

De EB houdt te weinig rekening met de kosten van klimaat- en milieuschade en het terugdringen van verbruik van energie. Bovendien wordt de transitie naar minder vervuilende energie alternatieven te weinig gestimuleerd. Hierbij is het van belang dat grootgebruikers niet ontzien moeten worden naar mate van hun energiegebruik. Bij de EB is een duidelijke relatie met CO₂-uitstoot van belang. Indien deze uitstoot immers zichtbaar gevoeld wordt in de portemonnee, wordt uitstoot ervan effectiever ontmoedigd. Daarbij is een heffingsvrije voet vanuit het oogpunt van eerlijke belastingheffing gewenst.

De afvalstoffenbelasting is adequaat in het nastreven van zijn doelen. Er zijn echter wat praktische knelpunten die met een 'één loket' principe opgelost zouden kunnen worden. In het systeem van de belastingheffing op water bestaat ruimte voor heffing op onttrekkingen van oppervlaktewater en grondwater en heffingen op bepaalde diffuse bronnen. De mogelijkheden van gedrag beïnvloedende prikkels, alsmede aparte heffingen op sterk vervuilende stoffen in het financieringsstelsel moeten worden bezien.

Bij het creëren van nieuwe wetgeving moeten heldere en toegankelijk geformuleerde definities gebruikt worden van de belastingsubjecten, objecten van heffing en de heffingsmaatstaven. Bovendien moet het specifieke doel van de belasting vastgelegd worden in het rechtskarakter. Er wordt geconstateerd dat mede door de relatief ondoorzichtige wetstechniek, dubbele belastingheffing optreedt. Het is noodzakelijk dat deze dubbele heffing ongedaan gemaakt wordt. Ook moet bovendien voorzien worden in goede rechtsbescherming.

Als laatste volgt uit dit rapport dat het speelveld van energie- en milieubelastingen erg ingewikkeld is. Nieuwe wetgeving maakt dit speelveld nog ingewikkelder. Daarom is het van dermate belang dat er genoeg specialisten worden opgeleid.

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Algemeen

Klimaatverandering staat hoog op de internationale (politieke) agenda. Daarmee is de maatschappelijke belangstelling voor energie-, klimaat- en milieubeleid de laatste jaren sterk toegenomen. In internationaal verband is echter na de totstandkoming van het Parijsakkoord³ maar weinig progressie geboekt op het gebied van mondiale beleidssamenwerking. De uitkomsten van de klimaatconferenties in Glasgow en Sharm-el-Sheikh (COP26 en COP27) laten zien hoe ingewikkeld het bereiken van mondiale consensus is. Uiteindelijk zijn maar weinig echt concrete afspraken gemaakt. De Europese Commissie heeft de afgelopen jaren wel de nodige actie ondernomen in de vorm van de EU Green Deal. De concrete uitwerking hiervan is te vinden in het zogenaamde Fit for 55 pakket. Hierin is een breed scala aan voorstellen opgenomen teneinde de klimaatdoelstellingen van de EU te bereiken, waaronder verschillende fiscale milieumaatregelen.⁴

In Nederland hebben tal van organisaties zich gecommitteerd aan de doelen van het Nederlandse Klimaatakkoord.⁵ In het Klimaatakkoord is duidelijk een samenhang te zien met onder andere water-, afval-, grondstoffen- en landbouwbeleid. Opvallend is echter dat op het gebied van belastingwetgeving het Klimaatakkoord relatief weinig concrete afspraken bevat. De kabinetten Rutte III en IV hebben zich wel expliciet uitgesproken over het nut van fiscale maatregelen als hefboom naar een schonere

3 Trb. 2016, 162.

4 De Europese Green Deal omvat onder andere een routekaart met maatregelen om grondstoffen efficiënter te gaan gebruiken in een schone circulaire economie en de klimaatverandering, het biodiversiteitsverlies en de vervuiling te stoppen. Ook is vastgelegd welke financiële instrumenten en investeringen nodig zijn en hoe we tot een inclusieve en eerlijke transitie kunnen komen. De EU Green Deal bestrijkt alle sectoren van de economie, met name vervoer, energie, landbouw en gebouwen, maar ook staal, cement, ICT, textiel en chemie.

5 Klimaatakkoord Den Haag 28 juni 2019.

economische ontwikkeling en heeft dat ook Europees uitgedragen.⁶ Ook de OESO wijst op het belang van verschillende keuzes in het fiscale stelsel van Nederland en de mogelijkheid dat die negatief kunnen uitpakken voor milieu en klimaat.⁷

De laatste jaren zijn ook verschillende rapporten verschenen over de rol van milieubelastingen bij onder andere de energie- en klimaattransitie, maar ook over specifieke (sub)domeinen als water en afval.⁸ Ook hebben de ministeries verkend wat de opties zijn voor een betere werking van het groene belastingsysteem, onder andere met het zogenaamde Bouwstenenrapport⁹ en de IBO Financiering Energietransitie¹⁰.

De ambitie van de afgelopen twee Nederlandse kabinetten is om met goed klimaatbeleid de voorwaarden te scheppen voor een duurzame en sterke Nederlandse economie en nieuwe banen te creëren. De EU Green Deal zal volgens de Europese Commissie de EU omvormen tot een moderne, grondstoffenefficiënte en concurrerende economie. Om tot resultaten te komen, moet echter nog veel wet- en regelgeving worden aangepast en ontwikkeld, zowel nationaal als internationaal.^{11, 12} De fiscaliteit moet hier een positieve bijdrage aan leveren.

- 6 Zie onder andere het Verslag Eurogroep en informele Ecofinraad 21 en 22 mei 2021: "Nederland is van mening dat milieubelastingen een belangrijk instrument kunnen zijn om de groene transitie te ondersteunen. In dat kader is Nederland voorstander van het beter beprijzen van CO₂-uitstoot, waarbij ook gekeken dient te worden naar de luchtvaart en de zeevaart. Nederland heeft daarbij aandacht gevraagd voor de noodzaak van het inperken van belastingverminderingen voor het gebruik van fossiele brandstoffen voor bedrijven. Nederland staat positief tegenover het voornemen van de Europese Commissie om in het aangekondigde herzieningsvoorstel van de Richtlijn energiebelastingen te komen met voorstellen om minimumtarieven te verhogen en de ruimte voor vrijstellingen te beperken om zo een grotere bijdrage te leveren aan CO₂-reductie. Verder heeft Nederland benadrukt dat Europese samenwerking op dit vlak belangrijk is, gezien het grensoverschrijdende karakter van de klimaatproblematiek."
- 7 OECD (2020), *The Netherlands's Effort to Phase Out and Rationalise its Fossil-Fuel Subsidies*, An OECD/IEA review of fossil-fuel subsidies in the Netherlands.
- 8 Zie bijvoorbeeld de rapporten van het Ex-Tax Project en het rapport CPB (2020), *Kansrijk Belastingbeleid*, Den Haag.
- 9 Ministerie van Financiën (2020), *Fiscale vergroening en grondslagerosie - Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, Den Haag.
- 10 IBO (2021): *IBO Financiering Energietransitie: Beleidsmatige keuzes in kosten, prikkels en verdeling*.
- 11 Zie bijvoorbeeld T. Falcão, *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treat (IBFD Doctoral Series 47)*, Amsterdam: IBFD 2019.
- 12 Brief van de staatssecretaris van Economische Zaken en Klimaat - Klimaat en Energie van 23 november 2021, kenmerk DGKE-K/21289743. Het kabinet is voorstander van een effectief en ambitieus Europees klimaatbeleid. Sturen op CO₂-reductie blijft wat het kabinet betreft het uitgangspunt. Het kabinet zal in de EU samen met de bestaande klimaatkopgroep blijven inzetten op ambitieuze implementatie van het Fit for 55 pakket. Daarbij hoort ook een tijdige afronding van de onderhandelingen, zodat alle lidstaten zo spoedig mogelijk beschikken over de beleidsinstrumenten die nodig zijn om de reductiedoelstelling voor 2030 te halen. Daarnaast zal door het kabinet gekeken worden naar de bestaande samenwerkingsverbanden en gezocht worden naar nieuwe samenwerkingsverbanden om de Nederlandse belangen in te brengen bij de verschillende Europese wetsvoorstellen.

1.2 Fiscaal economische efficiëntie

1.2.1 Theoretische achtergrond van fiscaal economische efficiëntie

In het kader van de opdracht (zie paragraaf 1.3) die de commissie heeft meegekregen, is hierna enige theoretische achtergrond opgenomen, waarmee wordt beoogd bij te dragen aan de ontwikkeling van de beste fiscale oplossingen. In het Bouwstenen-rapport¹³ wordt aan de orde gesteld of schade aan het klimaat afdoende wordt betaald. Hierbij wordt opgemerkt dat belastingen kunnen worden ingezet om de kostprijs van vervuilende producten te verhogen en dat fiscale vergroening gericht is op belastingen die de prijs van een product verhogen om zo bepaalde maatschappelijke kosten beter in de prijs te verwerken. Verder wordt verwezen naar "het duurder of goedkoper maken van respectievelijk ongewenst of gewenst gedrag, ook wel aangeduid als het beginsel van de vervuiler betaalt.

Het CPB-rapport Kansrijk Belastingbeleid¹⁴ verwijst naar theoretische modellen:

"Groene belastingen creëren prikkels voor bedrijven en huishoudens om meer rekening te houden met externe effecten in hun beslissingen. Deze externe effecten betreffen met name CO₂-uitstoot en vervuiling van lucht, bodem en water (...) Omdat deze externe effecten niet volledig betaald zijn, is het gebruik van fossiele brandstoffen en andere grondstoffen te goedkoop (Romijn et al., 2018). Hierdoor ontstaat er meer milieuschade dan in het maatschappelijk optimum (Hanley et al., 2007). (...) Groene belastingen kunnen helpen om investeringen in duurzame technologieën rendabeler te maken en schaalvoordelen op markten voor secundaire grondstoffen te creëren. (...)

De theoretisch meest efficiënte en kosteneffectieve manier om negatieve externe effecten voor klimaat en milieu te betaalen is bij de bron en alle uitstoot tegelijk, met een expliciete prijs die gelijk is aan het externe effect (Pigou, 1912). Dat betekent dat de belasting geheven wordt bij de partij die het externe effect veroorzaakt. Deze heeft direct de mogelijkheid om de uitstoot te reduceren. Voor de kosteneffectiviteit is het verder belangrijk dat alle uitstoot gelijk wordt belast. Op die manier vindt reductie plaats waar en hoe dit het goedkoopst kan. Dit principe is echter partieel en vooral in theorie toepasbaar. In de praktijk bestaan er veel verschillende externe effecten. Deze allemaal afzonderlijk belasten zou tot een veelvoud aan belastingen leiden, die hoge uitvoeringskosten met zich brengen en veel interactie kennen (Fullerton en Kamey, 2018)."

13 Ministerie van Financiën (2020), Fiscale vergroening en grondslagerosie - Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, Den Haag, p. 70-72.

14 CPB (2020), Kansrijk Belastingbeleid, Den Haag, paragraaf 7.2.

Verder wijst het CPB erop dat Nederland een open economie kent en dat het risico op weglek een rol moet spelen bij de vormgeving van belastingbeleid. Ook kan het moeilijk zijn precies te bepalen wat de schade is, en kan het groene innovatie-tekort een argument zijn om een bepaalde belasting in te voeren. Daarom kunnen belastingen met een andere grondslag die op verschillende externe effecten tegelijk aangrijpen, of met een tarief dat verschilt van het externe effect, volgens het CPB ook een goede manier zijn om klimaat- en milieu-externaliteiten te beprijzen. Internationale samenwerking is gewenst omdat veel emissies grensoverschrijdende effecten hebben. Hierbij hangt de effectiviteit wel af van de mate waarin de grondslag aansluit bij de bron van de vervuiling.

1.2.2 Fiscaal economische efficiëntie: waarom, wat is de rol van de overheid, de wortel en stok methode en wat te doen met de opbrengst van een milieubelasting?

Schade

Consumptie van geproduceerde goederen en diensten en de productieactiviteiten van bedrijven en overheid geven vaak aanleiding tot externe kosten (kosten van kwaliteitsverlies van het milieu of klimaat, nu of in de toekomst). Dit is schade die neerslaat bij derden, dat wil zeggen personen die niet betrokken zijn bij de 'transactie' op grond waarvan de activiteit (productie of consumptie) wordt uitgevoerd. Het gaat daarbij om derden die nu of in de toekomst schade hebben. Degenen die schade leiden kunnen deze (toekomstige ofwel vervolg-) schade praktisch niet zelf (individueel) of per groep individuen succesvol verhalen op de schadeveroorzaker(s) of zouden daar onevenredig hoge kosten voor moeten maken. Ook zullen zij vervuilende partijen niet kunnen dwingen om af te zien van productie of deze te verminderen of afkooptommen te betalen om te stoppen.

Rol overheid

Dit soort milieuschade van productie of consumptie zal praktisch dan (alleen) door een overheid naar een aanvaardbaar niveau kunnen worden teruggebracht of voorkomen. Een eventuele doorbelasting van de veroorzaakte schade in de vorm van belasting of heffing en de aanwending van de belasting of heffing moet "fair" (redelijk en billijk) zijn.

Streven naar een optimum

Fiscaal economische efficiëntie veronderstelt dat tijdelijk een theoretisch beste oplossing (evenwicht) kan worden berekend en geïmplementeerd. Het optimum is een functie van zowel (fiscaal) economische efficiëntie als de gewenste fiscale rechtvaardigheid. In een economisch efficiënte markt hangt het nieuwe 'schonere' evenwicht (tussen vraag en aanbod) samen met een verhoging van de (marginale) kostprijs van productie en (de mate van) afname van de (marginale) vraag. Omdat de productie door een klimaatbelasting gedeeltelijk afneemt, neemt in zoverre de schade af in correlatie met het aantal minder geproduceerde units. Wellicht zorgt de afname van productie tot

schaarste en dus tot een hogere prijs. Fiscaal economische efficiëntie zou bijvoorbeeld zijn dat de overheid de aanvankelijk markt-efficiënte kostprijs precies zodanig belast (en de kostprijs dus hoger maakt) dat de (marginale) kostprijs omhooggaat en de productie daardoor in zodanige aantallen vermindert dat de (klimaat-)schade precies wordt teruggebracht. Dit brengt met zich dat elke eenheid uitstoot/vervuiling die een entiteit kan besparen hetzelfde voordeel oplevert voor deze entiteit (marginale beprijzing). Tegelijkertijd moet de oplossing die naar een (economisch) optimum streeft fiscaal "fair" zijn. De desbetreffende belastingopbrengst die de beprijzing (tijdelijk) meebrengt kan op diverse manier worden ingezet: zij kan ten goede komen aan de algemene middelen (ten behoeve van de overheidsuitgaven of ten behoeve van het creëren van financiële buffers) of kan specifiek worden aangewend voor het oplossen van andere milieu- en klimaatschade en voor preventiemaatregelen. Zij kan worden gebruikt voor compensatie van partijen, zoals producenten (eventueel voor gebruik van schonere productietechniek, of voor gemiste winstmarge), of van consumenten die nu minder van die producten (kunnen) kopen en tegen een hogere prijs en/of van partijen die schade lijden of gaan lijden.

Productieverlaging met daarmee gepaard gaande vermindering van uitstoot/schade kan ook worden bereikt door de productie in aantallen (vervuilende units) wettelijk te maximaleren (bijvoorbeeld een totale reductie bij een hele sector van x procent en per producent ook van een percentage. Het is dan echter mogelijk dat klimaat- en milieuschade niet of niet economisch efficiënt in de kostprijs van de producent(en) wordt opgenomen. Wellicht dat schaarste leidt tot prijsverhoging, waar de ene groep producenten (tijdelijk) meer van kan profiteren dan de andere. Steeds moet worden bekeken wat het juiste toetsingskader is. Misschien is het bijvoorbeeld efficiënter om de partij die het goedkoopste en snelste kan omschakelen naar schonere productie juist extra te laten produceren, waarbij tegelijkertijd bekeken moet worden hoe de voor- en nadelen fair moeten worden verdeeld (waarbij ook de fiscaliteit indirect een rol speelt of kan spelen).

Volledige of gebrek aan marktinformatie?

In de realiteit moeten schattingen en aannames van de effecten van maatregelen worden gemaakt die op zichzelf transparant moeten zijn om maatschappelijk draagvlak te hebben.

Belastingen in de vorm van gedragsbeïnvloeding via de 'wortel en stok methode'

Een gangbare lijn van denken is om een belasting in te zetten om gedrag positief of negatief te beïnvloeden. Met andere woorden: de overheid grijpt *vooraf* in op de individuele economische preferenties van burgers en bedrijven die bestaan in een bepaalde (transparante) markt. Dit is dus iets anders dan de situatie waarin de overheid achteraf beleidsmatig reageert op individuele economische preferenties in bestedingen op de betreffende markt en correcties maakt voor schade of kosten. Deze lijn van denken heeft – als het beleid succesvol is – wel tot gevolg dat de desbetreffende productie afneemt. De eventuele berekening van de onderliggende

klimaat- en milieuschadereductie en preventie van dergelijke schade is hier vaak echter minder scherp. Ook hierbij moet goed gekeken worden naar het toepasselijke toetsingskader.¹⁵ Als de keuze is een belasting via de ‘wortel en stok methode’ te heffen, is het tegelijk ook weer de vraag of de belasting “fair” is. Het verband met concrete schade of de mate van preventie is wellicht moeilijker te leggen. Een nieuw wenselijk evenwichtspunt tussen vraag en aanbod is veel moeilijker te bepalen.

Het is een feit dat particulieren of bedrijven soms een gedragsbelasting ‘gewoon’ betalen; zij zijn kennelijk bereid meer te betalen of te accepteren dat de prijs extra hoog is (zoals particulieren verschillen of verhogingen in btw-tarief accepteren voor producten die zij per se nodig hebben). Dit hangt bij bedrijven ook samen met het gegeven dat techniek en gemaakte investeringen of aangeschafte apparaten – die puur technisch en economisch niet verouderd zijn maar wel vanuit klimaattechniek en beprijzing wel ‘verouderd’ zijn – op dat moment niet snel kunnen worden aangepast of vervangen.

Naar de mening van de commissie moeten in het huidige tijdgewricht de achtergronden en effecten van het economisch beprijzen in verband met duidelijke milieuen klimaat schade en (proactief) ingrijpen op economische preferenties van individuele burgers of bedrijven steeds zo helder mogelijk worden gemaakt en helder worden gecommuniceerd om maatschappelijk transparant te zijn en langdurig draagvlak te creëren en te behouden.

1.3 Aanleiding voor het rapport

In fiscale stelsels nemen de energie- en milieubelastingen historisch een beperkte plaats in; in Nederland is dat niet anders. Recent is hierin echter een kentering gekomen, zowel in Europees verband als in Nederland. De vraag is hoe dit soort belastingen zou moeten werken. Hier is veel debat over. Gelet op deze ontwikkelingen is het bestuur van de Vereniging voor Belastingwetenschap van oordeel geweest dat het zinvol is aan deze discussie een bijdrage te leveren. In dat kader heeft het een commissie in het leven geroepen die zich moet richten op de rol van de energie- en milieubelastingen in deze maatschappelijke context.

De opdracht van de commissie is drieërlei:

1. In de eerste plaats is het de taak van de commissie te onderzoeken wat de bijdrage van belastinginstrumenten in het energie- en milieubeleidspectrum zouden kunnen zijn, mede in relatie tot andere instrumenten zoals, marktinstrumenten, convenanten, dwingende regelgeving (normering) en subsidies.

15 H.R.J. Vollebergh & G. Renes, Leidraad milieubeleidsinstrumenten: Sturing binnen kaders. Op zoek naar effectieve milieubeleidsinstrumenten, Den Haag: PBL 2019.

2. In de tweede plaats is het de bedoeling te inventariseren op welke wijze de huidige energie- en milieubelastingen worden ingezet en te toetsen hoe zij functioneren
3. Tot slot is het de bedoeling te onderzoeken welke aanvullende of alternatieve energie- en milieubelastingen passend zouden kunnen zijn en op welke wijze die vorm kunnen krijgen.

De commissie benadrukt dat het – gezien de breedte van het domein – niet zozeer haar doel is een compleet beeld te geven van alle mogelijkheden en hun valkuilen bij energie- en milieubelastingen, maar juist aan de hand van enkele knelpunten in de verschillende subdomeinen aan te tonen hoe belastingheffing een effectievere en meer faire rol kan spelen in de transitie. De focus ligt daarbij op belastingen in de subdomeinen energiedragers, emissies, water en afval. Het onderzoek is gestart met inventarisatie en een kenschets van enkele actuele ontwikkelingen in de subdomeinen energie en energiedragers, luchtmissies, water en afval. Daarbij is uiteengezet welke energie-, klimaat- en milieubelastingen er reeds zijn en wat concrete knelpunten zijn met daaraan gekoppeld potentiële oplossingsrichtingen. De gebruikte methode voor het onderzoek is kwalitatief van aard en heeft de vorm van een onderzoek van literatuur, onderzoeksrapporten, parlementaire geschiedenis en jurisprudentie. Daarnaast is geput uit de veelomvattende praktijkervaring van de betrokken commissieleden.

De commissie bestaat uit de volgende leden:

- mr. N.E. Muller (voorzitter)¹⁶
- mr. P.A. Anthoni (secretaris);¹⁷
- mr. H. Mezouar (secretaris);¹⁸
- prof. dr. H.R.J. Vollebergh;¹⁹
- prof. mr. dr. H.J.M. Havekes;²⁰
- mr. M.H.N. Hoffer;²¹
- mr. B.S. Kats;²²
- mr. I. van den Eijnde.²³

16 Partner bij PwC.

17 Werkzaam bij het Knowledge Centre van PwC en verbonden aan het Tilburg Institute for Family Business als buitenpromovendus.

18 Werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad en verbonden aan VU Amsterdam als docent.

19 Hoogleraar Economics and Environmental Policy aan de Tilburg University en werkzaam bij het PBL.

20 Bijzonder hoogleraar Publieke organisatie van het (decentrale) waterbeheer aan de Universiteit Utrecht en lid van de strategic advisor Board and Management van de Unie van Waterschappen.

21 Werkzaam bij Deloitte.

22 Partner bij EY.

23 Werkzaam bij EY en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam als docent en buitenpromovenda.

Dr. ir. B.M. Visser²⁴ maakte voorheen deel uit van de commissie en heeft meegedacht en bijdragen geleverd aan het rapport. Daarnaast heeft dr. H.J.A. van Erp²⁵ bijgedragen aan het rapport en hoofdstuk 4 in het bijzonder. De commissie is deze personen veel dank verschuldigd.

Het rapport van dit onderzoek is afgesloten op 15 oktober 2023. Ontwikkelingen die zich hierna hebben voorgedaan zijn niet meegenomen in dit onderzoek.

24 Lector Energy Transition, Networks & System Integration aan de Hanzehogeschool Groningen, Fellow bij het Clingendael International Energy Programme en werkzaam bij Gasunie.

25 Werkzaam bij het Knowledge Centre van PwC.

Hoofdstuk 2

Achtergronden

2.1 Groene belastingen

2.1.1 Het groene label

Milieubelastingen hebben in beginsel (mede) een beter milieu of klimaat als doelstelling. Het gebruik van belastingen om milieugebruik of klimaatverandering (beter) te beprezen, wordt vaak aangeduid als fiscale vergroening.

Het brede concept fiscale vergroening kent allerlei interpretaties en verschijningsvormen.²⁶ Sommigen leggen de nadruk op het genereren van extra belastingopbrengst. Dit biedt ook de mogelijkheid om de belastingdruk te verschuiven van arbeid naar vervuiling. Anderen menen dat het specifiek om een betere beprijzing gaat, waarbij belastingen op emissies worden geheven tegen een tarief dat de klimaat- en milieuschade in geld weerspiegelt. Weer anderen zien in fiscale vergroening de mogelijkheid om gedrag bij te sturen (regulering) door middel van belastingen. Zij geven daarmee een prioriteit aan het behalen van specifieke milieudoelen. Oudstaatssecretaris van Financiën Vijlbrief heeft bijvoorbeeld aangegeven een “groen (duurzaam), eerlijk en weerbaar belastingstelsel” voor te staan.²⁷

26 Zie H.R.J. Vollebergh, 'Fiscale vergroening binnen kaders', WFR 2017/224; C.L.J. Caminada & L.G.M. Stevens, 'Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei', WFR 2017/50; H.R.J. Vollebergh, 'Economisch beleidsmatige aspecten aan groene heffingen en belastingen', TFO 2022/181.1.

27 Interview 25 juni 2020 van Hans Vijlbrief door Esther van Rijswijk, Belastingpoort NOB. Zie <https://www.youtube.com/watch?v=wfylt9vInEQ>.

2.1.2 Het rechtskarakter

Fiscaal-juridisch is het relevant vast te stellen wat het rechtskarakter van een groene belasting is. Het vaststellen van het rechtskarakter kan bijdragen aan een betere en in bepaalde gevallen meer eerlijke toepassing van het belastingrecht.

Te denken valt ten eerste aan koppeling aan het schadebeginsel.

Grapperhaus schreef hierover in 1995:

“In de huidige samenleving begint zo een derde maatstaf voor de heffing van de belastingen gestalte te krijgen, te weten de schade, welke de natuurlijke of rechtspersoon door zijn - overigens legale - deelneming aan het productieproces aan de samenleving berokkent en waarvoor hij, in de gevallen die zich daarvoor lenen, een vergoeding in de vorm van belasting betaalt. De populaire uitdrukking: ‘De vervuiler betaalt’ geeft een loepzuivere en uiterst korte omschrijving van dit derde beginsel. Men kan daarbij denken aan schade welke hij aan het milieu toebrengt, maar evenzeer aan voortijdige uitputting van schaarse grondstoffen. Dat derde beginsel, dat ik het schadebeginsel zou willen noemen, dient in de theorie nader te worden uitgebouwd. Voorlopig zou ik het zo willen formuleren: Degene, die bij zijn deelname aan het productieproces schade toebrengt aan het milieu en/of beslag legt op schaarse hulpbronnen en/of anderszins de gemeenschap schade toebrengt of benadeelt, dient die schade aan de gemeenschap te vergoeden door een daarop afgestemde bijdrage aan de collectieve middelen.”^{28, 29}

Ten tweede zijn in het kader van klimaatverandering en -adaptatie heffingen met een ander rechtskarakter (belang/profijt bij/van specifiek overheid beheer) denkbaar, met name als zij dienen ter dekking van de kosten van het (nationale of lokale) watersysteembeheer (vergelijk de Waterschapswet 2007). Het is volgens de commissie dienstig bij het aanpassen van het belastingstelsel ook expliciet aandacht te besteden aan het rechtskarakter van de betreffende belasting of heffing.

28 F.H.M. Grapperhaus, ‘Belasting op productiefactoren’, WFR 1995/1525. Grapperhaus verwijst hierbij naar: J. Schuurman, ‘Ecotax en ecologische belastingheffing in Nederland’, Publikaties van de Vereniging voor Milieurecht 1994-4 en C.A. de Kam, ‘De belastingen in de toekomst’, in: *Belastingheffing met toekomst, Symposium van Vereniging van Hoofdamttenaren bij het Ministerie van Financiën/Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, 1995.

29 De term rechtskarakter komt regelmatig voor in de literatuur, echter zelden geeft de gebruiker aan wat precies met de term wordt bedoeld. Positieve voorbeelden zijn bijvoorbeeld B.J.M. Terra, *Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer* (diss. Leiden), Deventer: FED 1984, p. 25. Hij verstaat onder de term rechtskarakter “de aard van de belasting waaraan zonder meer juridische gevolgen (behoren te) zijn verbonden.” A.H.R.M. Denie, ‘Tussen toen en toekomst’, WFR 1995/1569. Hij verstaat onder rechtskarakter het antwoord op de vraag wie en wat men wil belasten. H.W.M. Van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 57. Hij is van mening dat het begrip rechtskarakter synoniem is met de oorspronkelijke doelstellingen die aan een wet ten grondslag liggen en dat derhalve de wijze waarop een belasting wordt geheven geen component behoort te zijn/is van het begrip rechtskarakter (van een belastingwet). Het is een leidraad die reeds vanaf het embryonale stadium van de wet onveranderd als norm dient te gelden en niet welk subject of object uiteindelijk door de wet wordt belast. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 19-20 analyseert het onderscheid tussen ‘rechtsgrond’, ‘rechtsgrondslag’ en ‘rechtskarakter’.

2.1.3 Milieubelastingen en bestemmingsheffingen

Traditioneel wordt in Nederland een onderscheid gemaakt naar milieubelastingen en milieu(bestemmings)heffingen. Bij belastingen zijn er geen rechtstreekse prestaties voor de (decentrale) overheid naar de burgers. Zo mag een provincie de opbrengsten van belastingen, zoals de opcenten Mrb en de precariobelasting, naar vrije keuze besteden. De belastingopbrengsten behoren dan dus tot de algemene middelen van de betreffende overheid. Anders dan bij belastingen vloeien de opbrengsten van bestemmingsheffingen niet in de algemene middelen, maar zijn die bestemd voor het dekken van specifieke kosten. De (geraamde) opbrengsten van bestemmingsheffingen mogen in het algemeen niet hoger zijn dan de (geraamde) kosten. Dat wil zeggen dat de bestemmingsheffingen tot maximaal 100 procent kostendeckend mogen zijn.

Voorbeelden van belastingen en bestemmingsheffingen, decentraal en op Rijksniveau		
	Belastingen	Bestemmingsheffingen
Rijk	EB, afvalstoffenbelasting, BPM, Mrb en accijnzen op minerale oliën.	ODE (ten behoeve van SDE+(+)) afgeschaft per 1 januari 2023 (nultarief en in 2024 schrapping van de wet).
Provincies, gemeenten en waterschappen	Opcenten Mrb en onroerendezaakbelasting (ozb)	Rioolheffing, afvalstoffenheffing en reinigingsrechten, watersysteemheffing en zuiveringsheffing

Bij de vraag of een belasting aangemerkt kan worden als milieubelasting, werd in het verleden gekeken naar of er specifieke milieugrondslag voor de belasting is, dat wil zeggen een direct met het milieu gerelateerde grondslag zoals emissies.³⁰ Tegenwoordig wordt er een ruimere definitie gehanteerd. Eurostat³¹ definieert milieubelastingen bijvoorbeeld als:

“Environmental taxes whose tax base is a physical unit (or proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment. Environmental tax revenues stem from four types of taxes: energy taxes (...), transport taxes (...) and pollution and resource taxes (...).”

Daarmee worden tot deze belastingen ook alle accijnzen op energieproducten gerekend, zoals de accijnzen op benzine en diesel, maar ook heffingen op het wegverkeer gerelateerd aan de aanschaf, zoals de BPM, en het houderschap van motorvoertuigen, zoals de Mrb. Bij een internationale vergelijking vervalt vaak het onderscheid tussen milieuheffingen en milieubelastingen zoals we die in Nederland kennen. Zo zien Eurostat en OESO de verontreinigingsheffing als een belasting, omdat

30 J.P. Opschoor & H.B. Vos, Economic Instruments for Environmental Protection, Paris: OECD 1989.

31 Eurostat (2013), Share of environmental taxes in total tax revenues.

de waterschappen als overheid worden bestempeld.^{32,33} In dit kader wordt opgemerkt dat door verschillende overheden fondsen voor klimaat en milieu worden voorgesteld/ingesteld om groene beleidsdoelstellingen te realiseren, welke fondsen met allerlei soorten groene belastingopbrengst of beprijzing worden gevuld. Zo heeft het kabinet Rutte IV een klimaatfonds ingesteld.³⁴

2.1.4 Maatschappelijke impact en dynamiek bij groene belastingen

Hoewel het vergroenen van belastingen op een breed draagvlak lijkt te kunnen rekenen, ontstaat vaak maatschappelijke weerstand zodra het tot uitvoering komt. Toen begin 2019 bleek dat de energierekening voor huishoudens als gevolg van toenemende energiebelastingen fors steeg, was dit aanleiding tot heftige Kamerdebatten en zag de regering zich gedwongen deze belasting het jaar daarop weer te verminderen. Dat gebeurt overigens via een vaste teruggave, zodat de rentabiliteit van energiebesparing niet wordt aangetast. Dit illustreert dat het heffen van een fiscaal economisch efficiënt geachte belasting (opheffen bepaalde schade met beprijzingstekort) en een faire doorbelasting van de schade twee verschillende zaken zijn. Aangenomen kan worden dat de vaste teruggave bijdraagt aan een faire oplossing, zodat tijdelijk een bepaald optimum is bereikt.

Evenzo zorgt de uitwerking van de belastingvrijstellingen van bijvoorbeeld elektrische auto's en de terugleververgoeding voor met zonnecellen opgewekte energie voor maatschappelijk debat. Dit heeft onder andere te maken met sociale ongelijkheid. Niet iedereen kan zich een dure (nieuwe) elektrische auto of zonnepanelen veroorloven. Ook kan niet iedereen een energiezuinig (huur)huis uitkiezen en heeft niet ieder een geschikt dak voor zonnepanelen. De inkomstenbelasting gaat uit van de sterkste schouders en het tarief stijgt naarmate het inkomen hoger wordt. Dit geldt niet automatisch voor milieubelastingen. Het tarief is vaak constant, of daalt zelfs voor grootgebruikers, terwijl het (particuliere) gebruik meer afhankelijk is van de omstandigheid of men in een energiezuinig (huur)huis woont of niet, dan van het inkomen/winst. De discussie over faire belastingheffing moet hier wellicht diepgaander gevoerd worden.

32 H.R.J. Vollebergh, *Fiscale vergroening: uitdagingen voor de belastingen op energie*, Den Haag: PBL 2014 en H.R.J. Vollebergh, 'Fiscale vergroening binnen kaders', WFR 2017/224.

33 Ook op EU-niveau zijn er in het kader van klimaat en milieu inmiddels algemene (zogenoemde eigen) belastingmiddelen, zoals de eigen middelen op basis van kunststof, EU-ETS en CBAM.

34 Zie het Meerjarenprogramma Klimaatfonds 2024.

Te hoge, of verkeerd vormgegeven energie- en milieubelastingen kunnen ook maatschappelijk ongewenst gedrag uitlokken. Het meest bekende voorbeeld is tanken in het buitenland. Een ander voorbeeld is het gebruik van houtkachels en allesbranders om op die manier op de aardgasrekening inclusief de EB op aardgas te besparen. Een derde voorbeeld was de fiscale stimulering van zogenaamde hybride auto's ten opzichte van diesels, wat een hausse aan hybride auto's veroorzaakte zonder dat het klimaat en milieu hiermee adequaat geholpen lijkt. De les is dat een stelsel van milieubelastingen, waarmee de juiste prikkels worden gegeven om het milieu/klimaat te ontlasten én dat voldoende opbrengsten genereert, voortdurende aandacht en tijdige aanpassingen vereist om in te spelen op een dynamische omgeving.

2.1.5 Belastingelasticiteit bij groene belastingen

De effectiviteit en efficiëntie van energie- en milieubelastingen wordt regelmatig bediscussieerd. Sommigen beargumenteren dat belastingen soms tot zwakkere gedragsreacties leiden dan gewenst zou zijn. Anderen wijzen juist op de soms juist relatief sterke gedragsreacties, wat zou aantonen dat energie- en milieubelastingen niet thuishoren in een stabiel en voorspelbaar belastinggebouw. Het is inderdaad van groot belang steeds (van tevoren) na te gaan of de inzet van een specifiek belastinginstrument daadwerkelijk bijdraagt aan het doel waartoe het wordt ingezet. Daarbij is het zaak korte en lange termijneffecten van de belastingelasticiteit te scheiden en te kijken naar het opbrengstverloop. Belangrijk daarbij is dat een milieu- of klimaatbelasting maar een deel van de prijs is, zodat de belastingelasticiteit een afgeleide grootheid is. Op de korte termijn zal een huishouden bijvoorbeeld niet gemakkelijk veel minder gas of elektriciteit gaan gebruiken als de prijs ervan omhooggaat. Op de lange termijn zal men bijvoorbeeld bij voortdurend hogere elektriciteitsprijzen eerder kiezen voor 'substitutie' en zuiniger apparaten kopen of isolatie toepassen. Dat gebeurt bij voorkeur wanneer het oude exemplaar vervangen moet worden of als het huis toch al wordt verbouwd. De snelheid waarmee machines en techniek die vanuit milieu- en klimaatoptiek verouderd zijn kunnen worden aangepast en/of vervangen, speelt dus ook een belangrijke rol in het bepalen van de belastingelasticiteit.

2.1.6 Belastingverlagingen

De EU-lidstaten hebben vergaande fiscale autonomie (voor veel soorten nationale belastingen maar bijvoorbeeld niet voor de geharmoniseerde btw), maar worden voor wat betreft onderlinge belastingcompetitie beperkt door onder andere de staatssteunregels. De EU biedt de lidstaten echter richtsnoeren bij het ontwerpen van een maatregel in de vorm van belastingverlagingen en -vrijstellingen in verband met doelstellingen op het gebied van milieubescherming. Het gaat met name om verlaging/-vrijstelling van belastingen en/of parafiscale heffingen die milieubescherming als

hoofddoel hebben, dat wil zeggen dat de begunstigden worden gestimuleerd om projecten of activiteiten uit te voeren die leiden tot minder vervuiling of een lager verbruik van hulpbronnen.³⁵

2.1.7 Belastingcompetitie

Een belangrijke complicatie bij fiscale vergroening is de druk door internationale (belasting)concurrentie.³⁶ Wanneer bijvoorbeeld belastingen op energie, zoals de benzine- of dieselaccijns, worden verhoogd, stuit dit onvermijdelijk op het probleem van de grensoverschrijdende effecten en belastingconcurrentie. Overheden spelen hier soms ook bewust op in en beconcurreren elkaar om de belastingopbrengst. Bijvoorbeeld bij grensoverschrijdende handel of verkeer kunnen landen proberen extra belastingopbrengst aan te trekken door een accijns te heffen die lager is dan die in het buurland of een accijnsvrijstelling toe te passen op energie-intensieve productie, waardoor deze industrie beter kan concurreren. Luxemburg haalt bijvoorbeeld relatief veel groene belasting op met naar verhouding de laagste tarieven op benzine en diesel en Polen³⁷ past een specifieke vrijstelling voor accijns voor de energie-intensieve industrie ruim toe.

Deze (potentiële)concurrentie zet de fiscale vergroening op diverse manieren onder druk. Ten eerste is er het risico op een lagere belastingopbrengst als de tarieven alsnaar hoger worden en de betreffende belastingen een substantieel onderdeel van de schatkist uitmaken. Al te hoge belastingtarieven op energieproducten kunnen ertoe leiden dat energie-intensieve bedrijven Nederland de rug toe keren, ondanks andere aantrekkelijke kanten van het vestigingsklimaat zoals de gunstige ligging in Noordwest-Europa. Ten tweede kan dit nadelig zijn voor het groene resultaat. Hogere milieubelastingen kunnen lokaal best leiden tot minder vervuiling, maar dit is niet altijd het geval voor de totale milieuv vervuiling, zoals bij klimaatverandering.

Hoewel deze risico's reëel zijn, moeten ze wel in het juiste perspectief worden geplaatst. Aanwijzingen voor weglekeffecten zijn beperkt. Dit hangt ongetwijfeld samen met het feit dat er ook instrumenten zijn om, voor sectoren die bloot staan aan internationale concurrentie, specifieke compensatiemaatregelen te treffen ter voorkoming van oneigenlijke belastingconcurrentie. Daarnaast is sprake van Europees milieubelastingbeleid. De daarin afgesproken minimumtarieven voor de meeste energieproducten, waaronder diesel en benzine, voorkomen in beginsel een al te extreme belastingconcurrentie tussen landen. De herziening van dit beleid is onderdeel van de EU Green Deal (meer specifiek het Fit for 55 pakket).

35 Zie bijvoorbeeld Public consultation on the revised Climate, Energy and Environmental Aid Guidelines (CEEAG).

36 H.R.J. Vollebergh, *Fiscale vergroening: uitdagingen voor de belastingen op energie*, Den Haag: PBL 2014, p. 13-15.

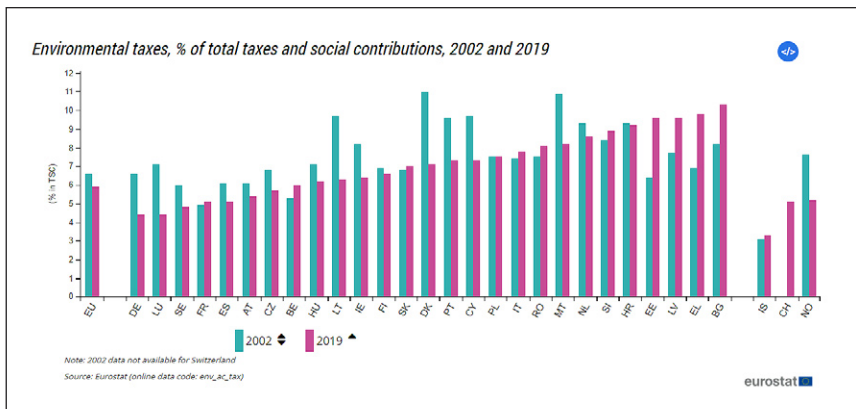
37 Zie HvJ 31 maart 2022, Commissie/Polen, C-139/20, ECLI:EU:C:2022:240.

2.2 Groene belastingen als onderdeel van de totale belastingopbrengsten

2.2.1 Groene belastingopbrengst: het internationale perspectief

De milieubelastingopbrengsten en sommige tarieven in ons land behoren tot de hoogste van Europa. Onderstaande figuur ³⁸ geeft de inkomsten uit milieubelastingen voor de landen in de EU in relatie tot de totale inkomsten aan belastingen en sociale premies (TSC) en tot het bruto nationaal product (GDP). In de EU is het gemiddelde in 2019 5,9 procent. Het aandeel milieubelastingen in Nederland in de totale belastinginkomsten (TSC) is 8,6 procent. In Noordwest-Europa komt Denemarken het dichtst in de buurt van Nederland met 7,1 procent. Het aandeel milieubelastingen in Nederland in de totale belastinginkomsten (TSC) is bijna tweemaal zo hoog als in Duitsland (4,4 procent) en ruim 40 procent hoger dan in België (6,0 procent).

Figuur 2.1: inkomsten milieubelastingen in relatie tot de totale inkomsten uit belastingen en sociale premies (2002 en 2019) ³⁹



2.2.2 Nederlandse ambities en randvoorwaarden

De wens verder te vergroenen - en in het bijzonder op het terrein van de energievoorziening - is breed gedragen in Nederland, evenals de opvatting dat het beprijzen van de externe effecten van energie een goede bijdrage levert aan een beter milieu en de wens om de doelstellingen van het Parijsakkoord te halen.

38 Eurostat (2020), Environmental tax statistics.

39 Zie ook voor een andere periodevergelijking Eurostat (2022), Environmental tax statistics - detailed analysis.

Bij energie- en milieubelastingen als onderdeel van vergroeningsbeleid gaat het om het zoeken naar een belastingstructuur waar externe effecten, zoals klimaatopwarming en milieuvervuiling door (CO₂-)emissies en problemen als verkeerscongestie fiscaal adequaat zijn 'beprijsd' (het beginsel van de vervuiler betaalt).⁴⁰ Dat geldt voor externe effecten bij zowel huishoudens als bedrijven.

Bij herziening van het belastingstelsel voor wat betreft energie staat de vergroeningswens echter niet automatisch op zichzelf, maar wordt deze wens vaak gekoppeld aan de wens om de (herziene) energiebelastingen meer opbrengst te laten genereren en aan de wens dat zij minder complex worden gemaakt.⁴¹

Grondslagerosie is een belangrijk probleem. Grondslagerosie kan komen door de belasting en/of beleid en/of autonome ontwikkelingen. Een eerste voorbeeld is de EB en ODE⁴² op aardgas. Deze belastingen hebben als belangrijk doel overheidsopbrengsten te genereren. Daarnaast geven ze de markt een prikkel om het gasverbruik te reduceren. Grondslagerosie betekent hier dat de transitie vordert: er wordt minder fossiele energie verbruikt en daardoor minder CO₂ uitgestoten. Dit betekent ook minder opbrengsten. Daardoor zal de overheid de tarieven moeten verhogen of elders belastingen moeten verhogen en/of bezuinigen om dezelfde (of oplopende) uitgaven te kunnen blijven doen.⁴³ In Nederland is een ander voorbeeld dat door de aanschaf van zonnepanelen woningen steeds minder elektriciteit van het openbare net gebruiken. Ook hierdoor dalen de inkomsten uit de EB op elektriciteit.

Verstoringen moeten worden vermeden. Bij belastingen met een stabiele of groeiende opbrengst is het ook van belang dat zij een zo gering mogelijke versturende werking uitoefenen op de keuzes van bedrijven en burgers. Deze versturende werking hangt op zijn beurt af van de context waarbinnen een belasting wordt ingevoerd, zoals de gevoeligheid van bepaalde consumptie-, arbeidsaanbod-, of investeringsbeslissingen voor prijzen.

40 D. Fullerton, A. Leicester and S. Smith (2010), *Environmental Taxes*, IFS, Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century en H.R.J. Vollebergh, *Environmental taxes and Green Growth*, The Hague: PBL 2012.

41 Zie H.R.J. Vollebergh, *Fiscale vergroening: uitdagingen voor de belastingen op energie*, Den Haag: PBL 2014 en H.R.J. Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, Den Haag: PBL 2016.

42 In 2023 zijn de ODE-tarieven geïntegreerd in de tarieven van de EB en vanaf 2024 wordt de ODE afgeschaft. Zie *Belastingplan 2023*, *Stb.* 2022, 523.

43 IBO (2021): *IBO Financiering Energietransitie: Beleidsmatige keuzes in kosten, prikkels en verdeling*, p. 42.

Tot slot is rechtvaardigheid bij belastingen intrinsiek van belang en draagt het bij aan draagvlak. Rechtvaardigheid van (stabele) groene belastingen heeft in de eerste plaats betrekking op het beginsel van de vervuiler betaalt en daarnaast aan de herverdelende werking van belastingen meer in het algemeen. Het gevolg van het niet toepassen van het beginsel van de vervuiler betaalt leidt vaak tot extra druk op de lagere inkomens.⁴⁴ Uitvoerbaarheid heeft betrekking op de moeilijkheden die zich voordoen bij het implementeren en invoeren van belastingen. Een fenomeen als belastingontwijking of zelfs -ontduiking toont aan dat sommige burgers of bedrijven niet schromen om ook beslissingen te nemen die tot doel hebben belastingbetaling ten dele of zelfs helemaal kunstmatig te vermijden. De traditionele grote belastingmiddelen, bijvoorbeeld de omzetbelasting, die relatief eenvoudig door de overheid gedurende langere tijd stabiele opbrengsten genereren, verstoren uiteraard minder dan tijdelijke milieu- en klimaatbelastingen.

2.2.3 Nederlandse cijfers in meer detail

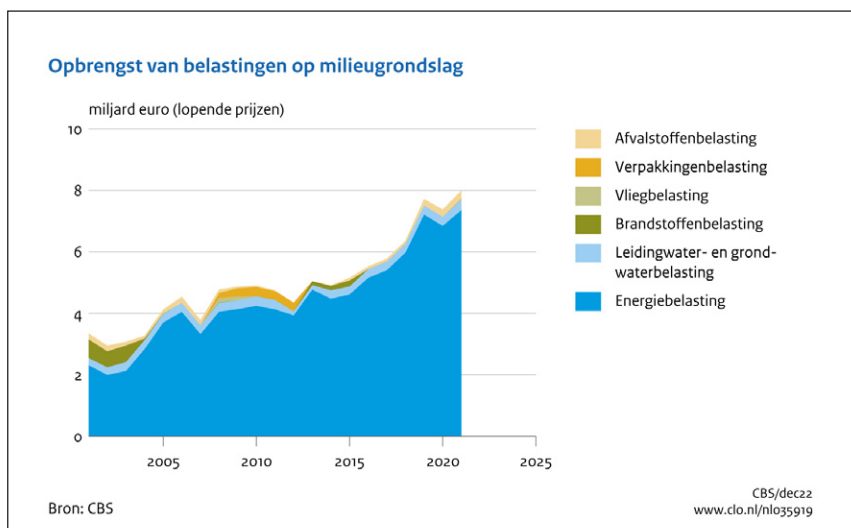
De EB is een van de belangrijkste milieubelastingen met in de afgelopen jaren circa 4 tot 5,5 miljard euro aan opbrengst. De totale EB- en ODE-opbrengsten (bijna 7 miljard euro in 2021) omvatten meer dan alleen de bijdrage van huishoudens en bedrijven. Naast de opbrengsten van de burgers en bedrijven draagt de overheid ook bij aan het totaal. Dan zijn er de autobelastingen. De BPM-ontvangsten (ongeveer 1,5 miljard euro in 2021) hangen af van het aantal autoregistraties en de CO₂-uitstoot daarvan. De opbrengst aan energie- en milieubelastingen is verder vooral gekoppeld aan het houderschap (de Mrb-opbrengst in 2021 was ongeveer 6 miljard euro) en gebruik van auto's en motoren. Over een aantal belastingen en accijnzen moet ook nog 21 procent omzetbelasting worden betaald.⁴⁵

De lange termijn trend in de relatieve opbrengsten van de verschillende belastingmiddelen is moeilijk te voorspellen gezien de dynamiek van de vele externe factoren die voor de Nederlandse economie van belang zijn. Dit werd ook in 2022 weer bevestigd waar de oorlog in Oekraïne zorg heeft gedragen voor onvoorziene veranderingen in de belastingopbrengsten en de belastingbeleidsreactie daarop.⁴⁶

44 H.R.J. Vollebergh, 'Economisch beleidsmatige aspecten aan groene heffingen en belastingen', TFO 2022/181.1.

45 Zie onder andere de bijlage bij de Miljoenennota 2021, p. 84-86 en de bijlage bij de Miljoenennota 2022, p. 60 en 69.

46 Zie ook R. Gerlagh & H.R.J. Vollebergh, 'De energiecrisis versnelt de energietransitie', ESB 108(4817).

Figuur 2.2: Opbrengst van groene belastingen 2001-2021⁴⁷

2.2.4 Effecten Nederlandse groene belastingen

Het PBL heeft de beprijzingen van de Nederlandse groene belastingen op de onbeprijde milieu- en klimaateffecten in kaart gebracht. Onderstaande figuur 2.5 van PBL⁴⁸ over de schade van milieu- en klimaateffecten is opgenomen in de Miljoenennota 2020. Dit betreft overigens meer dan de milieuschade door energiegebruik alleen. Denk aan stikstof en fijnstofemissies uit de landbouw. Uit het genoemde PBL-rapport valt af te leiden dat de onbeprijde milieueffecten van productie, de conversie en het gebruik van energie, inclusief mobiliteit, ongeveer 31 miljard euro per jaar bedroegen in 2015. Het huidige totaal aan milieubelastingopbrengsten is dus beduidend lager dan de door het PBL geschatte waarde van de onbeprijde milieueffecten.

Uit een recente studie van onderzoekers van het PBL blijkt dat de beprijzing van milieuschade voor specifieke activiteiten ook slecht spoort met de veroorzakers van die schade. Zo zijn er bijvoorbeeld een aantal sectoren waar de prijs die betaald wordt voor CO₂-uitstoot niet in lijn is met de klimaatschade die zij veroorzaken. Het onderzoek van het PBL laat ook zien dat dit niet alleen voor CO₂ het geval is, maar dat ook de kosten van andere externe effecten slechts beperkt voor rekening komen van de bedrijven of individuen die deze effecten veroorzaken.⁴⁹

⁴⁷ Zie <https://www.clo.nl/indicatoren/nl0359-belastingen-op-een-milieugrondslag>.

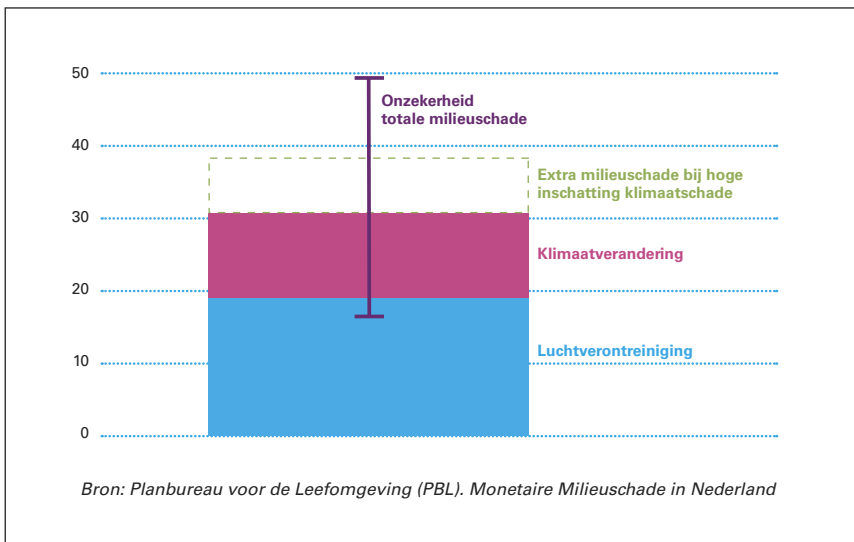
⁴⁸ E. Drissen & H.R.J. Vollebergh, *Monetaire milieuschade in Nederland. Een verkenning*, Den Haag: PBL 2018.

⁴⁹ H.R.J. Vollebergh, E. Drissen & C. Brink, *Klimaatverandering in de prijzen? Analyse van de beprijzing van broeikasgasemissies in Nederland in 2018*, Den Haag: PBL 2021, hoofdstukken 5 en 6. Onlangs zijn de kernfiguren van dit rapport geactualiseerd naar het jaar 2021, zie C. Brink & H.R.J. Vollebergh, *Klimaatverandering in de prijzen: actualisatie*, Den Haag: PBL 2023.

Overigens worden de inkomsten uit energie- en milieubelastingen door de overheid niet aangewend om specifieke milieuproblemen op te lossen. Deze gelden komen in de algemene middelen van het Rijk. Een uitzondering hierop vormde de opbrengst van de ODE, die werd benut om de kasuitgaven aan SDE₊(+)-subsidies te dekken.

De vraag is in hoeverre de bestaande keuzes fiscaal economisch optimaal zijn en wat “fair” is en of er ingrijpende verschuivingen tussen de belastinggrondslagen moeten plaatsvinden.⁵⁰ Om deze vragen te kunnen beantwoorden is een meer gedetailleerde analyse van belang en moet ook over de landsgrenzen heen gekeken worden. In het vervolg zal daarom in meer detail gekeken worden naar de verschillende belastingen op energie, emissies, water en afval. De belastingen op verkeer en vervoer blijven verder buiten beschouwing.⁵¹

Figuur 2.3: Monetaire milieuschade in miljarden euro's per veroorzakende stof (2015).



50 H.R.J. Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit?* Verkenning van trends en opties, Den Haag: PBL 2016, H.R.J. Vollebergh e.a., *Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval*, Den Haag: PBL 2017 en *The Ex'tax Project (2021)*, Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie. Routekaart 2021-2030.

51 Zie voor een analyse bijvoorbeeld ook H. Vrijburg & G. Geilenkirchen, 'Naar een betere beprijzing van het weggebruik', in: *Ontwerp voor een beter belastingstelsel*, ESB 2019.

Hoofdstuk 3

Energie en energiedragers

3.1 Inleiding

In Nederland zijn de volgende belastingen en heffingen gerelateerd aan gebruik/-verbruik van energie:⁵²

- Accijnzen op minerale oliën, onder te verdelen in:
 - Motorbrandstoffen (benzine, diesel, lpg en lng);
 - Gebruik voor verwarming (stookolie, etc.);
- EB en ODE;
- Kolenbelasting.

Het gebruik van fossiele energie veroorzaakt wereldwijd ongeveer 70 procent van alle broeikasgasemissies en in Nederland ongeveer 90 procent.⁵³ Wereldwijd is dit verbruik de afgelopen decennia flink gestegen, evenals de zorg over klimaat- en milieueffecten. Klimaatverandering en luchtverontreiniging spelen een grote rol in het publieke debat. De ongewenste klimaat- en milieueffecten hangen met name samen met het gebruik van fossiele energie en er is alle reden zuinig om te gaan met energie en kolen, olie en gas te vervangen door CO₂-vrije (hernieuwbare) energiebronnen.⁵⁴ De samenleving kan ook via de fiscaliteit aangemoedigd worden om zuiniger om te gaan met energie en over te stappen op hernieuwbare bronnen. Door de kostprijs van fossiele energie en apparaten op fossiele energie te verhogen, worden tevens CO₂-vrije alternatieven voor wat betreft de kostprijs aantrekkelijker. Het vereist maatwerk om door middel van overheidsingrijpen⁵⁵ met vraagafname van fossiele energieproducten een simultane stijging in de vraag naar schone alternatieven te bereiken.

52 Bij deze beschrijving volgen we de huidige indeling van de Wbm. Van deze belasting maken behalve de EB en de kolenbelasting ook nog deel uit de BoL (die wordt besproken in hoofdstuk 5) en de afvalstoffenbelasting (in hoofdstuk 6).

53 Zie de website van Milieucentraal.

54 Windenergie, zonne-energie, aardwarmte, golfenergie, getijdenenergie, waterkracht, biomassa, alsmede stortgas, rioolwaterzuiveringsgas en biogas zijn thans de belangrijkste hernieuwbare energiebronnen.

55 Zie ook OECD (2020), A Guide to Environmentally Related Taxation for Policy Makers, paragraaf 5.5: "Environmentally related taxes alone are not the answer."

Wellicht zijn tijdelijke stimulansen nodig om deze alternatieven commercieel tijdig aantrekkelijk genoeg te maken.

Vanuit energie- en milieubelastingperspectief dient het heffen van belasting op energie aldus primair diverse doelen⁵⁶ te hebben, te weten:

- Aansporen tot zuiniger gedrag.
- Externe klimaat- en milieuschade (alsnog) beprijzen.
- Alternatieven voor fossiele energie faciliteren.

Gegeven de omvang van de opbrengst van de verschillende belastingen op energie, te weten de accijnzen op minerale oliën, de belasting op aardgas en elektriciteit en de ODE (zie hoofdstuk 2), speelt, zoals bij elke belasting, tevens het vullen van de schatkist een rol, alsmede, uiteraard, een eerlijke verdeling van de lasten over de verschillende consumenten en sectoren. Last but not least moet bij het heffen van belasting op energieproducten rekening worden gehouden met weglekgedrag, zoals tanken over de grens⁵⁷ en het verplaatsen van productie naar landen met lagere belasting op energie en energiedragers bij die productie. Tot slot is er een belangrijke samenloop met de in hoofdstuk 4 te bespreken belasting op CO₂-emissies.

3.2 Stand van zaken

3.2.1 Accijnzen van minerale oliën

3.2.1.1 Historie

De geschiedenis van accijnzen die het Rijk heft, gaat terug tot 1806, destijds met name geheven op eerste levensbehoeften, zoals brood, vlees, suiker, zeep, wijn en bier. In 1931 wordt de eerste vorm van brandstofheffing ingevoerd, pas nadat de voorganger van de Mrb was ingevoerd maar wel vóórdat de voorganger van de omzetbelasting werd ingevoerd.⁵⁸

56 Het gevaar van meer doelen schuilt in de kans dat geen van deze doelen uiteindelijk effectief wordt bereikt, zie ook M.J. van Hulten, *Aiming for Well-Being through Taxation (Fiscale Monografieën nr. 160)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 138.

57 In opdracht van het Ministerie van Financiën wordt regelmatig onderzoek gedaan naar mogelijke grenseffecten van accijns, inclusief tabaksproducten en minerale oliën. De resultaten worden niet altijd openbaar gemaakt. Zie onder meer Kamerstukken II 2014/15, 34 135, nr. 2 (initiatiefnota van het lid Omtzigt over de accijnsopbrengsten).

58 Zie de website van het Belasting- en Douanemuseum.

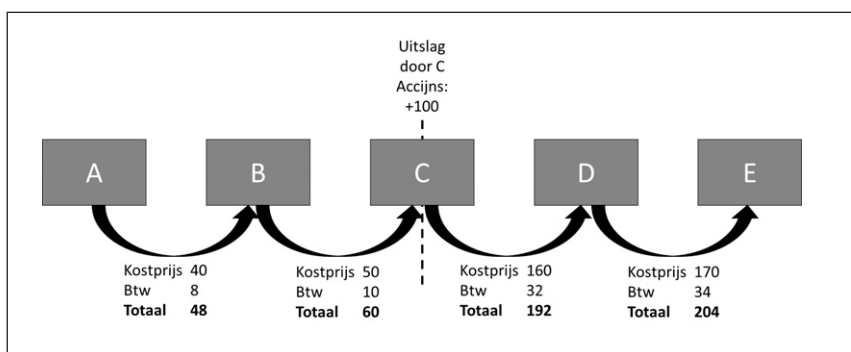
3.2.1.2 Heden

Inmiddels is de heffing van accijns op minerale oliën grotendeels geharmoniseerd in de EU en gebaseerd op diverse richtlijnen, waaronder de Horizontale accijnsrichtlijn⁵⁹ en de Energiebelastingrichtlijn⁶⁰. Deze richtlijnen zijn in Nederlandse wetgeving in de WA en de Wbrn geïmplementeerd.

Belastbaar feit en belastingplichtige

De WA maakt gebruik van een schorsings- en entrepotregeling. Dat wil zeggen dat accijns op minerale oliën pas verschuldigd is als de goederen worden 'uitgeslagen', met andere woorden als de goederen voor verbruik al dan niet op reguliere wijze op de Nederlandse markt worden gebracht. Minerale oliën die elders in de EU of buiten de EU worden gebruikt, worden in beginsel niet in Nederland belast met accijns. Minerale oliën die worden gestolen of boven de daarvoor gestelde normen verdampen of weglekken, worden doorgaans wel in de heffing van accijns betrokken. De belastingplichtige is de persoon die verantwoordelijk is voor de uitslag, of in voorkomende gevallen de persoon die accijnsgoederen voorhanden heeft. Heffing van accijns gebeurt, in tegenstelling tot btw, altijd maar in één schakel van een leveringsketen. In de schakels vóór de uitslag wordt in beginsel een prijs berekend zonder accijns, in de schakels na de uitslag een prijs inclusief accijns. De accijns wordt dus in feite wel 'doorbelast' tot en met de schakel aan de eindgebruiker, maar als onderdeel van de kostprijs en niet als aparte component op de factuur.

Figuur 3.1: Leveringsketen en rol accijns



59 Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking).

60 Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit.

In figuur 3.1 is schematisch weergegeven op welke wijze accijns en btw door een leveringsketen heen lopen, tot en met eindgebruiker E.⁶¹ In elke schakel is een aanname gedaan van een absolute streefwinst van 10, een btw-tarief van 20 procent en voor wat betreft het accijnstarief is uitgegaan van 100. Btw op inkopen komt in beginsel voor niet-eindgebruikers voor aftrek in aanmerking. Dat betekent dat de in de aankoop gefactureerde btw niet wordt meegenomen in de kostprijs van de daaropvolgende levering. De totale btw (34) wordt in deze schematische voorstelling feitelijk betaald door eindgebruiker E, maar is aan de Belastingdienst afgedragen gedurende de verschillende daaraan voorafgaande schakels op basis van de toegevoegde waarde. Accijns (100) wordt aan de Belastingdienst afgedragen door C, die verantwoordelijk was voor de uitslag, maar de kosten voor de ondernemer, die de accijns (100) afdraagt, komen ook bij de eindgebruiker E terecht voor zover C en D deze kunnen doorberekenen in de (kost)prijs van de opvolgende levering. Doordat btw over accijns wordt berekend, heeft het een vliegwieleffect op de prijs zodra de goederen zijn uitgeslagen.

Object van heffing

Voor de definities van belastbare minerale oliën wordt zowel in de Richtlijnen als in de WA gebruik gemaakt van de GN.⁶² De GN is een lijst van goederen op basis waarvan onder andere ook het tarief van invoerrechten wordt vastgesteld. GN-codes zijn tot op 8-cijferig niveau binnen de EU geharmoniseerd. Van de GN wordt elk jaar een nieuwe, indien nodig geüpdatete lijst gepubliceerd. Omdat de goederencodes daardoor aan wijzigingen of vernummering onderhevig kunnen zijn, is in artikel 1a, lid 1, onderdeel m, WA bepaald dat gebruik wordt gemaakt van de versie van 1 januari 2018.

61 Wij gaan hier niet in op het vraagstuk van de afwenteling van belastingen.

62 Verordening nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek-nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief.

Tabel 3.1: Goederen die op basis van de WA worden aangemerkt als minerale oliën.

GN-code	Omschrijving GN-code	Aanvullende voorwaarden
1507 - 1518	Diverse plantaardige oliën (soja, palm, zonnebloem, koolraapzaad)	Uitsluitend indien bestemd om te worden gebruikt als (motor)brandstof
2706 - 2708	Steenkolen, olie uit steenkool, teer, pek en pekkokes	
2709 - 2710	Aardolie	
2711	Gasvormige koolwaterstoffen	Met uitzondering van aardgas
2712 - 2715	Was uit aardolie en bitumen	
2901 - 2902	(A)cyclische koolwaterstoffen	
2905 1100	Methanol (methylalcohol)	Niet langs synthetische weg verkregen en uitsluitend indien bestemd om te worden gebruikt als (motor)brandstof (motor)brandstof
3403	Smeermiddelen	
3811	Dopes en additieven	
3817	Alkylbenzenen en alkylnaftalenen	
3824 9986 3824 9992 3824 9993 3824 9996	Diverse chemische mengsels	Met uitzondering van roestwerende preparaten en anorganische preparaten voor het oplossen of verdunnen van vernissen
3826 0010 3826 0090	Biodiesel	Uitsluitend indien bestemd om te worden gebruikt als (motor)brandstof
N/A	Andere producten dan minerale oliën	Uitsluitend indien bestemd voor gebruik, aangeboden voor verkoop of gebruikt als motorbrandstof of additief of vulstof
N/A	Andere koolwaterstoffen	Uitsluitend indien bestemd voor gebruik, aangeboden voor verkoop of gebruikt voor verwarmingsdoeleinden

Het feit dat goederen worden aangemerkt als minerale oliën wil overigens niet zeggen dat deze ook daadwerkelijk worden belast met accijns. Er kunnen uitzonderingen of vrijstellingen gelden (zie hierna). Aardgas en andere gassen die worden gebruikt als aardgas zijn bijvoorbeeld expliciet uitgesloten van de definitie minerale olie en de heffing van accijns, omdat aardgas wordt belast met EB.

Accijns vanwege de bestemming voor gebruik als motorbrandstof of voor verwarmingsdoeleinden

Voor wat betreft de definitie van minerale oliën valt op dat een groot aantal niet-minerale oliën voor de heffing van accijns toch wordt aangemerkt als minerale oliën. Voorbeelden daarvan zijn plantaardige oliën en methanol geproduceerd door gisting. Deze producten worden uitsluitend als minerale olie aangemerkt indien ze zijn bestemd om te worden gebruikt als motorbrandstof of als brandstof voor verwarmingsdoeleinden. Accijns op minerale oliën wekt dus de indruk niet te zijn bedoeld als een accijns op minerale oliën, maar als een accijns op de bestemming als motorbrandstoffen

en brandstoffen voor verwarmingsdoeleinden. Datzelfde blijkt ook uit de 'catch all'-categorieën in artikel 25, lid 2, WA, waarin in feite alle andere voorkomende goederen in de heffing worden betrokken indien deze zijn bestemd, worden aangeboden of worden gebruikt als motorbrandstof of voor verwarmingsdoeleinden.

Het groene effect van een belasting - in dit kader uitgelegd als een hogere belasting op minerale oliën en een lagere of geen belasting op groene alternatieven - is hierdoor vooralsnog beperkt tot een tariefdifferentiatie. Zie in dit kader artikel 48, tweede lid, Wbm waarin is geregeld dat andere gassen zoals biogas, groen gas of waterstof als aardgas worden aangemerkt als deze zijn bestemd, worden aangeboden of worden gebruikt als aardgas. Ook daar is het groene effect van de belasting niet voldoende specifiek; wat dit betreft is er een tekort aan gerichtheid. Een beperkte uitzondering hierop vormt de teruggaafregeling voor duurzaam geproduceerde biobrandstof en hernieuwbare brandstof (hierna verder beschreven).

Naast methanol (methylalcohol) wordt ook ethanol (ethylalcohol) belast met accijns volgens de WA. Ethanol valt niet onder de definitie van minerale olie, maar onder de definitie van overige alcoholhoudende producten: alle producten van GN-codes 2207 en 2208. Ethanol wordt daardoor belast met accijns, ongeacht het gebruik - menselijke consumptie of toevoeging aan motorbrandstof - maar de tarieven kunnen al naar gelang het gebruik verschillen. Zie voor bio-ethanol ook de teruggaafregeling voor duurzaam geproduceerde biobrandstof en hernieuwbare brandstof (hierna verder beschreven).

Tarieven

De tarieven die van toepassing zijn op de verschillende accijnsgoederen kunnen worden onderscheiden in de volgende categorieën:

- GN-codes die expliciet in artikel 26 WA worden genoemd.
- GN-codes die niet expliciet in artikel 26 WA worden genoemd, maar wel zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motorbrandstof of brandstof voor verwarmingsdoeleinden.
- GN-codes die niet expliciet in artikel 26 WA worden genoemd en niet zijn bestemd voor gebruik, niet worden aangeboden voor verkoop of niet worden gebruikt als motorbrandstof of brandstof voor verwarmingsdoeleinden.
- Goederen die onder een vrijstelling vallen.

Tabel 3.2: Expliciet benoemde GN-codes in artikel 26 WA.

Omschrijving accijns categorie	GN-codes	Tarief (2023)
Gelode lichte olie (benzine)	2710 1231 2710 1251 2710 1259	€ 975,10 per 1.000 liter 15°
Ongelode lichte olie (benzine)	2710 1241 2710 1245 2710 1249	€ 650,71 per 1.000 liter 15°
Halfzware olie (petroleum)	2710 1921 2710 1925	€ 571,75 per 1.000 liter 15°
Gasolie (diesel)	2710 1943 t/m 2710 1948 2710 2011 t/m 2710 2019	€ 417,46 per 1.000 liter 15°
Zware stookolie	2710 1962 t/m 2710 1968 2710 2031 t/m 2710 2039	€ 41,31 per 1.000 kilogram
Vloeibaar gemaakt petroleumgas (LPG)	2711 1211 t/m 2711 1900	€ 284,29 per 1.000 kilogram
Methaan	2711 2900 .	Nihil

De bovenstaande tarieven worden verhoogd met een voorraadheffing van 8,00 euro per 1.000 liter 15° C op grond van de Wva.

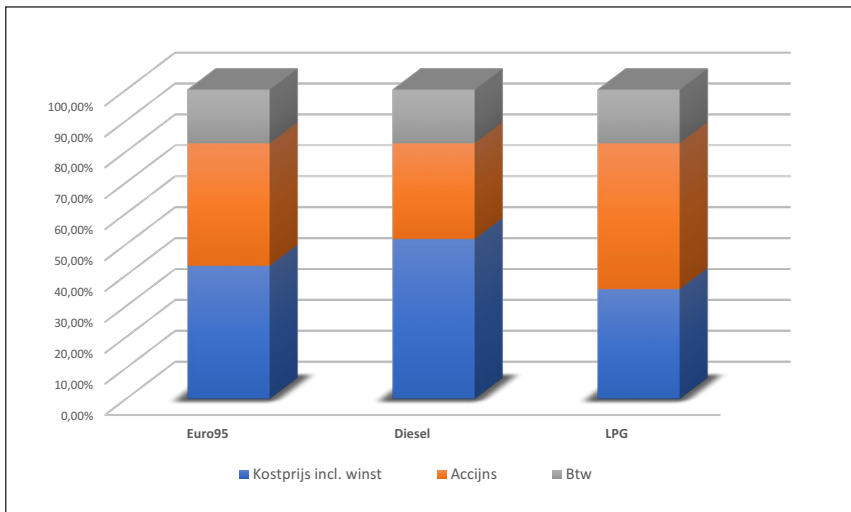
Het tarief (2023) voor ethanol (overige alcoholhoudende producten) bedraagt 16,86 euro per hectoliter per volumepercent alcohol. Pure ethanol is onderworpen aan een accijnstarief van 1.686 euro per hectoliter. Wanneer ethanol echter wordt vermengd met benzine tot E10 of E5, valt het eindproduct niet meer onder de definitie van ethanol, maar waarschijnlijk wel onder de definitie van minerale oliën. Ethanol als onderdeel van E10 of E5 wordt dus niet 'apart' belast, maar het vermengde product E10 of E5 is op basis van eigen merites als eindproduct onderworpen aan de accijns. Deze tarieven (zie hierboven) liggen significant lager dan de tarieven voor ethanol, niet in de laatste plaats omdat de tarieven voor minerale oliën per 1.000 liter gelden en het tarief voor ethanol per hectoliter (100 liter). Er zit in zoverre dus een significant tariefverschil tussen ethanol dat wordt aangewend voor menselijke consumptie en ethanol dat wordt aangewend om bijgemengd te worden bij benzine (als motorbrandstof).

Alle andere minerale oliën waarvan de GN-code niet wordt genoemd in artikel 26 WA, maar wel zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motorbrandstof of brandstof voor verwarmingsdoeleinden (categorie 2), worden onderworpen aan het tarief voor de gelijkwaardige brandstof of motorbrandstof. In het geval van additieven geldt dat het tarief wordt gelijkgesteld aan het tarief voor de motorbrandstof waaraan zij zijn bestemd te worden toegevoegd. Als gelijkstelling met meerdere soorten mogelijk is, dan moet worden gelijkgesteld met het tarief dat het eerst is vermeld.

Voor alle andere minerale oliën waarvan de GN-code niet wordt genoemd in artikel 26 WA, maar die niet zijn bestemd voor gebruik, niet worden aangeboden voor verkoop of niet worden gebruikt als motorbrandstof of brandstof voor verwarmingsdoeleinden (categorie 3), is het accijnstarief nihil/vrijgesteld. Deze accijnsgoederen kunnen nog wel onder de controlebepalingen van de WA vallen.⁶³

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat accijns een belangrijk deel van de zogenaamde ‘pompprijs’ uitmaakt, dat wil zeggen de gemiddelde prijs die de consument voor een liter (motor)brandstof aan de pomp verschuldigd is. Het aandeel dat accijns uitmaakt van de totaalprijs, verschilt per type brandstof. Hieronder wordt ter illustratie de opbouw van de pompprijs (2020) weergegeven voor drie verschillende brandstoffen (benzine, diesel en LPG), alsmede de btw en de (kost)prijs inclusief winstopslag.

Figuur 3.2: Prijsopbouw per liter/kg brandstof (2023)⁶⁴

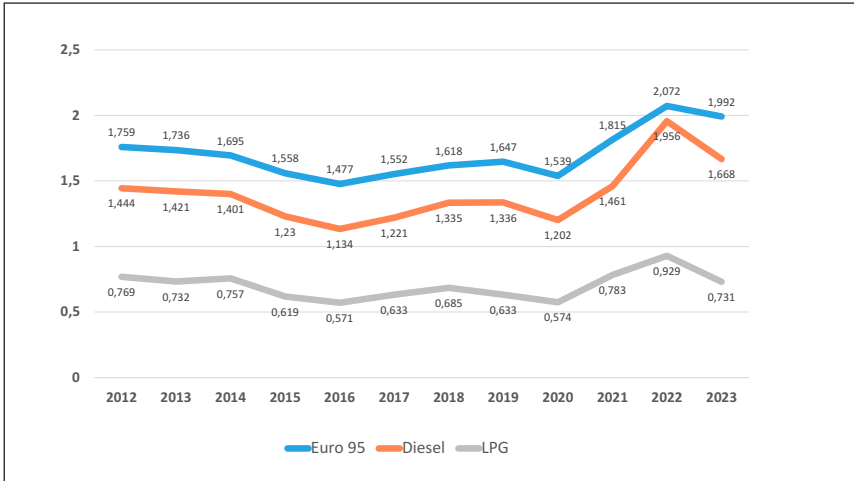


De accijns (en btw) maken een groot gedeelte van de pompprijs uit. Maar de relatie tussen de jaarlijks stijgende accijnstarieven en de gemiddelde pompprijs is vaag. Dit blijkt uit figuur 3.3 en figuur 3.4 hierna. Dat is op zich verklaarbaar gezien de ontwikkeling in de olieprijs.

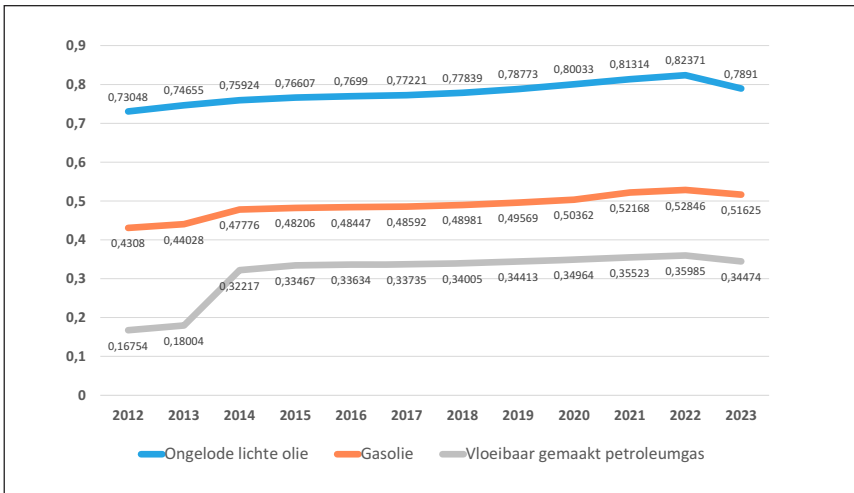
63 Zie onder andere artikel 34 Uitvoeringsbesluit accijns.

64 Cijfers van CBS Statline & de WA, tarieven inclusief voorraadheffing.

Figuur 3.3: Gemiddelde pompprijs per liter inclusief belasting in euro (2011 - medio 2023) ⁶⁵



Figuur 3.4: Accijnstarief per liter/kg in euro 2011 - juli 2023 ⁶⁶



65 Cijfers van CBS Statline 8 oktober 2020.

66 Cijfers van de WA, tarieven exclusief voorraadheffing.

Vrijstellingen

Voor zover relevant in het kader van minerale oliën zijn de volgende vrijstellingen van toepassing:

- Minerale oliën die kennelijk niet zijn bestemd om te worden gebruikt als brandstof voor verwarming, als motorbrandstof of als additief in motorbrandstoffen (alle tariefcategorieën).
- Minerale oliën die in hoogovens met het oog op chemische reductie worden ingespoten als toevoeging aan de steenkool, die wordt gebruikt als voornaamste brandstof.
- Minerale oliën die worden gebruikt voor de aandrijving van schepen of als scheepsbehoeften aan boord van schepen of voor de voorstuwing van luchtvaartuigen voor zover het kerosine (GN-code 2710 1921) betreft, met uitzondering van pleziervaartuigen of plezierluchtvaartuigen.
- Accijnsgoederen die worden gebruikt aan boord van schepen in het verkeer van Nederland naar een andere lidstaat, anders dan over de binnenwateren.
- Accijnsgoederen die worden gebruikt aan boord van luchtvaartuigen in het verkeer van Nederland naar een andere lidstaat.
- Accijnsgoederen die worden gebruikt voor onderzoek, kwaliteitscontroles en smaaktesten.
- Accijnsgoederen die zijn bestemd om te worden gebruikt in diplomatieke of consulaire betrekkingen, door erkende internationale instellingen of door de strijdkrachten van alle NAVO-staten (met uitzondering van Nederland zelf).
- Accijnsgoederen die zijn bestemd om te worden gebruikt door derde landen of internationale instellingen voor zover ook een vrijstelling van btw van toepassing is.

Teruggaafregeling duurzaam geproduceerde biobrandstof en hernieuwbare brandstof

Producenten van duurzaam geproduceerde biobrandstof en hernieuwbare brandstof kunnen aanspraak maken op gedeeltelijke teruggaaf van accijns. Voor deze brandstoffen moet dan een verklaring van een verificateur hernieuwbare brandstof zijn afgegeven. De hoogte van de teruggaaf is afhankelijk van het aandeel biocomponent, het verschil tussen de energie-inhoud van de biocomponent en de gelijkwaardige motorbrandstof en het accijnstarief van de gelijkwaardige motorbrandstof. Bovendien komen alleen brandstoffen met een minimumhoeveelheid biocomponent⁶⁷ per 1.000 liter brandstof voor teruggaaf van accijns in aanmerking. Om de teruggaaf te berekenen moet eerst het aantal liters biocomponent worden berekend en worden vermenigvuldigd met het accijnstarief van de gelijkwaardige motorbrandstof. Het percentage teruggaaf dat op dat bedrag wordt toegepast betreft het verschil in energie-inhoud tussen de biocomponent en de gelijkwaardige motorbrandstof.

67 Het gaat om 145 / 1.000 liter voor bio-ethanol, 185 / 1.000 liter voor biomethanol en 109 / 1.000 liter voor biodiesel.

3.2.2 EB en ODE

3.2.2.1 Historie

In Nederland is in 1995 de EB geïntroduceerd als REB. Deze belasting is onderdeel van de Wbm en had primair een energiebesparings- en gedragsreguleringsfunctie. Nederland was destijds, na het mislukken van de onderhandelingen in de EU om een CO₂-belasting te introduceren, een pionier met de introductie van de REB. De focus lag daarbij op het belasten van het verbruik van aardgas en elektriciteit. Sinds haar introductie is de opbrengst toegenomen van ongeveer 400 miljoen euro in 1996 tot ruim 4 miljard euro in 2020. Overigens werd al vóór de invoering van de REB via de zogenaamde BSB belasting geheven over energieproducten. Deze BSB kende echter heel lage tarieven, maar wel een brede grondslag: daar waar de REB zich beperkte tot aardgasverbruik en elektriciteit vielen onder de BSB ook minerale oliën en kolen.⁶⁸

De oorspronkelijke REB was vooral een heffing op kleinverbruik van aardgas (tot 170.000 m³) en elektriciteit (tot 50.000 kWh). De tuinbouw werd voor aardgas uitgezonderd. Als tegenprestatie werden met de tuinbouw harde afspraken gemaakt over energiebesparing. Het tarief bedroeg destijds (omgerekend) 1,3 eurocent per kWh en 4,3 eurocent per m³ aardgas⁶⁹ en aanvankelijk gold ook een vermindering voor duurzaam opgewekte stroom.⁷⁰ In tegenstelling tot de vroegere BSB die primair tot doel had bij te dragen aan de financiering van schoonmaakwerkzaamheden, de huidige kolenbelasting is daar nog een restant van, had de REB dus primair een energiebesparings- en gedragsreguleringsfunctie. In het oorspronkelijke wetsvoorstel wordt daarom als uitgangspunt benoemd dat de opbrengsten ook volledig teruggesluisd zullen worden.

In 1999 werd de REB uitgebreid naar grotere energiegebruikers en werd het schijven-tarief geïntroduceerd. Het tarief bestond uit drie schijven met een degressief verloop met nieuwe bovengrenzen van 1 miljoen m³ respectievelijk 10 miljoen kWh. De nieuwe tariefstructuur werd gecombineerd met een kleine tariefsverhoging. Er werd gekozen voor een degressief tarief om ervoor te zorgen dat ook de grotere verbruikers een bijdrage leveren. Echter, door de nieuwe bovengrenzen werden de gevolgen beperkt om de internationale concurrentiepositie van de allergrootste verbruikers te bewaken.

In de jaren vanaf 2002 werd een aantal vrijstellingen uitgebreid die met name ten gunste komen van de grotere verbruikers. Ook werd een laatste schijf ingevoerd waarbij de bovengrenzen van de tariefstructuur is komen te vervallen. Grootverbruikers

68 H.R.J. Vollebergh, 'Pigou en zo. Over belastingen als milieubeleidsinstrument in Nederland', in: C.L.J. Caminada (red.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007.

69 Kamerstukken II 1994/95, 24 250, nr. 3.

70 Artikel 36o Wbm (oud).

kunnen vanaf dat moment voor hun elektriciteitsverbruik in aanmerking komen voor een vrijstelling van de laatste schijf door deelname aan energie-efficiëntieconvenanten met de overheid. Bij de implementatie van de Energiebelastingrichtlijn⁷¹ in 2004 werd de REB op gas en elektriciteit samengevoegd met de BSB tot de huidige EB. De primaire energiebesparings- en gedragsreguleringsdoel werd ook losgelaten.

Na 2007 zijn verschillende wijzigingen doorgevoerd die zorgen voor nieuwe, aanvullende gedragssturing. Voorbeelden hiervan zijn de salderingsregeling, de post-coderoosregeling, de vrijstelling voor de levering van duurzame energie door de verhuurder en het ingevoerde verlaagde tarief voor laadpalen. De overheid wil hiermee stimuleren dat huishoudens vaker kiezen voor zelfopwekking via zonnepanelen, elektrische warmteopties, zoals warmtepompen, of duurzame warmteopties, zoals aardwarmte.

Verder werd in 2013 op voordracht van de minister van Economische Zaken de Wet opslag duurzame energie⁷² ingevoerd. De ODE is een heffing op het verbruik van aardgas en elektriciteit. De ODE volgt dezelfde systematiek als de EB en vormt daarmee een (additionele) prikkel tot energiebesparing. Deze additionele heffing volgt dezelfde regels als de EB, maar kende haar eigen tarieven en een andere verdeling tussen huishoudens en bedrijven. De opbrengst van de ODE werd door het Rijk gebruikt om de jaarlijkse kosten vanuit de SDE+(+) te financieren, alsmede ter compensatie van de investeringen van TenneT in kabels en convertor stations waarmee vanaf 2020 de windparken op zee worden aangesloten. De tarieven van de ODE volgen de stijging van de uitgaven van de subsidieregeling SDE++. Vanaf 2023 zijn de ODE-tarieven geïntegreerd in de tarieven van de EB en vanaf 2024 verdwijnt de ODE.⁷³

3.2.2.2 Heden

De EB zoals we die op dit moment in Nederland kennen is vormgegeven als een verbruiksbelasting en is geregeld in de Wbm. Het verbruik van aardgas en elektriciteit is belast. Onder aardgas wordt mede verstaan aardgas-vervangende producten, zoals biogas of groen gas.⁷⁴ Naast het genereren van inkomsten voor het Rijk wordt met deze belasting beoogd milieuvriendelijk handelen te stimuleren.

71 Zie ook overweging 7 Richtlijn 2003/96/EG van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit: "Als partij bij het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake Klimaatverandering heeft de Gemeenschap het protocol van Kyoto bekrachtigd. De belasting van energieproducten – en in voorkomend geval van elektriciteit – is een van de beschikbare instrumenten om de doelstellingen van het protocol van Kyoto te verwezenlijken."

72 Stb. 2012, 673.

73 Belastingplan 2022, Stb. 2021, 651.

74 De begrippen 'stortgas', 'rioolwaterzuiveringsgas' en 'biogas' dienen ter vervanging van de voormalige term 'aardgas afkomstig uit de omzetting van biomassa' ook genoemd 'overige gassen'. De gassen komen tot stand door bijvoorbeeld vergassing, (co-)vergisting of pyrolyse van de biologisch afbreekbare fracties zoals genoemd in de definitie van biomassa. Deze vormen van gas worden op grond van artikel 48, tweede lid, Wbm als aardgas aangemerkt.

Hoofdregel belastbaar feit en belastingobject

De levering van elektriciteit en/of aardgas via een aansluiting aan de verbruiker vormt als hoofdregel het belastbare feit voor de heffing van de EB. Deze is opgenomen in artikel 50, eerste lid, Wbm. Voor de toepassing van de EB wordt verstaan onder aardgas: producten met GN-codes 2711 1100 en 2711 2100. Onder elektriciteit wordt verstaan: elektrische energie met de GN-code 2716. Qua systematiek valt hierbij op dat geen onderscheid naar de wijze van opwekking van elektriciteit wordt gemaakt.

Een belangrijke voorwaarde voor een belaste levering is dat wordt geleverd via een aansluiting. Het begrip aansluiting is in de Wbm gedefinieerd in artikel 47, eerste lid, onderdeel f als:

“een aansluiting van een in Nederland gelegen onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken op een Nederlands distributienet waaruit elektriciteit of aardgas aan de verbruiker wordt geleverd; een aansluiting kan bestaan uit een of meer leveringspunten.”

De gemeenten zijn verantwoordelijk voor de uitvoering van de Wet WOZ en dus ook voor de WOZ-objectafbakening. Daarmee hebben zij invloed op de afbakening van de aansluiting (en dus op de werkingssfeer van de EB, een rijksbelasting). De gemeenten maken de objectafbakening bekend door middel van het afgeven van WOZ-beschikkingen aan de ‘eigenaar’ en de ‘gebruiker’ van de onroerende zaak. Als de gemeentelijke objectafbakening volgens de Belastingdienst duidelijk onjuist is – in die zin dat te weinig WOZ-objecten zijn onderscheiden – wijkt de inspecteur in het kader van de EB in de praktijk soms af van de gemeentelijke objectafbakening door zelf de onroerende zaak op grond van artikel 16 Wet WOZ af te bakenen.

Het CBb heeft op 2 juni 2020⁷⁵ geoordeeld dat netbeheerders en dus ook de Belastingdienst niet zijn gebonden aan de objectafbakening die een gemeente door middel van haar WOZ-beschikking heeft uitgevaardigd. De uitspraak is conform de conclusie die A-G Wattel in deze zaak heeft genomen. Het CBb bepaalt dat de WOZ-beschikking slechts een weerlegbaar bewijsvermoeden van een correcte objectafbakening schept. Dat betekent dat de gemeentelijke WOZ-beschikking in beginsel leidend is, maar dat een afwijkende objectafbakening ook mogelijk is. De partij die zo'n afwijkende objectafbakening bepleit draagt daarvan echter wel de stelplicht en bewijslast. Dat kan zowel de netbeheerder zijn als de projectontwikkelaar, maar dus ook de Belastingdienst.

75 CBb 2 juni 2020, ECLI:NL:CBB:2020:364.

Als er inderdaad een partij is die een andere objectafbakening wenst dan de afbakening in de gemeentelijke WOZ-beschikking (of als er geen WOZ-beschikking is), moet het object worden afgebakend aan de hand van de wet en de in de belasting-jurisprudentie uitgekristalliseerde stappen.⁷⁶

- 1 Welke onroerende zaken in de zin van artikel 3:3 BW kunnen worden geïdentificeerd?
- 2 In hoeverre is de eigendom c.q. zakelijke gerechtigheid van deze zaken verdeeld over verschillende personen?
- 3 Kunnen deze zaken worden opgesplitst in gedeelten die blijkens hun indeling bestemd zijn om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt?
- 4 Vormen de onroerende zaken of de zelfstandige gedeelten een samenstel (van onroerende zaken die naar omstandigheden beoordeeld bij elkaar horen)?

De levering van aardgas en/of elektriciteit vanaf een net aan een WOZ-object vindt plaats via een leveringspunt. Een WOZ-object kan over één of meer leveringspunten beschikken. Alle leveringspunten voor elektriciteit respectievelijk aardgas van één WOZ-object tezamen vormen, zoals is vermeld, de aansluiting, zoals is bedoeld in de Wbmn.

Aanvullingen en uitzonderingen

Er gelden diverse uitzonderingen en aanvullingen op de hiervoor beschreven hoofdregel dat de levering het belastbare feit vormt. Enkele hiervan, die vooral duidelijk maken dat het hier een verbruiksbelasting betreft, benoemen wij hierna. In artikel 50, derde lid, onderdelen a tot en met d, Wbmn worden aanvullingen op deze hoofdregel vermeld. Als aanvulling geldt bijvoorbeeld dat de levering van aardgas en/of elektriciteit aan een verbruiker anders dan via een aansluiting ook belast is. Dit is bijvoorbeeld het geval als aardgas en/of elektriciteit rechtstreeks van de winner/producent verkregen wordt door de verbruiker zonder tussenkomst van een Nederlands distributienet, bijvoorbeeld door een directe lijn.⁷⁷

Een andere aanvulling op de hoofdregel wordt vermeld in artikel 50, vierde lid, Wbmn. Indien een partij ontvangen elektriciteit respectievelijk aardgas (door)levert aan een verbruiker, is hij niet alleen belastingplichtig ter zake van deze (door)levering (zie hiervoor), maar ook ten aanzien van zijn eigen verbruik van aardgas en/of elektriciteit. Om dubbele heffing in zo'n geval te voorkomen (heffing via leverancier en via verbruiker zelf) is de levering van elektriciteit/aardgas aan de (door)leverancier onder voorwaarden uitgezonderd en dus niet belast. Degene die 'doorlevert' zal dan een verklaring van doorlevering moeten verstrekken aan zijn energieleverancier.

⁷⁶ Zie M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, paragraaf 2.4.3.8.

⁷⁷ Een directe lijn is een elektriciteitslijn die niet verbonden is met een net of met een andere verbinding voor het transport van elektriciteit en die een geïsoleerde productie-installatie van een producent rechtstreeks verbindt met een geïsoleerde verbruiker van elektriciteit.

Ook indien elektriciteit respectievelijk aardgas wordt verbruikt die is verkregen op andere wijze dan door een levering is dit een belastbaar feit. Deze bepaling is met name bedoeld voor het eigen verbruik van zelf opgewekte elektriciteit of zelf gewonnen aardgas.

Degene die zelf elektriciteit opwekt en/of aardgas wint is ter zake van het eigen verbruik daarvan in beginsel belastingplichtig. Hierbij geldt echter een aantal uitzonderingen. Zo is bijvoorbeeld het eigen verbruik van elektriciteit die is opgewekt door middel van bepaalde hernieuwbare energiebronnen, zoals windenergie of zonne-energie, onder voorwaarden niet belast (artikel 50, zesde lid, onderdeel a, Wbm). Ditzelfde geldt voor het eigen verbruik van elektriciteit die is opgewekt door middel van een installatie voor WKK's die voldoet aan de wettelijke vereisten alsmede voor het verbruik van zelf gewonnen biogas.

Belastingplichtige

Als hoofdregel is de belastingplichtige degene die de levering van aardgas en/of elektriciteit aan de verbruiker verricht. Voorts is belastingplichtig de verbruiker indien sprake is van doorlevering en bij eigen verbruik. De belastingplichtige dient periodiek het verschuldigde bedrag aan EB op aangifte te voldoen aan de Belastingdienst en is verplicht om een administratie bij te houden.

Tarieven

De EB wordt geheven naar een tarief per kWh respectievelijk m³ op basis van een degressief tariefstelsel bestaande uit een aantal schijven. Dat wil zeggen dat in de eerste schijf de belasting per kWh elektriciteit of m³ aardgas het hoogst is en het tarief per schijf afneemt. Hieronder volgt een overzicht van de tarieven voor 2023.

Figuur 3.5: Overzicht EB-tarieven elektriciteit en aardgas per 1 januari 2023

Elektriciteit (per kWh)	EB	ODE
Schijf 1 (≤10.000)	€ 0,12599	€ 0
Schijf 2 (>10.000 - ≤50.000)	€ 0,10046	€ 0
Schijf 3 (>50.000 - ≤10.000.000)	€ 0,03942	€ 0
Schijf 4 (>10.000.000 niet-zakelijk)	€ 0,00175	€ 0
Schijf 4 (>10.000.000 niet-zakelijk)	€ 0,00115	€ 0
Aardgas (per m³)	EB	ODE
Schijf 1 (0 - ≤170.000)	€ 0,48980	€ 0
Schijf 2 (>170.000 - ≤1.000.000)	€ 0,09621	€ 0
Schijf 3 (>1.000.000 - ≤10.000.000)	€ 0,05109	€ 0
Schijf 4 (>10.000.000)	€ 0,03919	€ 0

Per periode van twaalf maanden en per aansluiting (WOZ-object) dienen de tariefschijven te worden doorlopen. Hieruit volgt het belang van een juiste WOZ-objectafbakening en de clustering van aansluitingen en/of leveringspunten.

Voorts geldt voor de EB voor elektriciteit per onroerende zaak met verblijfsfunctie een belastingvermindering van 493,27 euro (2023) per jaar per aansluiting.

Naast bovenstaande reguliere tarieven kent de EB bijzondere tarieven. Het betreft bijvoorbeeld een verlaagd aardgastarief voor verwarming ten behoeve van glastuinbouwproducten en een vast aardgastarief voor installaties voor blokverwarming. Verder bestaan er inmiddels vele vrijstellingen en/of uitzonderingen. Op deze vrijstellingen, uitzonderingen en bijzondere tarieven komen wij in het navolgende terug.

Vrijstellingen/teruggaven/bijzondere tarieven

Binnen de huidige EB bestaan diverse vrijstellingen en teruggaafregelingen, die hier niet allemaal worden benoemd. Deze dienen vooral ter bescherming van de concurrentiepositie van de grotere verbruikers maar staan toenemend onder druk. Verder geldt dat op dit moment onder invloed van Europese regels⁷⁸, onder voorwaarden, het gebruik van zowel fossiele als hernieuwbare energiebronnen voor de opwek van elektriciteit niet is belast. Dit om bij de opwek van elektriciteit dubbele belastingheffing, zowel over de input als over de output, te voorkomen.

Hierna volgt een overzicht:

- Verbruik van elektriciteit die de verbruiker heeft opgewekt door middel van hernieuwbare energiebronnen.
- Verbruik van elektriciteit die de verbruiker heeft opgewekt met een noodinstallatie in geval van storingen bij de levering via het distributienet.
- Verbruik van stortgas, rioolwaterzuiveringsgas of biogas dat de verbruiker heeft gewonnen.
- Verbruik van elektriciteit die de verbruiker heeft opgewekt door middel van een WKK (WKK-vrijstelling).
- Verbruik van aardgas voor de vervaardiging van aardgas en minerale oliën.
- Levering of verbruik van aardgas of elektriciteit voor gebruik om elektriciteit mee op te wekken.
- Levering of verbruik van elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés.
- Levering of verbruik van aardgas dat wordt gebruikt voor metallurgische procedés of mineralogische procedés.⁷⁹

78 Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003, tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (Energiebelastingrichtlijn, EBR, ETD)

79 Deze vrijstelling worden per 1 januari 2025 afgeschaft, zie Kamerstukken II 2023/24, 36 432, nr. 2.

- Levering of verbruik van aardgas dat wordt gebruikt anders dan als brandstof, dan wel als additief of vulstof in producten die worden verbruikt als aardgas.
- Gebruik van als aardgas aangemerkte producten als brandstof in de inrichting waar deze zijn ontstaan (nihil tarief).
- Teruggaafregeling voor energie-intensieve bedrijven (per 2021 verlopen).
- Teruggaafregeling voor 'kerken' en voor algemeen nut beogende instellingen.

3.2.3 Kolenbelasting

Met ingang van 1 januari 2008 is onder de naam 'kolenbelasting' een belasting ingesteld op de uitslag uit een inrichting van kolen en op de invoer van kolen. Nederland heeft met ingang van 1 januari 2013 de vrijstelling voor kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit afgeschaft. Per 1 januari 2016 is deze vrijstelling heringevoerd. Onder de naam kolenbelasting wordt een belasting geheven ter zake van de uitslag en de invoer van kolen. Onder de kolenbelasting vallen: steenkool, vaste brandstoffen die uit steenkool zijn gemaakt bruinkool, geperste bruinkool en cokes (producten met de GN-codes 2701, 2702 en 2704). Ter zake van uitslag wordt de belasting onder andere geheven van de vergunninghouder van de inrichting. De belasting wordt berekend over het gewicht van de kolen, uitgedrukt in kilogram. Het tarief bedraagt per 1000 kilogram kolen 16,47 euro (2023). De Wbm bevat in artikel 44 drie vrijstellingen van kolenbelasting. Vrijstelling van de belasting wordt ten eerste verleend ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt anders dan als brandstof. Vrijstelling van de belasting wordt tevens verleend ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die worden gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit en ter zake van de uitslag en de invoer van kolen die dual worden gebruikt. Op verzoek wordt teruggaaf van de belasting verleend onder andere met betrekking tot kolen die - anders dan vanuit een inrichting - zijn gebracht naar een andere lidstaat dan wel een derde land.⁸⁰ Als onderdeel van de Nederlandse beleidsinstrumenten die ook direct aangrijpen op de ETS-sectoren, geldt tot 2030 een verbod kolenstook in de elektriciteitsproductie.⁸¹

80 Artikelen 36, 37, 42, 43, 44 Wbm. Zie overigens ook artikel 64 Wbm voor vergelijkbare bepalingen ten aanzien van het gebruik van aardgas en elektriciteit.

81 Wet verbod op kolen bij elektriciteitsproductie, Stb. 2019, 493.

3.3 Knel- en aandachtspunten

De huidige belastingen op energie zijn in de visie van de commissie toe aan verbetering. Door de opeenvolgende wijzigingen met elk een eigen achtergrond en doelstelling zijn tal van inconsistenties ontstaan. De belangrijkste is dat deze belastingen onevenwichtig rekening houden met de kosten van klimaat- en milieuschade. Hierdoor worden nieuwe ontwikkelingen die als doel hebben het milieu te ontlasten en klimaatverandering tegen te gaan, tegengehouden. Daardoor staat de huidige opzet de verdere versnelling van de energietransitie eerder in de weg dan dat zij eraan bijdraagt. We bespreken hierna kort een aantal in discussie zijnde knelpunten.⁸²

3.3.1 De belastingen op energie discrimineren tussen energiedragers

Een van de eerste doelstellingen van de belastingen op energie betreft vermindering van het totale energieverbruik bij gebruik van schaarse bronnen. Bij een hogere energie-efficiëntie is altijd minder energieopwekking nodig. Te denken valt aan een bijdrage aan een energiebesparingsdoel bij bedrijven, organisaties, overheid en burgers, en het bijdragen aan het energiearm maken van nieuwe en bestaande gebouwen en bouwwerken en aan het energiebesparingsdoel bij mobiliteit.

Ten principale maakt het daarbij niet uit om welke soort energieverbruik het gaat, bijvoorbeeld in de vorm van aardgas, olie, elektriciteit of warmte. Daarbij zou het ook niet uit mogen maken of een belastingplichtige persoon relatief veel of weinig energie gebruikt. Maar de huidige belastingen maken dit volumeonderscheid wel voor aardgas en elektriciteit. Daarentegen maakt de verbruiksomvang niet uit voor de accijnzen op benzine, diesel en LPG (geen progressie of regressie in de tariefstructuur) en over de energielevering in de vorm van warmte,^{83, 84} ook als deze met aardgas wordt geproduceerd, is in het geheel geen EB verschuldigd.

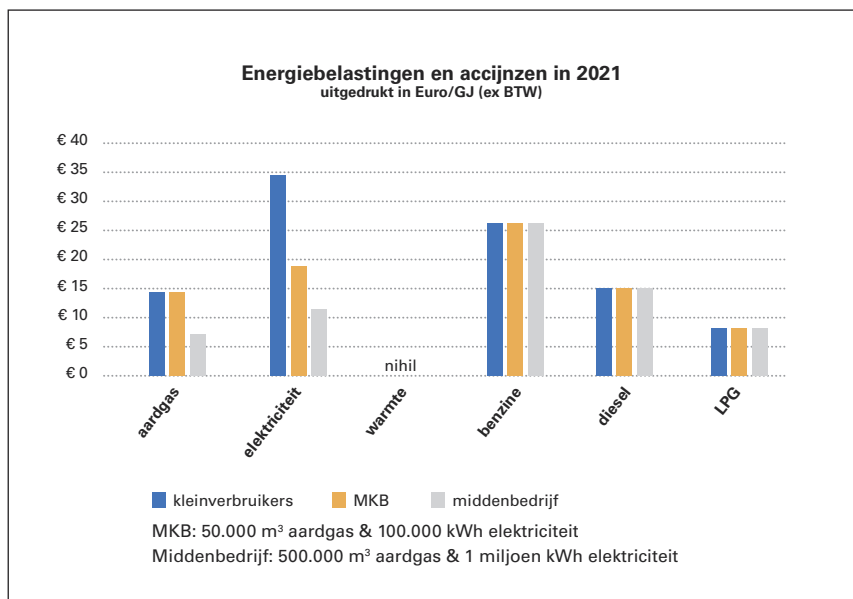
82 Zie ook Ministerie van Financiën (2020), Fiscale vergroening en grondslagerosie - Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, Den Haag, paragraaf 7.2.

83 In de Warmtewet is de ACM aangewezen als toezichthouder in de markt. Het is de ACM die op basis van wet- en regelgeving maximumtarieven opstelt. Op dit moment worden warmtetarieven gereguleerd middels het Niet Meer Dan Anders-principe (NMDA). Dit betekent dat het maximale warmtetarief voor consumenten niet hoger mag zijn dan wanneer zij eenzelfde hoeveelheid warmte zouden afnemen bij gebruik van gas als energiebron (gasreferentie). In de Warmtewet worden alleen tarieven van kleinverbruikers gemaximeerd. Warmtebedrijven zijn vrij om zelf tarieven te bepalen voor de levering aan zakelijke gebruikers (>100kW).

84 Zie de voorgestelde Warmtewet 2.0 en de voorbereiding van de Wet collectieve warmtevoorziening.

De onderstaande figuur geeft de accijnzen op benzine, diesel en LPG, alsmede de EB en de ODE voor aardgas en elektriciteit gestandaardiseerd naar de hoeveelheid energie, dat wil zeggen per eenheid energie in het belaste product weer.⁸⁵ We zien in de figuur dat de energiebelastingen per energiedrager variëren van nihil tot 35 euro per GJ in 2021.

Figuur 3.6: Tarieven EB, ODE en accijnzen (2021)



De structuur van de EB en de ODE, voor zover die zich alleen richten op het eindverbruik van elektriciteit veroorzaakt op dit punt dus een onevenwichtigheid. Er gaat van deze belastingen thans geen prikkel uit om méér elektriciteit hernieuwbaar op te wekken en dus de hoeveelheid elektriciteit waarbij gebruik gemaakt wordt van schaarse bronnen terug te dringen. De kleinverbruikers en het MKB betalen relatief veel belasting ten opzichte van het middenbedrijf, terwijl dit niet te koppelen is aan doelmatige energie-efficiëntie en reductie voor de totale groep.

⁸⁵ In tegenstelling tot aardgas en benzine gaat bij de productie van elektriciteit veel energie verloren. Het 'echte' energieverbruik voor elektriciteit is daardoor aanzienlijk hoger dan wat er uit het stopcontact komt. In de figuur is daar GEEN rekening mee gehouden. Zou dit wel meegenomen worden, en worden gerekend met een (marginaal) opwekkendement van gemiddeld 50 procent voor elke kWh elektriciteit, dan halveert de specifieke belasting per GJ voor elektriciteit. Dit is louter bedoeld ter illustratie (vergelijk ook Vollebergh et al., 2014, voor een uitgebreidere analyse op dit punt).

3.3.2 De huidige belastingen op energie beprijsen de CO₂-schade onevenwichtig

De CO₂-uitstoot van gas- en elektriciteitsverbruik wordt indirect beprijsd via de energiebelastingen en brandstofaccijnzen, waar de grondslag de aan eindgebruikers geleverde energie is en niet de CO₂-uitstoot die hiermee gepaard gaat. Daarnaast wordt niet alle CO₂-uitstoot van de gas- en elektriciteitslevering aan de eindgebruiker belast door het bestaan van vrijstellingen en teruggaven. De indirecte CO₂-prijzen zijn overigens goed te berekenen aan de hand van de relevante hun energie- en koolstofinhoud.

Emissie- en energiefactoren maken belastingen op energie vergelijkbaar

Energieproducten kunnen vergelijkbaar worden gemaakt aan de hand van hun energie-inhoud (bijvoorbeeld in GJ) maar ook met behulp van emissiefactoren zoals die van CO₂. Deze factoren zijn onafhankelijk van het productieproces en daarom gaat het hierbij om vaste verhoudingen. Zolang de grondslag van een belasting op een energieproduct een fossiele brandstof betreft zijn energiebelastingen daarom ook impliciete belastingen op CO₂-emissies. De hierna opgenomen tabel laat de relatie zien tussen de verschillende fossiele brandstoffen aan de hand van deze karakteristieken. Tussen de verschillende fossiele brandstoffen bestaan grote verschillen. Wat betreft CO₂ zijn kolen veel vuiler per eenheid energie (gemeten in GJ) dan olie en gas (zie laatste kolom in de tabel). Olie is weer een stuk vuiler dan gas. Vandaar dat het vooral van belang is welke grondslag wordt gekozen bij de vormgeving van een energiebelasting: een vast bedrag per energie-inhoud (zoals GJ) dan wel de koolstofinhoud (welke na verbranding vrijkomt als CO₂). Wanneer een energiebelasting dus wordt vormgegeven als accijnzen op basis van CO₂-inhoud is er de facto geen verschil tussen beiden. Vergelijkbare kwaliteitsverschillen bestaan er ook in relatie tot de emissies van stoffen die bijdragen aan luchtkwaliteit, maar daarbij hangt de relatie tussen input en emissie mede af van de omstandigheden van het verbrandingsproces.

Tabel Goederenkenmerken van primaire fossiele brandstoffen

Brandstof	Standaardeenheid	GJ/eenheid	CO ₂ /eenheid	CO ₂ /GJ
Primaire Fossiele Brandstoffen				
Kolen	1.000 kg	27,00	2538,00	94,00
Ruwe olie	1.000 kg	41,00	3157,00	77,00
Aardgas	1.000 m ³	31,65	1770,00	55,92
Secundaire Fossiele Brandstoffen				
Benzine	1000 liter	32,65	2383,30	73,00
Diesel	1000 liter	35,86	2653,60	74,00
LPG	1000 kg	45,20	2983,20	66,00
Lichte stookolie	1000 kg	35,86	2617,80	73,00
Zware stookolie	1000 kg	41,00	3157,00	77,00

Op basis van deze kenmerken geldt voor benzine in Nederland de impliciete CO₂-prijs van 350 euro per ton (EU-gemiddelde van 280 euro per ton). Voor diesel ligt de Nederlandse impliciete CO₂-prijs op 195 euro per ton (EU-gemiddelde van 195 euro per ton). Nederland heeft voor kleinverbruik van aardgas een impliciete CO₂-prijs van ongeveer 240 euro per ton (EU gemiddelde prijs van 25 euro per ton CO₂).⁸⁶ Elektriciteit wordt in de EB per ton CO₂-uitstoot zwaarder belast dan aardgas terwijl het verbruik van elektriciteit geen directe CO₂-uitstoot oplevert.⁸⁷ Maar bij elektriciteit is geen sprake van een vaste verhouding. Hier hangt de emissiefactor af van de omvang van de inzet van fossiele energiedragers bij de opwekking.⁸⁸

Bij omrekening van de bestaande belastingen op energie naar de hoeveelheid CO₂-emissie in, dan wel achter, de betreffende energiedrager voor de belangrijkste emissiesectoren met tarieven van 2021, ontstaat het beeld van figuur 3.7. In die figuur is rekening gehouden met een (marginale) CO₂-emissie van elektriciteitsproductie van 400 gram per kWh.⁸⁹ Hierbij is ook rekening gehouden met de in hoofdstuk 4 nog te bespreken directe beprijzingsinstrumenten, zoals het EU-ETS. Hier zijn alle voor de energie-inzet relevante directe beprijzingsinstrumenten gekoppeld aan de relevante broeikasgasuitstoot en is de zogenoemde effectieve CO₂-prijs berekend. Daarmee wordt er zichtbaar welk deel van de uitstoot door de verschillende instrumenten wordt geprijsd (reikwijdte), wat de hoogte is van het tarief waarmee dit gebeurt (stringentheid) en de mate waarin de grondslag (zoals liter benzine, kubieke meter aardgas, of kilowattuur elektriciteit) samenhangt met de broeikasgasemissie (gerichtheid). Het totaalbeeld laat zien in hoeverre de verschillende instrumenten samen zorgdragen voor de adequate beprijzing van de emissie van alle broeikasgassen in Nederland (coherentie).

Figuur 3.7 geeft de effectieve beprijzing van de broeikasgasuitstoot in Nederland in 2021 weer voor vijf sectoren: elektriciteit, industrie, verkeer, gebouwde omgeving en landbouw.⁹⁰ Alle elektriciteitsproductie wordt toegerekend aan de sector elektriciteit, ook die in andere sectoren zoals de industrie en landbouw. Elk vlak in de figuur heeft

86 M. Hekkenberg, P. Boot & J. Notenboom, Het Europese Klimaatplan 2030, Aandachtspunten voor de afstemming tussen Europees en nationaal klimaatbeleid. Den Haag: PBL 2020, p. 29-31 en 40.

87 Sinds 2016 zijn de tarieven wel meer in lijn gebracht met de CO₂-emissies per verbruikte eenheid gas en elektriciteit.

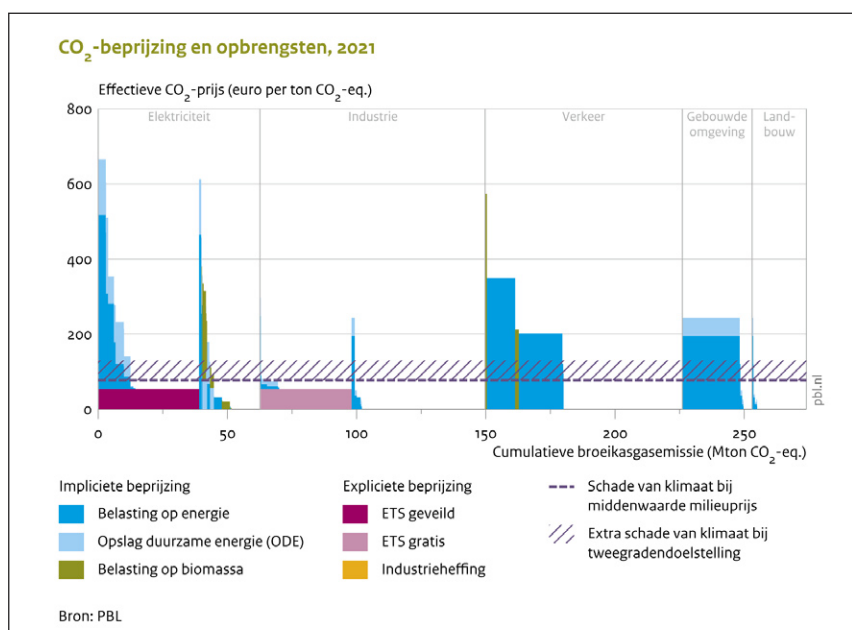
88 Zie ook H.R.J. Vollebergh, E. Drissen & C. Brink, Klimaatverandering in de prijzen? Analyse van de beprijzing van broeikasgasemissies in Nederland in 2018, Den Haag: PBL 2021. Onlangs zijn de kernfiguren van dit rapport geactualiseerd naar het jaar 2021, zie C. Brink & H.R.J. Vollebergh, Klimaatverandering in de prijzen: actualisatie, Den Haag: PBL 2023.

89 Voor warmtelevering wordt door de RVO uitgegaan van 25 kg/GJ. Wij gaan kortheidshalve niet in op de toerekening van emissie van opwekking naar elektriciteit en warmte. In de praktijk worden warmtenetten volledig gevoed met aardgas, in dat geval, mede omdat er vrij veel warmte weglegt, is er een aanzienlijk hogere specifieke CO₂-emissie voorafgaand aan de geleverde GJ-warmte. Daarbij komt dat over de verbranding van aardgas EB moet worden betaald doch in beginsel (als meer dan 75 procent van de opgewekte warmte voor stadverwarming is) geen ETS CO₂-rechten moeten worden gekocht. Over de output van warmte is geen EB verschuldigd.

90 Zie H.R.J. Vollebergh, E. Drissen & C. Brink, Klimaatverandering in de prijzen? Analyse van de beprijzing van broeikasgasemissies in Nederland in 2018, Den Haag: PBL 2021.

betrekking op een deel van de emissies waarvoor eenzelfde effectieve prijs geldt. De breedte van de vlakken geeft aan op welk deel van de emissies deze effectieve prijs betrekking heeft. De verschillende kleuren geven aan welke instrumenten bijdragen aan welk deel van de effectieve CO₂-prijs. Voor sommige delen van de emissies is de effectieve prijs nul, bijvoorbeeld omdat het onderliggende energiegebruik niet is belast of is vrijgesteld van belasting. Naast dit beeld van de bestaande klimaatbeprijzing geeft de figuur ook een bandbreedte weer voor de klimaatschade in euro's per ton CO₂-equivalent, zoals die in Nederland wordt gehanteerd (77-130 euro per ton CO₂⁹¹). Wat betreft dat deel van de broeikasgasemissies waarvoor de effectieve prijs lager ligt dan de klimaatschade, is sprake van een zogeheten 'klimaatbeprijzingstekort' en anders van een overschot.

Figuur 3.7: CO₂-beprijzing en opbrengsten (2021)



91 CE Delft (2023), Handboek Milieuprijzen 2023, Methodische onderbouwing van kengetallen gebruikt voor waardering van emissies en milieu-impacts.

De figuur maakt in een oogopslag duidelijk wie waarvoor wat betaalt, niet alleen via de verschillende belastingen op energie maar ook de nog te bespreken instrumenten die emissies direct beprijsen zoals het EU-ETS. Ook kan afgelezen worden of dit al dan niet toereikend is in het licht van de klimaatschade in 2021. De effectieve prijs voor de uitstoot blijkt niet uniform tussen en binnen sectoren en bovendien wordt een deel van de uitstoot helemaal niet beprijsd. Vanwege deze huidige verschillende CO₂-beprijzing is er efficiëntiewinst en transparantiewinst te behalen door de huidige (impliciete) prijzen meer in lijn te brengen met een meer uniforme prijs. Bovendien zal de komende jaren de CO₂-uitstoot van een gemiddelde kWh elektriciteit naar verwachting hard dalen.

De vrijstellingen in de EB voor aardgas gebruikt in industriële processen en in WKK's zijn ook zichtbaar in de figuur. Hierdoor wordt een deel van de uitstoot in bijvoorbeeld de glastuinbouw en de middelgrote industrie niet beprijsd. Een hogere beprijsing daar zal leiden tot meer relatief goedkope CO₂-uitstootreductie. Verder moet opgemerkt worden dat elektrificatie (overstap van aardgas op elektriciteit) als techniek voor emissiereductie in diverse sectoren wenselijk is. Een verhoging van de beprijsing van elektriciteit heeft daarop (ceteris paribus) een negatief effect.⁹²

De directe emissies als gevolg van aardgasgebruik vallen onder de EB en de ODE. Met name in de gebouwde omgeving gaat het hierbij om gebruik voor verwarming waarvan het grootste deel in de eerste schijf met het hoogste tarief valt. In de industrie is de reikwijdte hiervan minder groot vanwege een aantal vrijstellingen en is de stringentheid beperkter omdat veel van het verbruik in de lager belaste schijven valt. In de landbouw is de reikwijdte beperkt tot het verbruik van aardgas waarvoor ook verlaagde tarieven gelden en dus lagere effectieve prijzen. Bovendien geldt voor landbouw dat er momenteel geen beprijsingsinstrument is voor de niet-CO₂ broeikasgassen.

De EB en ODE op elektriciteit zijn ook een belangrijk onderdeel van de beprijsing, maar de reikwijdte hiervan is beperkt en bovendien erg ongericht in het licht van de beoogde transitie.⁹³ Bovendien is er in zekere zin sprake van potentiële dubbele 'heffing' op CO₂-emissie. Elektriciteitscentrales moeten onder het EU-ETS in beginsel CO₂-rechten kopen om CO₂ te mogen uitstoten. De kosten daarvan komen uiteindelijk terecht in de elektriciteitsprijs en dus bij de consument. Vervolgens moet de consument ook nog eens EB betalen over de geleverde elektriciteit. Wanneer hier rekening mee zou worden gehouden, dan komen de CO₂-kosten voor elektriciteit in bovenstaande eerste figuur circa 50 euro per ton CO₂ (de ETS-prijs van mei-juni 2021) hoger uit. De input van elektriciteitscentrales is daarentegen vaak weer vrijgesteld van EB.

92 IBO (2021): IBO Financiering Energietransitie: Beleidsmatige keuzes in kosten, prikkels en verdeling, p. 30.

93 Zie voor uitgebreide toelichting H.R.J. Vollebergh, E. Drissen & C. Brink, Klimaatverandering in de prijzen? Analyse van de beprijsing van broeikasgasemissies in Nederland in 2018, Den Haag: PBL 2021, hoofdstukken 3 en 4.

3.3.3 Coherentie van verschillende belastingen op energie en consistentie ten opzichte van beleidsdoelen niet helder

Waar met name de belastingen op milieugrondslag, in het bijzonder de belasting op aardgas en elektriciteit, hun oorsprong hadden in het idee om het energiegebruik te reguleren met het oog op de daaraan gekoppelde CO₂-emissies en andere relevante emissies die vrijkomen bij de inzet van energiedragers, alsmede het aanzetten tot energiebesparing, althans stimulans tot verminderde vraag naar de desbetreffende energieproducten, is geleidelijk de aandacht verschoven naar haar opbrengstfunctie. Ook vanuit dit perspectief is niet altijd duidelijk waarom sommige energiedragers wel en andere juist niet zijn belast, of waarom kleinverbruik relatief zwaar wordt belast en grootverbruik niet. De grotere gevoeligheid van grootverbruikers voor de hoogte van de prijs inclusief belasting daarentegen maakt dat de degressieve tarieven daarom mogelijk wel verdedigbaar zijn.⁹⁴

De in paragraaf 3.3.2 besproken analyse van Vollebergh, Drissen en Brink brengt in feite de mate van coherentie van de huidige beprijzing van broeikasgassen in Nederland in beeld.⁹⁵ Figuur 3.7 weerspiegelt immers zowel instrumenten die de uitstoot van broeikasgassen *expliciet* beprijzen, zoals het EU-ETS, als instrumenten die dat *impliciet* doen via met name de energiebelastingen, de accijnzen op minerale oliën, de kolenbelasting en de afvalstoffenbelasting waarbij een vrij directe relatie bestaat met de uitstoot van broeikasgassen. Grondslagen, vrijstellingen en tarieven voor beprijzing verschillen namelijk sterk per instrument, evenals de precieze relatie met de broeikasgasemissies. Voor een beoordeling van de bestaande beprijzing dient echter ook rekening te worden gehouden met andere externaliteiten. Met name bij verbranding van fossiele energiedragers maar ook bij biomassa spelen ook andere milieuproblemen zoals aantasting van luchtkwaliteit door fijnstof en stikstofoxiden (NO_x) en bij transport nog andere externe effecten zoals congestie en geluidsoverlast. Het is echter mogelijk ook deze emissies te waarderen in geld en vervolgens uit te drukken in de onderliggende energiewaarde van de verschillende energiedragers. Vollebergh, Drissen en Brink komen tot de volgende conclusies:

1. *Nieuwe grondslagen voor beprijzingsinstrumenten*

Er zijn twee categorieën energiegebruik kwantitatief van groot belang die momenteel niet worden betaald: het niet-energetisch gebruik van aardolie (bijvoorbeeld als grondstof voor plastic of kunstmest) en de levering van bunkerbrandstoffen. Hoewel dit energiegebruik vaak niet direct bijdraagt aan emissies in Nederland, gaat het elders in de wereld dan wel later in de tijd wel gepaard met CO₂-emissies die grotendeels niet zijn betaald. Daarom is het voor

94 H.R.J. Vollebergh e.a., *Belastingverschuiving: meer vergroening en minder complexiteit? Verkenning van trends en opties*, Den Haag: PBL 2016, p. 54.

95 *Ibidem*.

een betere reikwijdte van het pakket van belang in overweging te nemen ook deze categorieën in de grondslag van de belastingen op energiegebruik op te nemen.

2. *Heroverweeg (ongerichte) EB op elektriciteit*

De EB op elektriciteit moet worden heroverwogen. De ongerichtheid hiervan wordt een steeds grotere sta-in-de-weg voor de energietransitie nu de elektriciteitsopwekking, vooral vanwege het grotere aandeel van zon en wind daarin, snel minder emissie-intensief wordt. Ook belemmeren de hoge tarieven de overstap naar elektriciteit als schoon alternatief voor fossiele brandstoffen.

3. *EB op aardgas*

De EB op aardgas in de eerste schijf is in het licht van de externe kosten al aan de hoge kant. Vanuit dit oogpunt is verdere verhoging in de eerste schijf dus moeilijk te rechtvaardigen. Behalve dat hierdoor de druk op potentieel minder schone alternatieven, zoals houtkachels, verder toeneemt, ligt het meer voor de hand om nog eens kritisch te kijken naar de verlaagde tarieven in de glastuinbouw, de hogere schijven en het vrijstellingsregime. Teneinde de huishoudens meer richting schonere alternatieve bronnen voor verwarming te sturen, zoals warmtepompen, ligt dus verlaging van de belasting op elektriciteit veel meer voor de hand. Nederland moet, net als bij elektriciteit, ook bij de belasting op aardgas afscheid nemen van de degressieve tariefstructuur. De mogelijkheid bestaat om de effectieve beprijzing in stand te houden via het nieuw te introduceren stelsel van verhandelbare rechten in de gebouwde omgeving, zoals ook voorgesteld door de Europese Commissie in de EU Green Deal en meer in het bijzonder in het Fit for 55-pakket, waarover in paragraaf 3.5 meer.

4. *Biomassa niet vrijstellen van beprijzing*

Omdat het gebruik van biomassa ook leidt tot aanzienlijke LUVO-schade (luchtverontreiniging), met name bij toepassing in kleinere ketels, lijkt er op dit moment geen reden om deze energiedragers vrij te stellen van beprijzing. Momenteel wordt biomassa alleen beprijsd bij de *consumptie* van energiedragers, dus (deels) via de EB op elektriciteit en aardgas, de accijnzen van minerale oliën en de belasting op afval.⁹⁶ Bij een toenemende inzet van biomassa is het van belang om bij de behandeling van biomassa in het beprijzingsinstrumentarium rekening te houden met de LUVO-schade bij de verbranding daarvan en de opwekking van elektriciteit.

De commissie is in algemene zin van mening dat dit soort schade door klimaatverandering en luchtverontreiniging die door productie en consumptie veroorzaakt wordt, door allerlei op elkaar afgestemde beleidsinstrumenten (inclusief fiscaliteit)

⁹⁶ Voor de inzet van biogene deel van het afval bij verbranding geldt een nihil tarief ex artikel 28c Wbrn. Dat is consistent met de inzet van andere biomassa bij opwekking van elektriciteit die ook is vrijgesteld. Deze inzet wordt nog wel indirect belast via de EB, namelijk bij verbruik van de met de biomassa opgewekte elektriciteit. Zie ook artikel 64, eerste lid, Wbrn: "Vrijstelling van de belasting wordt verleend ter zake van de levering of het verbruik van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt (...) dan wel in een installatie met behulp waarvan elektriciteit wordt opgewekt uitsluitend door middel van hernieuwbare energiebronnen en elektriciteit."

naar een aanvaardbaar niveau moet worden teruggebracht of moet worden voorkomen. Een eventuele doorbelasting van de veroorzaakte schade in de vorm van belasting of heffing moet efficiënt, maar ook "fair" (equitable, redelijk en billijk) zijn. Een belasting/heffing die met name aan de algemene middelen (schatkist) ten goede komt, draagt bij gebrekkige communicatie daarover, minder bij aan (gewenste) schadebewustheid. De commissie is verder in algemene zin van mening dat schade en het betreffende (fiscale) beleidsinstrument, alsmede de aanwending van de betreffende belasting/heffing steeds zo helder mogelijk worden gemaakt en helder moeten worden gecommuniceerd om maatschappelijk transparant te zijn en langdurig draagvlak te creëren en te behouden.

3.3.4 Ontwikkeling van hernieuwbare CO₂-vrije energie wordt fiscaal selectief en met te weinig samenhang gestuurd

Het huidige systeem van belastingen op energie zorgt er te weinig voor dat burgers en bedrijven worden geprikkeld tot minder CO₂-emissies of andere emissies of tot verminderd gebruik van fossiele energie.⁹⁷ Sterker nog het huidige systeem leidt zelfs tot averechts gedrag, gedrag dat niet aansluit op de beoogde beleidsdoelen in het kader van de energietransitie. Dit heeft te maken met het ingewikkelde samenspel van fiscale elementen maar ook met ontwikkelingen in het energiesysteem. Te denken valt aan het al of niet belasten van bepaalde energiedragers in de huidige systematiek (materiële werkingssfeer van de belastingen), het gebruik van opslagen zoals bij de ODE, de complexiteit van de tarifiering, belastingvrijstellingen, teruggaveregelingen en relaties met specifieke subsidies. Dit is in de loop der jaren ontstaan en lastig aan te passen en door de overheid moeilijk helder uit te leggen. Voor bepaalde nieuwe energiedragers, zoals waterstof, is het daarbij zelfs niet altijd helder welk belastingregime nu precies van toepassing is.

97 Vgl. Kamerstukken II 2021/22, 35 925, nr. 2, p. 98: "Een belangrijk inzicht uit de evaluatie EB is volgens CE Delft dat de EB een substantiële bijdrage heeft geleverd aan de daling van het gasverbruik en dat de EB de stijging van het elektriciteitsverbruik heeft geremd. De inschatting van de onderzoekers is dat zonder de EB en ODE het aardgasverbruik gemiddeld zo'n 9 procent hoger zou hebben gelegen en het elektriciteitsverbruik zo'n 8 procent hoger. Zij geven daarbij aan dat de EB met name doeltreffend is bij huishoudens en kleine ondernemingen met een laag energiegebruik. Het effect is minder sterk bij grootverbruikers door de lagere schijftarieven en specifieke regelingen. Ook bij een laag tarief draagt de EB nog bij aan het besparen van energie, maar die prikkel is in de hogere verbruiksschijven minder groot. (...) Daarnaast wordt geconcludeerd dat het met het oog op de energietransitie wenselijk is zoveel mogelijk energiegebruikers te beprizen met gelijke tarieven per eenheid CO₂ en meerdere specifieke regelingen stapsgewijs uit te faseren. Daarbij geldt volgens CE Delft wel dat uitfasering van regelingen en vermindering van de degressiviteit van de tarieven bij voorkeur gezamenlijk en zorgvuldig met de andere lidstaten op Europees niveau plaatsvindt met het oog op mogelijke weglekeffecten."

Een ander, meer in de structuur van het stelsel gelegen probleem dat hier speelt, is dat de belastingtarieven voor leveranciers van elektriciteit en gas gelijk zijn⁹⁸ voor de levering van hernieuwbaar opgewekte energie en niet-hernieuwbare opgewekte energie. Bij levering van warmte, al dan niet met hernieuwbare energie geproduceerd, hoeft daarentegen juist geen EB te worden betaald.⁹⁹

De energietransitie vraagt naast energiebesparing ook om de verdere uitbouw en ontwikkeling van hernieuwbare energie, waarbij transparantie en rechtvaardigheid (draagvlak) relevant zijn. Naast andere markt- en beleidsinstrumenten, zoals subsidies, worden ook belastinginstrumenten ingezet. Daarbij stuiten nuttige, alternatieve en innovatieve opties om meer gebruik te maken van hernieuwbare energiedragers initieel of structureel soms op door het bestaande systeem gevormde (fiscale) barrières, waardoor opties die maatschappelijk goed renderen onderbenut kunnen blijven.

Hieronder volgen een paar voorbeelden van perverse of juist ontbrekende prikkels tot verduurzaming in de huidige systematiek bij de belastingen op energie.

Voorbeeld 1

Doordat er op elektriciteit voor huishoudens een relatief hoge belasting moet worden betaald, is het voor huishoudens met een behoorlijk energieverbruik onder voorwaarden lucratief op het eigen dak zonnepanelen te installeren. Dat effect is extra sterk omdat het mogelijk is overdag en 's zomers geproduceerde zonnestroom aan het netwerk te voeden om op een later moment – als er geen zon is – de netwerkstroom te gebruiken. Dit huishouden hoeft echter alleen over het nettoverschil EB en ODE op elektriciteit te betalen. Dit wordt salderen genoemd. Met 10 tot 12 panelen op het dak hoeven deze huishoudens netto geen stroom meer te kopen. De salderingsregeling is inmiddels, mede door dalende kosten van zonne-installaties zo populair geworden dat dit salderen stapsgewijs wordt beëindigd. Consumenten met een geschikt dak met zonnepanelen die bovendien vanuit een warmtenet hun huizen opwarmen betalen thans niets of relatief weinig belasting. Consumenten die geen geschikt dak hebben voor zonnepanelen en die relatief veel elektriciteit of gas gebruiken en zich niet kunnen aanpassen dragen relatief juist veel bij.

Voorbeeld 2

Een bedrijf besluit om haar restafvalgas niet meer af te fakkelen (affakkelen levert een hoge CO₂-uitstoot op, maar ook warmte) maar te verkopen aan een naburig gelegen bedrijf dat dit gas verbrandt in haar WKK om er stoom en elektriciteit mee te maken. Dit is niet alleen een meer milieuvriendelijke maar ook bedrijfseconomisch een interessante oplossing. Deze levering van het restafvalgas is onder de huidige regels echter belast op dezelfde wijze als de afname van aardgas, terwijl het veel slechtere

98 Wat qua tarifiering overigens nu juist niet complex is.

99 Ook op de levering van biomassa, bijvoorbeeld in de vorm van houtpellets, zit geen EB.

affakkelen niet is belast. Investerings in installaties waarmee de restgassen kunnen worden afgenomen zijn daardoor minder rendabel. Als gevolg hiervan kan een maatschappelijk interessante optie verloren gaan om een stap te zetten richting een CO₂-vrije samenleving. Overigens is eigen gebruik van dit restafvalgas op een andere wijze dan affakkelen ook juist weer niet belast. Dat zou betekenen dat het bedrijf ook kan besluiten om zelf te investeren in een boiler of WKK waarin het restafvalgas kan worden gebruikt. Economisch zal dat echter niet altijd logisch zijn.

Voorbeeld 3

Een bedrijf maakt uit haar afvalwalwater biogas, of van haar restproducten biomassa en daarvan biogas, dat zij vervolgens in plaats van aardgas in haar eigen fabriek verbruikt. Op verzoek van de overheid verplaatst zij de productie van biogas naar een locatie verderop waar ook het waterschap het door haar ingenomen water zuivert. Dit is een stuk efficiënter en past ook beter binnen het milieubeleid. De uiteindelijke teruglevering van biogas is onder de huidige regels echter belast waar dat eerder niet het geval was. Over dit probleem, de behandeling van groene gassen, in paragraaf 3.3.4 meer.

Voorbeeld 4

Een particulier koopt een allesbrander om op deze manier aardgas te besparen en zo de (hoge) EB op aardgas en elektriciteit te ontlopen.

Voorbeeld 5

Een gemeente heeft restafval van haar groenvoorziening. Ze kan besluiten daar groen gas van te maken of er een warmtenet mee te voeden. Het overall rendement is ongeveer hetzelfde. Bij de groene gasroute moet per m³ stel ruim 40 eurocent belasting worden afgedragen; terwijl er bij levering van warm water geen energiebelastingen verschuldigd zijn. De gemeente kiest daarom voor het warmtenet, ondanks dat deze optie maatschappelijk veel duurder is omdat het gasnet er al ligt, terwijl het warmtenet nog moet worden aangelegd.

Voorbeeld 6

Wanneer het salderen wordt afgeschaft, terwijl de energiebelastingen op elektriciteit hoog blijven, wordt het voor particulieren aantrekkelijk (oude) accu's te installeren om de geproduceerde zonne-energie op te slaan en 's avonds te gebruiken. Ook wanneer er nauwelijks verschil in stroomprijzen is, of de samenleving overdag juist een deel van die zonne-energie nodig heeft omdat het toevallig nauwelijks waait. Het verdienmodel voor deze accu's bestaat vooralsnog vrijwel volledig uit belastingontwijking. Dit speelt met name omdat de EB veel hoger is dan de kosten voor elektriciteit, terwijl netwerk-kosten vast zijn en dus ook geen incentive opleveren. Bij variabele tarieven zou dat anders worden. Het gebruik van dergelijke accu's heeft daarbij milieuvordelen.

Voorbeeld 7

De energie die nodig is om elektriciteit te maken is onder voorwaarden vrijgesteld van de energiebelastingen. Dit voornamelijk om dubbele belastingheffing te voorkomen. De energie daarentegen om groen gas te maken is belast net zoals de levering van groen gas belast is.

3.3.5 Waterstof

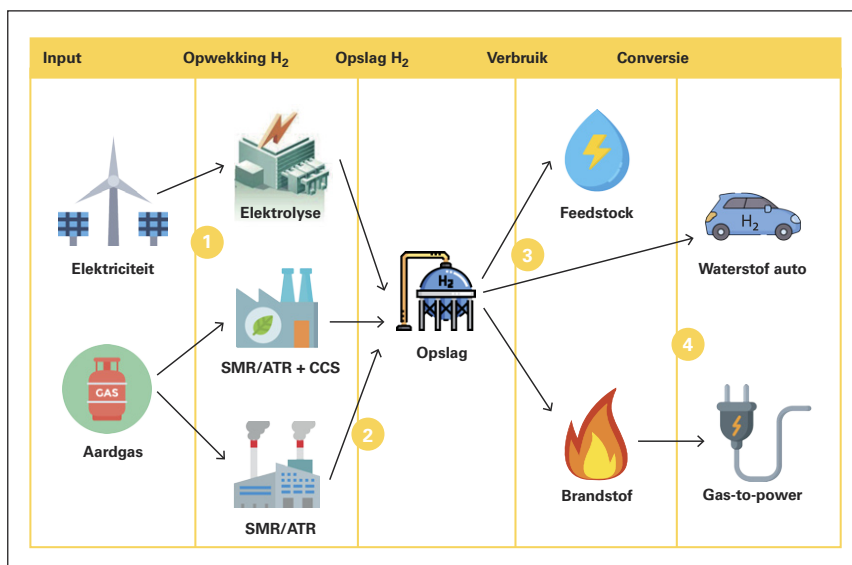
De (Nederlandse) waterstofeconomie waar voor de energietransitie veel van wordt verwacht, ondervindt momenteel als gevolg van de energiebelastingen obstakels. Dit heeft te maken met de beperkte omvang van de waterstofeconomie en dat deze economie nog in het begin van haar groeiproces zit. Waterstof is namelijk in principe een schone brandstof, want bij verbranding komt alleen maar water(damp) vrij. Het kan gemaakt worden uit water en elektriciteit. Ook als energiedrager is waterstof geschikt om bijvoorbeeld aardgas voor verwarming of benzine in auto's te vervangen. Het is ook nog een duurzame grondstof, bijvoorbeeld voor plastics. Met aanpassingen zouden de huidige gasleidingen ook geschikt kunnen zijn voor het transport van waterstof. De wijze van productie maakt echter groot verschil (zie hieronder). Waterstof behoort niet tot de reeks belastingobjecten van artikel 48, eerste lid, Wbm en valt daarmee buiten de heffingsgrondslag. Niettemin vindt in situaties waarin een product of brandstof direct of indirect als aardgasvervanger wordt gebruikt, op eenzelfde wijze heffing van de EB plaats als bij aardgas (tweede lid). Hiermee wordt voorkomen dat de heffingsgrondslag van de EB wordt uitgehold door het gebruik van aardgasequivalenten die niet onder de opsomming van artikel 48 Wbm vallen. Dit geldt eveneens voor situaties waarin waterstof wordt gebruikt als brandstof voor bijvoorbeeld een installatie voor WKK's. In dergelijke situaties functioneert waterstof in feite als indirecte aardgasvervanger. Wanneer bij de productie van waterstof aardgas als grondstof wordt gebruikt, is over dat aardgas EB verschuldigd. Ook is EB verschuldigd als waterstof wordt toegepast als een aardgasvervangend product. Dit levert (gedeeltelijk) dubbele heffing op.¹⁰⁰ Hetzelfde geldt voor het aardgas dat is begrepen in het mengsel aardgas/waterstof, in situaties waarin waterstof in het aardgasnet wordt bijgemengd. Om dubbele heffing te voorkomen, is artikel 64, eerste lid, Wbm (de vrijstellingsbepaling) uitgebreid met aardgas dat wordt gebruikt als grondstof voor de productie van aardgasvervangende producten, dan wel aardgas dat wordt gebruikt als additief of vulstof in een aardgasvervangend mengsel. Daarmee is

100 Dubbele heffing betreft slechts een deel van de aardgasinzet; er is immers veel energieverlies, verbruik bij conversie, en dat is niet dubbel belast.

het heffingssysteem van de EB ter zake van zowel zuivere als bijgemengde waterstof sluitend: heffing over het vervangende product en vrijstelling ter zake van de aardgasinzet.¹⁰¹

Het is verhelderend om deze fiscale behandeling in het kader van de belastingen op energie systematisch langs te lopen.

Figuur 3.8: Grove indeling van de waterstofketen¹⁰²



De huidige aangrijpingspunten van de EB voor stroom 1 zijn hierboven al besproken. Aandacht verdient volgens de commissie dat in deze schematische voorstelling bij stroom 1 geen rekening gehouden wordt met de beprijzing van de hoeveelheid broeikasgassen die wordt uitgestoten bij energieverlies/omzetting bij het gebruik van fossiele brandstoffen voor grijze waterstof. Hier zou dus een aangrijpingspunt moeten komen voor beprijzing; het belasten van het verbruik gestandaardiseerd naar de hoeveelheid CO₂.

De levering van waterstof aan een opslag (stroom 2) is vanwege de gelijkstelling aan aardgas belast, tenzij een beroep op de vrijstelling voor doorlevering mogelijk is.

101 Voor de elektriciteit die gebruik wordt om door middel van elektrolyse waterstof te maken is dus de vrijstelling voor elektrolytische procedés van toepassing. Ook de input van aardgas nodig voor (blauwe) waterstof, is in beginsel belast. Indien aardgas daarbij anders dan als brandstof wordt gebruikt zijn daarover geen energiebelastingen verschuldigd. Laatstgenoemde 'feedstockvrijstelling' wordt momenteel erkend door de Belastingdienst.

102 Ontleend aan NWBA (2020), Stimulering van waterstof in de fiscaliteit.

Het ge-/verbruik van waterstof (stroom 3), bijvoorbeeld voor de conversie naar elektriciteit of anderszins, is ook vanwege de gelijkstelling aan aardgas belast. Wanneer sprake is van conversie naar elektriciteit kan wellicht een beroep worden gedaan op de vrijstelling voor energieopwekking. Vrijstellingen voor andere toepassingen zijn zeer casus specifiek, zoals voor metallurgische procedés. De commissie merkt hierbij op dat het eerst uit elektriciteit waterstof maken en dan weer uit waterstof elektriciteit energetisch heel verliesgevend lijkt en relatief zwaar moet worden belast.

Tot slot is ook de levering als elektriciteit (stroom 4) in beginsel ook belast. Deze keuzes zijn deels te verklaren door inconsistenties in het (sturende) beleid van de overheid.

De belangrijkste fiscale inconsistenties zijn:

- Geen onderscheid in typen waterstof.
- Dubbele heffing EB en ODE bij opslag.
- Belastingdruk zit met name bij het eindverbruik.

Achtereenvolgens worden bovenstaande punten hierna beknopt uitgewerkt.

Geen onderscheid naar typen waterstof

De wet en haar wetsgeschiedenis kent (nog) geen definitie van het begrip 'waterstof'. Ook in het Handboek Milieubelastingen ontbreekt een definitie. De huidige aanpak is qua systematiek op zich vergelijkbaar met elektriciteit waar ook geen onderscheid naar wijze van opwekking wordt gemaakt. Op basis van de waterstofproductie bestaan momenteel grofweg drie typen waterstof: groen, grijs en blauw.¹⁰³ In het Bouwstenenrapport wordt opgemerkt dat de EB bij belastingdifferentiatie bij blauwe en groene waterstof een potentiële maatregel kan zijn fiscale vergroening van het stelsel.¹⁰⁴ In algemene zin valt inderdaad te overwegen om de systematiek van de groene belastingen te wijzigen en over te gaan naar het gedifferentieerd belasten per wijze van opwekking in plaats van verbruik. De commissie vindt het raadzaam dat de overheid ook bij waterstof met een definitie komt met differentiatie van wijze van opwekking. Een definitie geeft bij uitstek meer zekerheid voor belastingplichtigen. Bij het formuleren van een definitie beveelt de commissie aan onderscheid aan te brengen in de verschillende typen waterstof. Samengevat, voor toekomstbestendige belastingen op energiedragers is de ontwikkeling van een definitie en het onderscheid tussen de productiewijze gewenst.

103 Zie de website van Milieucentraal. Bij de productie van grijze waterstof komt er CO₂ vrij, bij blauwe waterstof wordt vrijgekomen CO₂ opgeslagen en bij groene waterstof komt er geen CO₂ vrij.

104 Ministerie van Financiën (2020), Fiscale vergroening en grondslagerosie - Bouwstenen voor een beter belastingstelsel. Den Haag, p. 99.

Opslag

Met het oog op de toenemende behoefte aan het managen van discrepantie tussen vraag en aanbod in de situatie van wisselende duurzame energieopbrengsten¹⁰⁵, menen wij dat het van wezenlijk belang is dat opslag van relatief schone energiedragers (stroom 2) geen hinder ondervindt van dubbele heffing tenzij hiervoor milieu- of energietechnische redenen zijn, zoals sterke energieverliezen vanwege omzettingen van de ene energiedrager in een andere. De commissie acht het om allerlei redenen (bevorderen klimaattransitie, transparantie en rechtvaardigheid (draagvlak)) noodzakelijk dat alleen in dat geval dubbele heffing gerechtvaardigd is.¹⁰⁶

Met het Belastingplan 2022¹⁰⁷ is in dit kader geregeld dat de levering van elektriciteit aan een energieopslagfaciliteit onder voorwaarden niet wordt aangemerkt als een belaste levering voor de EB. Hiermee wordt voorkomen dat bij elektriciteitsopslag in de keten tweemaal EB wordt geheven over de levering van elektriciteit. Namelijk eenmaal over de levering aan de energieopslagfaciliteit, en nogmaals wanneer de elektriciteit na opslag verderop in de keten wordt geleverd aan een verbruiker. Als gevolg hiervan is met ingang van 2022 in artikel 47 Wbm¹⁰⁸ in respectievelijk onderdelen x en y een definitie opgenomen voor energieopslag en energieopslagfaciliteit. Hiervoor is aansluiting gezocht bij de bewoordingen in de definities van artikel 2 van de Energiebelastingrichtlijn. Voor de definitie van energieopslag in de Wbm moet sprake zijn van opslag van elektrische energie door omzetting in een vorm van energie die kan worden opgeslagen en een daaropvolgende omzetting van een dergelijke vorm van energie in elektrische energie (electriciteit). In dat geval zal namelijk sprake kunnen zijn van dubbele heffing over deze elektriciteit wanneer deze aan de uiteindelijke verbruiker wordt geleverd. Opslag kan bijvoorbeeld bepaalde batterijopslag betreffen.

Belastingdruk zit met name bij het eindverbruik

Binnen de energiebelastingen geldt de regel dat indien geen sprake is van een levering, er aangesloten wordt bij het verbruik. Aldus is de aanwending van waterstof in bepaalde situaties belast (stroom 3). De achterliggende gedachte is immers dat de laatste levering respectievelijk het verbruik in de keten de belastingdruk moet voelen. Om de (Nederlandse) waterstofeconomie in haar beginfase optimaal te stimuleren, is het in beginsel niet wenselijk dat het eindverbruik van waterstof belast is, al is het omdat er dan ook geen CO₂-uitstoot plaatsvindt.

105 Overwogen wordt bijvoorbeeld om decentrale waterstofproductie te koppelen aan lokale opwekking van duurzame elektriciteit, aan de toepassing in zwaar transport, logistiek en mobiliteit en op termijn aan de gebouwde omgeving. Op lokaal niveau kan waterstofproductie helpen om congestieproblemen in de elektriciteitsinfrastructuur te verminderen. Zie het Nationaal Waterstof Programma.

106 Vgl. NWBA (2020), Stimulering van waterstof in de fiscaliteit.

107 Stb. 2021, 651.

108 Artikel 47, eerste lid, onderdeel x en y, Wbm.

Dit geldt, zoals is vermeld, ook voor elektriciteit. Zoals is opgemerkt is voor toekomstbestendige en/of herziene belastingen op energie en energiedragers definiëring met onderscheid tussen de productiewijze gewenst. Er zou tevens te allen tijde een prikkel moeten zijn om te besparen op alle energie. Dit betekent in de ogen van de commissie idealiter het belasten van productie/opwekking op basis van GJ.

De belastingen op energie kennen in hun huidige vorm een aantal vrijstellingen. Het is mogelijk dat onder omstandigheden een vrijstelling van toepassing wordt op de situatie van waterstof. Dit is wenselijk, omdat dan het einde van een keten van belastingdruk wordt ontzien. Zo is het momenteel onder andere pleitbaar dat de volgende zaken - levering/verbruik - vrijgesteld zijn, dan wel dat een teruggaafverzoek door de gebruiker kan worden ingediend:

- Waterstof dat wordt gebruikt voor de vervaardiging van mineralogische procedés.
- Waterstof dat wordt gebruikt anders dan als brandstof respectievelijk dat wordt gebruikt als additief of als vulstof in producten die direct of indirect zijn bestemd voor verbruik.
- Het gebruik van waterstof voor de vervaardiging van waterstof binnen dezelfde inrichting is onzes inziens onder voorwaarden niet belast.
- Het gebruik van waterstof voor metallurgische procedés is naar onze mening onder voorwaarden vrijgesteld.
- Daarnaast, indien waterstof in de toekomst wordt aangewend voor de warmtevoorziening, zou er sprake kunnen zijn van de vrijstelling voor blokverwarming en de regeling voor warmtekrachtkoppeling.
- Te overwegen valt voor duurzame energiedragers de vrijstellingen/teruggaven te behouden, ook indien die voor fossiele energiedragers zijn ingeperkt of afgeschaft.

Specifiek willen wij hier nog het volgende aan toevoegen. Op dit moment is het niet duidelijk of de gebruikte elektriciteit bij de productie van waterstof onder de vrijstelling van elektrolytische procedés valt.¹⁰⁹ Met andere woorden, of de technologie 'elektrolyse' kwalificeert als een elektrolytisch procedé in de zin van vornoemde vrijstelling. Aldus, en met name in het kader van het stimuleren van de productie van groene waterstof, is het van belang dat hieromtrent juist door de wetgever helderheid wordt verschaft bij keuze voor behoud/introductie van de fiscale vrijstellingen voor niet fossiele energiedragers.¹¹⁰

109 Artikel 64, derde lid, Wbnn.

110 Vgl. NWBA (2020), Stimulering van waterstof in de fiscaliteit.

3.4 Hoe moet de belasting op energie eruit komen te zien?

In de vorige paragraaf is een aantal tekortkomingen geconstateerd in de vormgeving van de enerzijds verschillende belastingen op energie (accijnzen minerale oliën en kolenbelasting) en anderzijds in de vormgeving van de EB. In deze paragraaf werkt de commissie een voorstel uit om de EB (en ODE) die tegemoetkomt aan de genoemde bezwaren.

3.4.1 Uitgangspunten

Uit de vorige paragraaf kan de conclusie worden getrokken dat de Nederlandse belastingen op energie en energiedragers herzien moeten worden. De uitgangspunten voor een toekomstbestendige EB zijn wat de commissie betreft als volgt: (i) energiebesparing stimuleren, (ii) milieu- en klimaatschade effectief beprijzen (voor zover dat niet of onvoldoende via directe beprijzing gebeurt (zie hoofdstuk 4), (iii) de energietransitie een stimulans geven, (iv) de opbrengst van belastingen en heffingen op het gewenste niveau krijgen, (v) de lasten eerlijk verdelen met (vi) lage uitvoeringskosten, (vii) transparantie en (viii) draagvlak en (ix) geen mogelijkheden tot fraude.

Een belangrijk kenmerk van een (groene) belasting is dat vooraf voor een periode zeker is welke 'prijs' geldt, maar daarbij onzeker is of de beoogde doelstelling door de belasting in die periode dichterbij komt. Beleidsmatig moet de prijs zo nodig dan steeds worden aangepast dat het gewenste doel zoveel mogelijk bereikt wordt. Als nadeel wordt soms aangevoerd dat de belastingwetgever de materiële werkingssfeer en de tarieven kan aanpassen en dat dit voor de lange termijn onzekerheid kan opleveren bij bedrijven die beleids- en investeringsbeslissingen moeten nemen binnen hun handelingsperspectief. Dit geldt echter ook bij de (markt)prijzen; deze zijn in dit tijdsgewricht vaak niet stabiel. Bij de aanpassing van tarieven geldt wel dat zo veel mogelijk rechtszekerheid, en transparantie moet worden nagestreefd. Ook adequate communicatie en voldoende draagvlak zijn bij overheidsingrijpen via groene belastingen, belangrijke (rand)voorwaarden.

Bij de introductie van de toen (in 1992/1993) nieuwe verbruiksbelastingen op milieugrondslag liet men er geen misverstand over bestaan dat deze volgens het gemaakte onderscheid gewone belastingen zijn, dus primair gericht op het verwerven van algemene middelen. Het effect op de doelstellingen van het milieubeleid was secundair.¹¹¹ De commissie is van mening dat de wetgever dit primaire doel (verwerven

111 Kamerstukken II 1992/93, 22 849, nr. 3, p. 3.

algemene middelen) moet loslaten en milieudoelstellingen centraal moet stellen. Belastingerosie is daarmee een gegeven als milieudoelstellingen worden behaald. De hoogte van de tarieven in de laatste fasen hangt onder andere af van de kosten die moeten worden gemaakt om de doelstelling volledig te halen. Volgens de commissie zou dus bij de belastingen op energie centraal moeten staan, dat deze bijdragen aan het in rekening brengen van de maatschappelijke kosten (onder andere schade) die niet via de markt (met een prijs die via vraag en aanbod wordt bepaald in combinatie met volumebeperking) worden geprijsd.

Het rechtskarakter van de nieuwe belasting beslaat twee grootheden: schade en het behouden van hulpbronnen. Het rechtskarakter zou bijvoorbeeld kunnen worden geformuleerd als het uit kracht van een wet verschuldigd zijn van een belasting als een compensatie voor klimaat - en/of milieuschade en de daarmee samenhangende kosten en/of als compensatie voor schadelijk beslag op schaarse hulpbronnen (voor wat betreft klimaat en milieu) en de daarmee samenhangende kosten. Schade/-schadelijk beslag mag in principe niet dubbel worden belast tenzij de (marginale) druk onvoldoende is om de schade te beprijzen. De opbrengst kan politiek naar de algemene middelen of naar een bestemming, maar de belasting moet te allen tijde fair zijn. Fairness is van belang ongeacht de gepercipieerde aanwending van de belasting-opbrengst (algemene middelen of specifiek). Transparantie en communicatie zijn volgens de commissie hierbij van groot belang.

3.4.2 Een primair tarief in relatie tot klimaatschade

De schade moet in zijn algemeenheid worden belast door direct of indirect aan te sluiten bij de schadeveroorzakende of schade toebrengende gebeurtenis, bijvoorbeeld verbruik, gebruik, nalaten, opwekking, exploitatie, opslag, onttrekking, afgifte en uitstoot (en mogelijke andere denkbare relevante aangrijpingspunten). Gelijke gevallen moeten in beginsel gelijk worden behandeld. Aansluiting bij productie/-opwekking in plaats van verbruik maakt differentiatie op grond van schade van de betreffende productie-opwekkingsmethode mogelijk, is het meest praktisch en biedt ook transparantie.

Voor wat betreft de aard van de schade ligt het voor de hand te kijken naar de schade door uitstoot van broeikasgassen en andere schadelijke emissies. Het is van belang zo mogelijk ook andere schade mee te nemen en daar (bij wel of niet opname in de schade) transparantie over te verstrekken. Te denken valt aan het rekening houden met schade door hinderlijke zichtbaarheid en hinderlijk geluid van windmolens of elektriciteitsmasten (bijvoorbeeld weerspiegeld in de prijsvorming van onroerende zaken en de waarde van recreatiegebieden). Schattingen en aannames van schade en kosten moeten met de best beschikbare kennis en methoden worden gemaakt en moeten op zichzelf transparant zijn om maatschappelijk draagvlak te hebben.

Hierbij moet wel worden opgemerkt dat het corrigeren van marktfalen via belastingen op energie gecompliceerd is.¹¹² Bij de externe effecten van energieverbruik vraagt in beginsel elk extern effect om een eigen beleidsinstrument, waarbij ook nog rekening moet worden gehouden met een eventuele interactie tussen instrumenten. Zoals hiervoor bleek zorgen de huidige energiebelastingen ervoor dat de met de verbranding van gas samenhangende emissies *direct* (aardgas, kolen, minerale oliën) worden belast (EB en ODE) maar die van elektriciteitsopwekking *indirect*. Bij de tariefstelling van deze verschillende belastingen op energie zou goed gekeken moeten worden naar de impliciete beprijzing van CO₂. Dat geldt met name voor de belastingen op aardgas (EB en ODE) en de daarmee gelijkgestelde nieuwe energiedragers (verwarming) en de accijnzen op liters minerale oliën (verbruik voor motorbrandstof en verwarming), kolen (kolenbelasting) en afval (afvalstoffenbelasting op eindverwerking aangeleverd afval). Consumptie van geleverde elektriciteit daarentegen veroorzaakt op zichzelf beschouwd op dat moment geen directe CO₂-emissie en wordt belast per kWh (EB en ODE) waarvan de relatie met CO₂ afhangt van het opwekkingsprofiel. Daar komt bij dat het aardgasverbruik voor opwekking van elektriciteit in een WKK van EB en ODE is vrijgesteld, in lucht- en scheepvaart van accijns is vrijgesteld en bij de kolenbelasting het verbruik voor opwekking van elektriciteit en dual gebruik is vrijgesteld.

Een belangrijk gegeven is verder dat eigenlijk alle vormen en het niveau van het verbruik van energie gekoppeld zijn aan externaliteiten. Daar waar het verbruik van fossiele energiedragers vooral bijdraagt aan klimaatverandering en luchtvervuiling is bijvoorbeeld de opwekking van groene stroom weer verbonden met meer landschapsgebruik en -aantasting en aantasting van ecosystemen of die van kernenergie gekoppeld aan kernafval. Omdat energieverbruik vaak ook nauw verbonden is met (complementair) het gebruik van grondstoffen en materialen, bevordert duurdere energie in het algemeen ook recycling hetgeen een belangrijke doelstelling is in het kader van de circulaire economie.¹¹³

3.4.3 Een aanvullend tarief voor andere externaliteiten

Omdat het lang niet altijd goed mogelijk is om per energiedrager specifiek de externe kosten te bepalen, zorgt een aanvullende uniforme benadering in het algemeen voor een goede praktische vertaling om met de verschillende paletten aan externaliteiten van alle bronnen rekening te houden. Het uniform belasten van alle energiedragers naar hun energie-inhoud zorgt in dit licht voor een werkzame en ook relatief eenvoudig uitvoerbare prikkel. Te denken valt aan een aanvullend uniform tarief per GJ plus eventueel een extra tarief die rekening houdt met verschillen in

112 H.R.J. Vollebergh, Milieubelastingen en Groene Groei Deel II. Evaluatie van belastingen op energie in Nederland vanuit milieuperspectief, Den Haag: PBL 2014.

113 H.R.J. Vollebergh e.a., Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval, Den Haag: PBL 2017

andere dan klimaatschade en andere externaliteiten (bijvoorbeeld transport). Met het oog op de doelstelling van de belastingen op energie voor wat betreft vermindering van het totale energieverbruik (hogere energie-efficiëntie) zou de belasting op alle energieproducten bij de *energiegebruiker* moeten worden geheven op grond van energie-inhoud. Met andere woorden, iedere verbruiker van energie, of het nu eigen verbruik is dan wel door anderen geleverde energie, zou hierover belasting moeten (laten) afdragen.

Dit betekent voor het aanvullende deel van de belastingen op energie dat:

- De grondslag voor de EB het gebruik is in GJ. Idealiter wordt aangesloten bij de productie/opwekking in plaats van verbruik om beter te kunnen differentiëren naar productie/opwekkingsmethode.
- Het tarief voor grootgebruikers in principe gelijk zou moeten zijn aan die voor kleingebruikers.
- De werkingssfeer van een aanvullende EB ook warmte, biomassa, waterstof en mengsels en synthetisch methaan (synthetisch aardgas) bestrijkt. Dit kan ten koste gaan van de business case van bijvoorbeeld de warmtenetten. Dit negatieve effect voor bijvoorbeeld warmtenetten kan via andere mechanismen (bijvoorbeeld prijsstelling en subsidies) waarschijnlijk effectiever worden verholpen.¹¹⁴
- Het onderscheid tussen EB en ODE vervalt¹¹⁵. Dat laat onverlet dat de SDE-kosten uit de energiebelastingen kunnen worden betaald.

3.4.4 Resumerend

Volgens de commissie zou bij de belastingen op energie in de eerste plaats centraal moeten staan het vergoeden van schade en het behouden van hulpbronnen. Het doel van de belasting moet worden vastgelegd in het rechtskarakter. Duidelijk moet zijn welke component bij wijze van belasting in rekening wordt gebracht.

De commissie beveelt daarom aan om een goed identificeerbare vervuilingcomponent voor broeikasgassen zoals CO₂-emissie of luchtkwaliteit uit de hierboven genoemde EB apart in rekening te brengen. Deze component heeft met name betrekking op fossiele energiedragers en zou daarbij dan leiden tot een fiscale opslag. In het volgende hoofdstuk wordt hierop teruggekomen. De zichtbaarheid van zo'n CO₂-opslag op de rekening draagt bij aan het besef van de consument hoeveel CO₂-uitstoot er wordt veroorzaakt.

114 Het subsidiemechanisme kan veel gericht worden aangewend dan een generieke vrijstelling van EB. Immers, die laatste komt ook terecht bij warmteleveranciers die geen steun nodig hebben, terwijl warmtenetten die onvoldoende hebben aan de generieke vrijstelling, alsnog een beroep zullen doen op subsidies.

115 Dit is inmiddels met ingang van 1 januari 2023 feitelijk het geval.

Dubbele heffing moet zoveel mogelijk worden voorkomen of periodiek ongedaan worden gemaakt indien sprake is van een tarief dat boven de maatschappelijke schade ligt. Dit betekent dat wanneer uitstoot van broeikasgassen al belast is via het EU-ETS of een andere heffing op CO₂, de verbruiksbelasting op energie met als grondslag CO₂-uitstoot in zoverre terugtreedt of wordt verminderd.

Tot slot zouden de belastingen op energie, gelet op met name de klimaatdoelstellingen, maar ook de schaarste aan grondstoffen en het streven naar circulariteit, het minder verbruiken van energie op enigerlei wijze moeten belonen, bijvoorbeeld met een lager tarief of korting bij gebruik onder de benchmark. Of anders gezegd, er zou in de ogen van de commissie ten minste een stimulans van moeten uitgaan die inhoudt dat minder energie uit schaarse hulpbronnen wordt verbruikt. De commissie begrijpt dat dit niet, of niet eenvoudig te realiseren zal zijn, gegeven het internationale speelveld als dit leidt tot hogere belastingsdruk voor bedrijven. Maar compensatie van verslechtering van de internationale concurrentiepositie kan op heel verschillende manieren worden vormgegeven.¹¹⁶ Denk bijvoorbeeld aan het terugsluizen van de opbrengsten om gewenst gedrag verder te belonen.

3.5 Ontwikkelingen in EU-verband (periode 2019-2023)

De Europese Commissie, onder voorzitterschap van Von der Leyen, presenteerde in december 2019 de EU Green Deal als centraal beleidsprogramma. De Europese Commissie ziet de EU Green Deal als een economische en verduurzamingsagenda die de EU moet omvormen tot een eerlijke en welvarende samenleving met een moderne, hulpbronnefficiënte en concurrerende economie. Het hoofddoel is een klimaat-neutrale EU in 2050. De Europese Commissie heeft gekozen voor een integrale aanpak, met ook aandacht voor de transitie naar een circulaire economie, verduurzaming van het voedselsysteem ('van boer tot bord'), bescherming en herstel van natuurlijke ecosystemen (biodiversiteit) en een hoger niveau van gezondheidsbescherming door een verbeterde lucht- en waterkwaliteit.

In juli 2021 zijn er in de EU concrete voorstellen gedaan (Fit for 55 pakket) waarin de Europese Commissie haar beleidsvoornemens heeft geconcretiseerd. Op 20 juli 2021 is de Europese klimaatwet in werking getreden.¹¹⁷ Om de vastgestelde doelstelling inzake klimaatneutraliteit in 2050 te bewerkstelligen (artikel 2), is in artikel 4 hiervan de bindende klimaatdoelstelling van de EU voor 2030 vastgesteld. Het betreft een reductie binnen de EU van nettobroeikasgasemissies van ten minste 55 procent

¹¹⁶ CPB en PBL (2019), Economische effecten van CO₂-beprijzing: varianten vergeleken.

¹¹⁷ Verordening (EU) 2021/1119 van het Europees Parlement en de Raad van 30 juni 2021 tot vaststelling van een kader voor de verwezenlijking van klimaatneutraliteit, en tot wijziging van Verordening (EG) nr. 401/2009 en Verordening (EU) 2018/1999 ("Europese klimaatwet").

in 2030 ten opzichte van de niveaus van 1990. In de EU Green Deal en ook het Fit for 55 pakket blijft de structuur van het EU-klimaatbeleid met de drie pijlers (EU-ETS, ESR en de LULUCF-verordening¹¹⁸) behouden. Daarbij hecht de Europese Commissie veel waarde aan beprijzing als centrale beleidsaanpak.¹¹⁹ Ook is in dit kader aandacht voor herziening van de Energiebelastingrichtlijn. De ontwikkelingen hieromtrent worden in het licht van het voorgaande hierna besproken.

3.5.1 Herziening van de Energiebelastingrichtlijn

In 2020 is door de Europese Commissie een publieke consultatie gehouden over de herziening van de Energiebelastingrichtlijn. De belangrijkste doelstellingen van de voorgenomen herziening zijn de belasting op energieproducten en elektriciteit afstemmen op het energie- en klimaatbeleid van de EU om bij te dragen aan de EU-energiedoelstellingen voor 2030 en de klimaatneutraliteit in 2050, en de interne markt van de EU consolideren door de belastingtarieven qua toepassingsgebied en structuur te actualiseren en het gebruik van facultatieve belastingvrijstellingen en -verlagingen te rationaliseren.

In juli 2021 heeft de Europese Commissie een voorstel gedaan voor de herziening van de Energiebelastingrichtlijn.¹²⁰ De belangrijkste punten uit het voorstel betreffen de grondslag en de tarieven:

1. De heffingen worden gebaseerd op energie-inhoud (GJ) waarbij de verhouding tussen de minimumtarieven voor de verschillende brandstoffen en elektriciteit zo is gekozen dat deze de externe milieukosten van het gebruik zou reflecteren.
2. De toepassing van de richtlijn wordt verbreed naar energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt als brandstof in de intra-EU luchtvaart en scheepvaart.
3. De vrijstelling voor aardgas gebruikt in installaties voor WKK's wordt ingeperkt.
4. De vrijstelling voor mineralogische procedés wordt sterk beperkt.
5. De in de minimumtarieven gekozen rangschikking in de tariefgroepen moet worden aangehouden in de nationale tarieven, ook als deze boven de minimumtarieven liggen (ranking).
6. Het is niet meer toegestaan om een degressief tarief op basis van consumptieniveau te hanteren.
7. Verhoging van de minimumtarieven.

118 Verordening (EU) 2018/841 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 inzake de opname van broeikasgasemissies en -verwijderingen door landgebruik, verandering in landgebruik en bosbouw in het klimaat- en energie kader 2030, en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 525/2013 en Besluit nr. 529/2013/EU.

119 PBL, Nederland Fit for 55? Mogelijke gevolgen van het voorgestelde EU-klimaatbeleid. Den Haag: PBL 2021.

120 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de Unieregeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (herschikking), COM(2021) 563 final.

Hieronder bespreken wij de belangrijkste voorgestelde wijzigingen, die, zoals zal blijken, goed aansluiten bij de voorstellen van de Europese Commissie.

3.5.1.1 Grondslag

De Europese Commissie stelt allereerst voor om te belasten per eenheid energie-inhoud (GJ) in plaats van per volume-eenheid. De toepassing van de Energiebelastingrichtlijn wordt verbreed naar energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt als brandstof in luchtvaartuigen bij vluchten binnen de EU. Voor zakelijke en pleziervluchten geldt het reguliere accijnstarief. Voor passagiersvluchten geldt een verlaagd accijnstarief, maar dit tarief stijgt in een periode van tien jaren naar het niveau van het reguliere tarief. Vrachtluchten zijn uitgezonderd. Tevens kunnen lidstaten op vluchten van en naar luchthavens buiten de EU-accijns en EB heffen. Dit is geen verplichting. Elektriciteit direct geleverd aan stationair draaiende stilstaande luchtvaartuigen mag worden vrijgesteld.

De toepassing van de richtlijn wordt ook verbreed naar intra-EU binnenvaart en zeevaart (inclusief visserij en waterbouw). Daarmee verplicht de richtlijn over de brandstoffen en elektriciteit gebruikt in vaartuigen accijns respectievelijk EB te heffen, of kolenbelasting in het geval kolen worden gebruikt. Daarnaast wordt toegestaan om op scheepvaart van en naar havens buiten Europa eveneens accijns en EB te heffen. Dit is eveneens geen verplichting. Elektriciteit direct geleverd aan vaartuigen die zijn afgemeerd in havens (walstroom) mag worden vrijgesteld.

In het voorstel blijft het mogelijk dat aardgas gebruikt in WKK's wordt vrijgesteld voor zover die ziet op elektriciteitsopwekking. Nieuw is dat over het aardgasdeel dat ziet op de opwekking van warmte ten minste het minimumtarief moet worden gehanteerd. Elektriciteit opgewekt in WKK's mag worden vrijgesteld van EB voor zover sprake is van "high efficiency co-generation".

De toepassing van de richtlijn wordt daarnaast verbreed naar aardgas gebruikt in mineralogische procedés. Daarmee verplicht de richtlijn ook EB te heffen over het aardgas gebruikt in die procedés. Verder moeten verschillende nieuwe producten, zoals vaste biomassa en waterstof, ook worden belast omdat ze onder de reikwijdte van de richtlijn worden gebracht. Ook is de definitie van duaal verbruik aangepast zodat de implementatie van deze vrijstelling minder kan variëren tussen lidstaten en het gelijke speelveld versterkt. Hierdoor valt energieverbruik ten behoeve van metallurgische procedés anders dan duaal verbruik binnen de toepassing van de richtlijn. Voor Nederland is dit echter geen aanpassing ten opzichte van de huidige implementatie van de richtlijn.

3.5.1.2 Tarieven

De Europese Commissie doet een aantal voorstellen op het gebied van de tarieven. De Europese Commissie stelt allereerst voor om de minimumtarieven voor brandstoffen en elektriciteit te verhogen. De minimumtarieven worden, zoals hiervoor is opgemerkt, bepaald per eenheid energie-inhoud (GJ) in plaats van per volume-eenheid. Ten tweede wordt voorgesteld om verschillende tariefgroepen voor verschillende brandstoffen en elektriciteit te introduceren. De verhouding tussen de minimumtarieven voor de verschillende brandstoffen en elektriciteit is zo gekozen dat deze de externe milieukosten van het gebruik reflecteren. Het voorstel hanteert de volgende vier tariefgroepen:

1. Reguliere fossiele brandstoffen met uitzondering van aardgas en LPG.
2. Aardgas, LPG, niet duurzaam biogas en niet hernieuwbare non-biologische brandstoffen.
3. Niet geavanceerde duurzame biobrandstoffen.
4. Geavanceerde duurzame biobrandstoffen, koolstofarme brandstoffen, en volledig hernieuwbare non-biologische brandstoffen en elektriciteit.

Voor fossiele brandstoffen (categorie 1) stelt de Europese Commissie het hoogste minimumtarief voor. Voor categorie 2 brandstoffen geldt een minimumtarief van tweederde van het minimumtarief van de fossiele variant, wat gedurende een ingroeiperiode van tien jaren gelijkgetrokken wordt met het minimumtarief van de fossiele variant. Voor de categorie 3 brandstoffen is het minimumtarief de helft van het fossiele tarief van categorie 1. Van deze groep geldt daarbij dat voor de duurzame brandstoffen die worden gemaakt van voedselgewassen, gedurende een ingroeiperiode van tien jaren het tarief gelijk wordt getrokken met het tarief voor fossiele brandstoffen (categorie 1).

Geavanceerde duurzame biobrandstoffen en elektriciteit zijn in de laagste tariefgroep geplaatst en het minimumtarief is gelijk aan het laagste minimumtarief voor elektriciteit in de huidige richtlijn. De minimumtarieven zullen jaarlijks worden geïndexeerd (startend vanaf 2024). Verder geldt dat er voor de brandstoffen en elektriciteit verschillende minimumtarieven worden gehanteerd afhankelijk van het soort verbruik. Zo gelden bijvoorbeeld voor het verbruik als motorbrandstof andere tarieven dan voor het verbruik als verwarmingsbrandstof. Er geldt verder een afzonderlijke ingroeiperiode voor de luchtvaartbrandstoffen.

Ten derde dienen lidstaten bij de tarieven rekening te houden met de zogenoemde 'ranking'. Dit betekent dat lidstaten de in de minimumtarieven gekozen rangschikking in de tariefgroepen moeten aanhouden in hun nationale tarieven, ook als deze boven de minimumtarieven liggen. Het voorgestelde minimumtarief per GJ is bijvoorbeeld

voor aardgas hoger dan voor elektriciteit. Voor aardgas zal dan nationaal ook een hoger tarief moeten gelden dan voor elektriciteit. Het is daarbij niet verplicht om ook de precieze verhouding tussen de minimumtarieven te hanteren.

Ten vierde is het niet meer toegestaan om een degressief tarief, een marginaal tarief dat daalt naar mate het verbruik groter is, te hanteren. Ook mag geen onderscheid meer worden gemaakt tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik, zoals het gedifferentieerde tarief dat Nederland bij de EB hanteert bij de verbruiksschijf voor meer dan 10 miljoen kWh. Wel blijft het toegestaan om voor energie-intensieve bedrijven belastingkortingen tot het minimumtarief te hanteren. Ditzelfde blijft mogelijk voor bedrijven die een convenant hebben of die onder een systeem van verhandelbare rechten vallen die bijdragen aan het behalen van milieudoelen of de energie-efficiëntie verbetert.

3.5.2 Nederlandse positie ten aanzien van en de haalbaarheid van het voorstel

Het kabinet steunt het voorstel om de Energiebelastingrichtlijn meer in lijn te brengen met de klimaatdoelen. In haar reactie op het voorgestelde pakket geeft het kabinet aan dat het inzet op een effectieve en kostenefficiënte wijze om de energietransitie en de klimaatdoelstellingen te realiseren, waarbij er aandacht moet zijn voor een gelijk speelveld. Het kabinet is voorstander van het beter beprijzen van externe milieukosten. Het kabinet is daarbij positief over het voorstel van de Europese Commissie om op Europees niveau de EB, kolenbelasting en accijns sterker te laten bijdragen aan de aangescherpte klimaatdoelen.¹²¹ Momenteel vinden de eerste artikelsgewijze besprekingen in ambtelijk Raadswerkgroepverband plaats. Deze besprekingen zijn veelal technisch van aard, waarbij lidstaten de Europese Commissie vragen om nadere toelichting bij de artikelen. Daarnaast zijn veel lidstaten nog bezig hun positie te bepalen. Het is daarom lastig om een inschatting te maken van het krachtenveld. Voor het aannemen van het voorstel is unanimititeit vereist. De beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2023 is in elk geval niet gehaald. Ook 1 januari 2024 als inwerkingtredingsdatum zal niet gehaald worden.¹²²

121 Fiche 3 bij Kamerstukken II 2020/21, 22 112, nr. 3187.

122 Bijlage (Kwartaalrapportage lopende EU-wetgevingsvoorstellen op het terrein van Financiën, oktober 2023) bij Kamerstukken I 2023/24, 21501-07, nr. FY.

Hoofdstuk 4

Directe beprijzing van CO₂-emissies¹²³

4.1 Inleiding

In Nederland zijn met name de volgende beprijzingsinstrumenten relevant die een directe relatie hebben met CO₂-emissies:

- EU-ETS;
- Minimumprijs CO₂-prijs elektriciteitsopwekking;
- CO₂-heffing industrie;
- CO₂-heffing glastuinbouw (per 1 januari 2025).

Een directe heffing op emissies is geen nieuw idee. Bijna dertig jaren geleden deden Cnossen en Vollebergh concrete voorstellen voor een generieke belasting voor de uitstoot van broeikasgassen.¹²⁴ In 1992 had de internationale gemeenschap het UNFCCC afgesloten met als doel gevaarlijke menselijke beïnvloeding van het klimaatsysteem te voorkomen. Het UNFCCC geeft hierbij voornamelijk een kader, waarbij concrete afspraken moeten worden gemaakt door verdere onderhandelingen. Een belangrijk onderdeel hiervan is de jaarlijkse COP.

Op verschillende momenten in de afgelopen decennia zijn aanvullende verdragen afgesloten om het internationaal klimaatbeleid verder richting te geven en in te vullen. Een belangrijke eerste stap was het zogenoemde Kyoto Protocol waarin emissiereductie-doelstellingen werden afgesproken voor de geïndustrialiseerde landen (zogenoemde Annex I-landen).¹²⁵ De betrokken landen zijn overeengekomen dat hun uitstoot ten

123 Een gedeelte van dit hoofdstuk is ontleend aan N.E. Muller, 'CO₂-belasting als bouwsteen van de energie-transitie en het belastingstelsel', TFO 2022/181.2.

124 S. Cnossen en H.R.J. Vollebergh, 'Toward a global excise on carbon', National Tax Journal Vol. 45 No. 1 (1992).

125 Dominique van der Mensbrugge, A preliminary Analysis of the Kyoto Protocol: Using the OECD GREEN Model, OECD 1998, p. 6.

opzichte van 1990 in de periode tussen 2008 en 2012 met 5 procent moet zijn afgenomen. Hierbij zijn zowel op het niveau van de EU, als op het niveau van de individuele (EU-)lidstaten doelstellingen overeengekomen om uitstootvermindering te realiseren.¹²⁶

In de onderhandelingen voor een opvolger van het Kyoto Protocol was de inzet, met name van de EU, lange tijd om bindende emissiereductiedoelstellingen af te spreken op landen- (of regio-) niveau. Het Parijsakkoord¹²⁷ heeft een andere insteek gekozen waarbij een mondiale doelstelling is afgesproken, maar deze wordt ingevuld door vrijwillige bijdragen van landen. Periodiek wordt getoetst of de beloften van landen ("nationally determined contributions") in lijn zijn met het mondiale doel. Het Parijsakkoord geeft enerzijds een duidelijke richting aan het klimaatbeleid, anderzijds is de invulling op landenniveau onzeker. Zoals in voorgaande hoofdstukken al aan bod is gekomen, heeft de Europese Commissie de uitdaging opgepakt voor de lidstaten door middel van de EU Green Deal en het Fit for 55 pakket.¹²⁸

Een uniforme CO₂-prijs, waarbij iedereen hetzelfde betaalt voor CO₂-uitstoot, is in theorie de meest kostenefficiënte maatregel die de overheid kan instellen om burgers en bedrijven te prikkelen tot CO₂-reductie.¹²⁹ Toch wijkt de werkelijkheid daarvan af, zoals in het vorige hoofdstuk al bleek. Nederland kent diverse CO₂-beprijzings-instrumenten die direct zijn gerelateerd aan de uitstoot van broeikasgassen (met name CO₂ of andere luchtvervuiling) maar geven, zoals is opgemerkt, geen uniforme prikkel.

In vogelvlucht gaat het dus om de volgende beleidsinstrumenten. Allereerst het EU-ETS. Op Europees niveau bestaat sinds 2005 het EU-ETS. Hiervan is de sectorale scope (vooralsnog) beperkt tot de EU-ETS-sectoren elektriciteit en energie-intensieve industrie. Verder zijn er verschillende nationale directe beprijzingsinstrumenten, belastingen en heffingen.¹³⁰ Ten eerste geldt nationaal boven op het EU-ETS sinds 2021 een CO₂-heffing voor de industrie. Verder kent de Nederlandse glastuinbouw een eigen CO₂-regeling, waarbij tuinders op sectorniveau een heffing (geen rijksbelasting) betalen als het vastgestelde CO₂-plafond wordt overschreden.¹³¹ De CO₂-regeling voor de glastuinbouw wordt per 1 januari 2025 vervangen door een CO₂-heffing (wel rijksbelasting

126 Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, Klimaatverandering - naar een Europese Post-Kyotostrategie, COM(1998)353 final.

127 Trb. 2016, 162.

128 Naast de beleidsinspanningen in EU-verband, zijn er uiteraard ook veel belangrijke wetenschappelijke ontwikkelingen en publicaties, die ook de Nederlandse politiek en regering raken. Wij vermelden bij wijze van voorbeeld de Kabinetsappreciatie van het IPCC-rapport 'AR6 Climate Change 2021: The Physical Science Basis'.

129 CPB en PBL (2019), Op weg naar een wijze CO₂-prijs.

130 Zoals in het vorige hoofdstuk is besproken wordt de CO₂-uitstoot van gas- en elektriciteitslevering ook indirect beprijsd via de energiebelastingen en brandstofaccijnzen, waar de grondslag de aan eindgebruikers geleverde energie is en niet de CO₂-uitstoot die hiermee gepaard gaat. Deze instrumenten komen in dit hoofdstuk slechts zijdelings ter sprake.

131 Zie het Besluit kostenverevening reductie CO₂-emissies glastuinbouw en de Regeling kostenverevening reductie CO₂-emissies glastuinbouw.

en in de Wbm).¹³² Verder is er de minimumprijs CO₂ bij elektriciteitsopwekking, de vliegbelasting en de vrachtwagenheffing per 1 januari 2023 en tot slot per 1 januari 2023 de CO₂-minimumprijs industrie.

In dit hoofdstuk gaan we dieper in op een aantal bestaande en concreet voorgestelde directe beprijzingsinstrumenten in het kader van het Nederlandse klimaatbeleid. Daarbij bouwen we voort op een aantal inzichten uit het vorige hoofdstuk. Belangrijk is hierbij te vermelden dat de overheid (EU en nationaal) naast bovenstaande instrumenten, zoals eerder aangestipt, CO₂-verlaging bij een aantal sectoren afdwingt via regelgeving (normering). Denk aan de afnemende toegestane CO₂-emissie van auto's en andere motorvoertuigen, Ecodesign en de energielabels voor woningen/gebouwen. Ook worden emissies van andere schadelijke stoffen zoals fijnstof (PM_{2.5}, PM₁₀, onder meer roet (zwarte/elementair koolstof)) en NO_x en SO₂ (zwaveldioxide) via regelgeving beperkt.

Opgemerkt zij dat bij CO₂-beprijzing gebaseerd op het EU-ETS, de emissies van luchtvervuilende stoffen ook afnemen, omdat technologieën voor CO₂-reductie co-benefits kennen: ze verminderen ook de uitstoot van met name NO_x en SO₂. Het is de vraag of dit afdoende is en of belastingheffing nodig is.

4.2 EU-ETS

4.2.1 Historie

In maart 2000 presenteerde de Europese Commissie het zogeheten groenboek waarin de eerste ideeën en opvattingen over het ontwerp van een emissiehandelsstelsel zijn neergelegd.¹³³ In 2003 is uiteindelijk de ETS-richtlijn¹³⁴ gepubliceerd ter implementatie van een emissiehandelsstelsel in de EU. Het EU-ETS is in 2005 van kracht geworden. Onderdeel daarvan was dat elke lidstaat zijn eigen emissieautoriteit aanstelde. In het EU-ETS staan de elementen emissies en emissierechten centraal. Het EU-ETS is het marktinstrument waarmee de EU de uitstoot van broeikasgassen op haar grondgebied kosteneffectief en op economisch efficiënte wijze aanpakt om zo haar klimaatdoelstellingen te realiseren.^{135, 136}

132 Ingevolge het wetsvoorstel Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw wordt de CO₂-heffing glastuinbouw ingevoerd. Zie Kamerstukken II 2023/24, 36 426, nrs. 2 en 3.

133 Groenboek over de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Europese Unie, COM(2000) 87 final.

134 Richtlijn 2003/87/EG van Het Europees Parlement en De Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad.

135 Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3.

136 Het Hof van Justitie EU heeft herhaaldelijk overwogen dat gewicht moet worden toegekend aan de subdoelen (i) het behoud van de economische ontwikkeling en de werkgelegenheid en (ii) het bewaren van de eenheid van de interne markt en van de mededingingsvoorwaarden. Zie onder andere HvJ 3 december 2020, Ingedion Germany, C-320/19, ECLI:EU:C:2020:983, punten 38-42 en 76.

In de nacht van 17 december 2022 bereikten het Europees Parlement en de Raad een akkoord over aanpassing en de facto aanscherping van het EU-ETS. Deze aanpassing en aanscherping is inmiddels aangenomen (hierover meer in paragraaf 4.3.1).¹³⁷

4.2.2 Heden

Een emissie in het kader van het EU-ETS is de feitelijke uitstoot van een bepaalde stof. Een emissierecht is een van overheidswege verstrekt recht om een bepaalde hoeveelheid uitstoot van een bepaalde stof te mogen veroorzaken. Het verstrekken van emissierechten vanuit de overheid kan tegen betaling of om niet worden gedaan.

Het EU-ETS betreft een handelssysteem in emissieruimte, dat wil zeggen het recht om een bepaalde hoeveelheid broeikasgassen uit te stoten binnen een bepaald plafond, waarbij de prijs voor CO₂, zoals opgemerkt, op basis van vraag en aanbod tot stand komt.¹³⁸ Bovendien worden gratis emissierechten verstrekt in verband met het risico op koolstoflekkage (zie hieronder) en ten behoeve van nieuwe installaties en uitbreiding van bestaande installaties. De emissierechten zijn verhandelbaar onder emittenten. Tot slot is het EU-ETS voor zover de rechten initieel worden geveild ook een significante inkomstenbron voor de EU en/of de lidstaten.^{139, 140}

De bedoeling van het systeem is dat bedrijven hun hoeveelheid CO₂-uitstoot reduceren. Bedrijven kunnen daarbij zelf een afweging maken wat het meest kosten-effectief is: investeren in schonere technologie of emissierechten bijkopen. Door de jaarlijkse afname van het totale budget ETS-rechten – met 4,3 procent van 2024 tot en

137 Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 betreffende de instelling en de werking van een marktstabiliteitsreserve voor de EU-regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten.

138 De prijsvorming in het EU-ETS wordt uiteindelijk bepaald door de interactie van het totale aanbod van en de totale vraag naar emissierechten, niet alleen in 2030 maar ook in de jaren daarvoor en daarna. Prijsvorming is uiteraard van veel factoren afhankelijk, zoals de mate van liquiditeit in de markt en de verwachtingen van handelspartijen. Naast de aangekondigde aanscherping van het aantal emissierechten in het EU-ETS, is voor de prijsvorming van groot belang welk aanvullend beleid op Europees en nationaal niveau zal worden ingezet. Klimaatbeleid kan de vraag naar emissierechten verkleinen, bijvoorbeeld bij subsidies voor hernieuwbare energie of emissiereductie in de industrie, maar ook vergroten, bijvoorbeeld door het vergroten van de vraag naar elektriciteit. Er is op dit moment nog weinig te zeggen tot welke prijs dit leidt, al lijkt aannemelijk dat bij een hoger doel uiteindelijk een hogere prijs voor emissierechten resulteert. Zie H.R.J. Vollebergh & C. Brink, *What Can We Learn from EU ETS?* (2020), CESifo Working Paper No. 8236 en M. Hekkenberg, P. Boot & J. Notenboom, *Het Europese Klimaatplan 2030. Aandachtspunten voor de afstemming tussen Europees en nationaal klimaatbeleid*. Den Haag: PBL 2020, p. 37.

139 Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3.

140 De totale inkomsten van de lidstaten, het Verenigd Koninkrijk en de EER-landen uit de veilingen tussen 2012 (toen de veilingen in het kader van het EU-ETS startten) en medio 2020 bedroegen meer dan 57 miljard euro, waarvan alleen al in 2018 en 2019 meer dan de helft werd gegeneerd. In 2019 bedroegen de totale veilingopbrengsten meer dan 14,1 miljard euro. Zie Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. In hoger tempo naar een klimaatneutraal Europa in 2050. Voortgangsverslag 2020 over klimaatactie in de EU, COM/2020/777.

met 2027 en met 4,4 procent vanaf 2028¹⁴¹ - en tweemaal een eenmalige afname van het budget aan ETS-rechten - met 90 miljoen in 2024 en 27 miljoen in 2026 - zal de totale emissieruimte voor deze sector naar verwachting in 2050 nihil zijn.¹⁴² Het Fit for 55 pakket heeft dit door middel van de voorstellen in deze zin aangescherpt.

Heeft het EU-ETS kenmerken van een belasting?

Het EU-ETS is strikt genomen geen belasting,¹⁴³ aangezien eventuele betalingen niet per definitie plaatsvinden aan overheidsinstellingen, maar het EU-ETS vertoont ook bepaalde kenmerken van een belasting. Er zijn uiteraard ook grote verschillen.

Bij een milieu- of klimaatbelasting is vooraf duidelijk welke prijs geldt en is onzeker welk doelbereik daarmee behaald kan worden. Beleidsmatig kan de prijs iteratief zodanig worden aangepast dat het gewenste doel bereikt wordt. In een handelssysteem zoals het EU-ETS is de prijs a priori onzeker omdat deze afhangt van vraag en aanbod. Het doelbereik is dan in principe vooraf bepaald (volume-reductie), al is aanpassing mogelijk.¹⁴⁴

De verwachting is dat het EU-ETS de overgang naar een CO₂-arme economie ondersteunt en versnelt door het reduceren en direct beprijzen van de emissies van CO₂. Verder dient het systeem recht te doen aan eerlijke concurrentieverhoudingen in het kader van de Europese markt. In dit opzicht vertoont het EU-ETS wel kenmerken van andere milieu- en klimaatinstrumenten zoals groene belastingen.¹⁴⁵

- 141 Op basis van het bereikte akkoord tussen de Raad van de EU en het Europees Parlement over aanpassing van EU-ETS, zie ook artikel 3 octies octies, tiende lid, Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 betreffende de instelling en de werking van een marktstabiliteitsreserve voor de EU-regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten.
- 142 Voor de toekomst is het echter niet uitgesloten dat, politiek gezien, op een gegeven moment behoefte bestaat aan het aanpassen van de lineaire afname. Dit hangt van tal van factoren af, waaronder ook de actualisatie van de wetenschappelijke inzichten, de technologische vooruitgang, de economische omstandigheden, en de inspanningen van derde landen. Zie Kamerstukken II 2018/19, 35190, nr. 3, p. 1.
- 143 Waarbij belasting wordt gedefinieerd als "gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven", zie R.E.C.M. Niessen & H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 1)*, Deventer: Kluwer 2010, paragraaf 3.1.
- 144 M. Hekkenberg, P. Boot & J. Notenboom, *Het Europese Klimaatplan 2030. Aandachtspunten voor de afstemming tussen Europees en nationaal klimaatbeleid*. Den Haag: PBL 2020, p. 30.
- 145 In overweging 20 van de ETS-richtlijn staat ook vermeld: "Met deze richtlijn wordt beoogd het gebruik te bevorderen van energiezuiniger technologieën, waaronder warmtekrachtkoppeling, waarmee de uitstoot per eenheid output wordt verminderd, terwijl de toekomstige richtlijn van het Europees Parlement en de Raad inzake de bevordering van warmtekrachtkoppeling op basis van vraag naar nuttige warmte binnen de interne energiemarkt in het bijzonder de warmtekrachtkoppeling zal bevorderen." Deze doelstelling komt in het vervolg van de richtlijn verder niet meer naar voren.

Verdere achtergronden en werking van het EU-ETS

Deelname aan het EU-ETS is verplicht gesteld voor bedrijven in de stroom- en warmte-opwekking en energie intensieve industrieën, zoals olieraffinaderijen, de productie van metalen en later ook de commerciële luchtvaart¹⁴⁶.

Het gaat hierbij om bedrijven met verbrandingsinstallaties groter dan XX MWh. Vooral bedrijven in de industrie kregen en krijgen thans een significante hoeveelheid gratis emissierechten toegewezen om hun deelname niet te duur te maken en daarmee een concurrentienadeel jegens bedrijven buiten de EU te voorkomen. Het systeem dekt een aantal broeikasgassen, waarbij de focus ligt op de uitstoot van gassen die met een hoge mate van accuratesse kan worden vastgesteld. Bij de start van het EU-ETS is de focus met name gelegd op CO₂, maar later zijn ook N₂O (distikstofmonoxide) en 'PFK's (F-gas) onder de reikwijdte van het systeem gebracht.

Het systeem gaat uit van vastgestelde handelsperiodes:

- 1e handelsperiode: 2005 - 2007 (testfase);
- 2e handelsperiode: 2008 - 2012;
- 3e handelsperiode: 2013 - 2020;
- 4e handelsperiode: 2021 - 2030;
- 5e handelsperiode: 2030 - 2040.

Het EU-ETS werkt in de handelsperiodes met een zogeheten principe van Cap and Trade. Gedurende een handelsperiode is er een plafond aan uitstoot. Aan het begin van een handelsperiode worden er net zoveel emissierechten gecreëerd als het plafond groot is.

De eerste periode werd gezien als een testfase gekenmerkt door het credo 'learning by doing'. Een van de problemen die in deze testfase naar voren is gekomen is het gebrek aan concrete informatie om het uitstootplafond op te baseren. Door een overschot aan geproduceerde emissierechten ten opzichte van de hoeveelheid benodigde emissierechten daalde de prijs van emissierechten in 2007 tot 0 euro. In de testfase werd alleen op CO₂-beprijzing getest en werden alle emissierechten gratis toebedeeld aan deelnemende ondernemingen.

¹⁴⁶ In het verlengde van het EU-ETS zie CORSIA. Dat staat voor Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation, een wereldwijd emissiehandelsstelsel voor de luchtvaart.

De tweede handelsperiode liep van 2008 tot en met 2012 en is gelinkt aan de eerste 'commitmentperiode' van het Kyoto Protocol.¹⁴⁷ Daardoor konden ook broeikasgasverminderingen in landen die niet tot de EU behoren meetellen als reductie binnen het EU-ETS via een systeem van internationale credits. Bedrijven met een emissievergunning konden deze credits verdienen door te investeren in projecten die uitstoot verminderen in ontwikkelingslanden. Daarnaast konden credits worden verkregen door bij te dragen aan uitstootvermindering in meer geïndustrialiseerde landen.

Gedurende de tweede handelsperiode zijn IJsland, Noorwegen en Liechtenstein (EER-landen) als deelnemers aangesloten bij het EU-ETS. De geproduceerde emissierechten werden niet meer uitsluitend gratis toebedeeld, maar grofweg 10 procent van de rechten werd per veiling verhandeld. Ook besloot een aantal lidstaten N₂O-emissies (distikstofoxide) toe te voegen aan het systeem.

In de tweede handelsperiode is concrete informatie verzameld over de jaarlijkse uitstoot van broeikasgassen die gedurende de eerste periode had plaatsgevonden. Op basis daarvan is in deze periode het uitstootplafond 6,5 procent lager vastgesteld dan in 2005. De economische crisis van 2008 zorgde voor een grotere vermindering van uitstoot dan vooraf verwacht met een groot overschot aan emissierechten en credits tot gevolg. Dit heeft een significante invloed gehad op de prijs van emissierechten in de tweede handelsperiode.

De derde handelsperiode liep van 2013 tot en met 2020. In deze handelsperiode is Kroatië toegetreten tot het EU-ETS. In de derde handelsperiode is het EU-ETS aan een grote hervorming onderworpen. De nationale uitstootplafonds zijn vervangen door een enkel EU-breed plafond. Het (totale) uitstootplafond daalde gedurende deze periode jaarlijks met 1,74 procent. Ook heeft er een verschuiving plaatsgevonden van het vrij uitgeven van emissierechten naar verkoop van emissierechten door autoriteiten via veilingen. Dit moest leiden tot schaarsere emissierechten en een grotere stimulans voor bedrijven om te kiezen voor de investering in schonere technologieën.

De vierde handelsperiode: 2021–2030

Begin 2018 is het 'framework' van het EU-ETS herzien, zodat de doelstellingen van de EU per 2030 met betrekking tot uitstootvermindering (gemakkelijker) kunnen worden gerealiseerd. Onder andere door middel van de procentuele daling van het emissieplafond van 2,2 procent aan uitstoot per jaar, en de ondersteuning van de industrie en energieproductie bij de transitie naar koolstofarme bedrijfsvoering moeten dit realiseren.

¹⁴⁷ Richtlijn 2004/101/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 oktober 2004, houdende wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap, met betrekking tot de projectgebonden mechanismen van het Protocol van Kyoto.

Als er meer rechten worden toegewezen dan er in totaal beschikbaar zijn, zal de Europese Commissie uiteindelijk ook een uniforme correctiefactor vaststellen waarmee de hoeveelheid gratis emissierechten per bedrijf naar beneden kan worden bijgesteld.

Op 10 mei 2023 is het EU-ETS herzien.¹⁴⁸ Met deze herziening is de ambitie voor emissiereducties in de onder het EU-ETS vallende sectoren aangescherpt, tegen 2030 wordt de totale reductie verhoogd tot 62 procent. Dit heeft twee belangrijke elementen:

1. een snellere verlaging van het plafond: 4,3 procent vermindering per jaar in 2024 tot en met 2027, 4,4 procent vermindering per jaar in 2028 tot 2030, in plaats van de huidige 2,2 procent; en
2. een eenmalige verlaging van de totale hoeveelheid emissierechten in 2024 met 90 miljoen en in 2026 met 27 miljoen.

De gratis emissierechten worden geleidelijk afgeschaft in gelijke tred met de invoering van het CBAM (zie ook paragraaf 4.3). Gedurende een periode van negen jaar tussen 2026 en 2034 worden de gratis emissierechten geleidelijk afgeschaft:

2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
2,5%	5%	10%	22,5%	48,5%	61%	73,5%	86%	100%

Vanaf 2034 worden de kosteloze emissierechten dus – op enkele uitzonderingen na – volledig afgeschaft. Voor het einde van de beoordelingsperiode beoordeelt de Europese Commissie het risico van koolstoflekkage voor in de EU geproduceerde goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar niet-EU-landen en dient zij, indien nodig, een WTO-conform wetgevingsvoorstel in om dit risico aan te pakken.

In 2019 hebben bedrijven gegevens verzameld die nodig zijn voor de gratis toewijzing voor de vierde handelsperiode van het EU-ETS. De toewijzing is verdeeld over twee periodes van vijf jaar, waarbij voor elke periode nieuwe benchmarkwaarden zullen worden vastgesteld. De toewijzing vindt net als in de periode 2013-2020 plaats op basis van subinstallaties. De basis voor het vaststellen van de toewijzing voor de jaren 2021 tot en met 2025 zijn historische productiegegevens en emissies per subinstallatie tussen 2014 en 2018.

¹⁴⁸ Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 betreffende de instelling en de werking van een marktstabiliteitsreserve voor de EU-regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten.

Na de aanlevering door alle lidstaten van deze gegevens bij de Europese Commissie, zijn op basis van deze gegevens de nieuwe benchmarkwaarden vastgesteld. Benchmarkwaarden worden gebruikt om de toewijzing per subinstallatie te berekenen.

Als er meer rechten worden toegewezen dan er in totaal beschikbaar zijn, stelt de Europese Commissie een uniforme correctiefactor vast waarmee de hoeveelheid gratis emissierechten per bedrijf naar beneden kan worden bijgesteld.

De Europese Commissie heeft voor de periode 2021-2030 een lijst gepubliceerd met sectoren die worden geacht te zijn blootgesteld aan het risico op koolstoflekage.¹⁴⁹

Tot 30 april 2021 was het mogelijk de internationale credits (zie hiervoor) te gebruiken die voor de EU-ETS-installaties en vliegtuigexploitanten beschikbaar waren in fase 2 en 3 van het EU-ETS, het zogeheten Clean Development Mechanism (CDM).¹⁵⁰ In fase 4 heeft de EU een interne emissiereductiedoelstelling en staat zij het gebruik van internationale credits voor het EU-ETS niet meer toe.

Ten slotte is in deze handelsperiode de MSR geïntroduceerd in het EU-ETS. Het doel van de MSR is het bevorderen van een stabiele CO₂-prijzontwikkeling door emissierechten uit de markt te halen.

Dit werkt als volgt. Er worden emissierechten uit de markt gehaald en aan de MSR toegevoegd als het totaal aantal emissierechten in omloop in een jaar:

- minder is dan 400 miljoen, vervolgens brengt de MSR in het volgende jaar 100 miljoen emissierechten in omloop;
- tussen 400 miljoen en 833 miljoen, dan functioneert de markt zonder enige vrijgave of absorptie en worden geen emissierechten onttrokken of toegevoegd;
- meer dan 833 miljoen, dan vermindert de MSR het volume van de in het daaropvolgende jaar geveilde emissierechten.¹⁵¹

149 Gedelegeerd Besluit (EU) 2019/708 van de Commissie van 15 februari 2019 tot aanvulling van Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de vaststelling van bedrijfstakken en deeltakken die worden geacht een koolstofweglekrisico te lopen voor de periode 2021-2030.

150 Het CDM is een koolstofcompensatiesysteem van de Verenigde Naties bedoeld om landen te stimuleren projecten voor het verminderen van broeikasgasemissies in andere landen te financieren waarbij de bespaarde emissies vervolgens kunnen worden geclaimd. Het CDM is een door de Verenigde Naties beheerd koolstofcompensatiesysteem waarmee landen projecten voor het verminderen van broeikasgasemissies in andere landen kunnen financieren en de bespaarde emissies kunnen claimen als onderdeel van hun eigen inspanningen om internationale emissiedoelstellingen te halen. Het is een van de drie flexibele mechanismen die zijn gedefinieerd in het Kyoto Protocol.

151 Zie H.R.J. Vollebergh & C. Brink, What Can We Learn from EU ETS? (2020), CESifo Working Paper No. 8236, p. 23-29.

4.2.3 De Nederlandse implementatie van EU-ETS

In Nederland is het EU-ETS opgenomen in de Wm. Een emittent moet op jaarbasis kunnen aantonen dat zijn emissies worden gedekt door voldoende emissierechten. De Wm definieert een broeikasgasemissierecht als een overdraagbaar recht om gedurende een bepaalde periode een emissie van één ton kooldioxide-equivalent in de lucht te veroorzaken.¹⁵² Eenieder die installaties heeft met een totaal thermisch ingangsvermogen van meer dan 20 megawatt is verplicht een emissievergunning te hebben.¹⁵³

In Nederland wordt het EU-ETS uitgevoerd door de Nederlandse Emissieautoriteit.¹⁵⁴ De Nederlandse Emissieautoriteit is een onafhankelijk bestuursorgaan dat naast het uitgeven van emissievergunningen als taak heeft om toezicht te houden op de emissiehandel in broeikasgassen in Nederland, alsmede de registratie hiervan.¹⁵⁵

De toekenning, het bezit, de overdracht en de annulering van emissierechten worden nauwkeurig bijgehouden in een elektronisch register.¹⁵⁶ Het register houdt bij welke genummerde emissierechten aan welke emittent zijn verleend. Gedurende een handelsperiode kan dus exact worden vastgesteld over hoeveel rechten een vergunninghouder nog beschikt. Het elektronische register van Nederland is gekoppeld aan de nationale registers van de andere lidstaten van de EU, waardoor gegevensuitwisseling eenvoudiger is.¹⁵⁷

Indien een emittent te weinig emissierechten heeft om zijn jaarlijkse uitstoot te dekken volgen er sancties. Om te voorkomen dat dit gebeurt kan een emittent emissierechten kopen of emissiebeperkende maatregelen treffen. Aan de afzetkant is het handelingsperspectief als volgt: als de verkoopprijs van emissierechten hoger is dan de kosten om emissiebeperkende maatregelen te treffen, kunnen rechten worden verkocht en maatregelen worden doorgevoerd.

152 Artikel 11 Wm.

153 Artikel 16.5 Wm.

154 Artikel 2.2 Wm.

155 Artikel 2.2 Wm.

156 European Environment Agency, Application of the Emissions Trading Directive by EU Member States, EEA Technical report No 4/2007, p. 39.

157 Zie artikel 4 Verordening (EU) nr. 389/2013 van de Commissie van 2 mei 2013 tot instelling van een EU-register overeenkomstig Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad, Beschikkingen nrs. 280/2004/EG en 406/2009/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van de Verordeningen (EU) nr. 920/2010 en 1193/2011 van de Commissie.

Fiscale kwalificaties en gevolgen

De juridische kwalificatie en de fiscale behandeling van emissierechten verschillen per EU-lidstaat omdat de ETS-richtlijn daar niets over voorschrijft.¹⁵⁸ Ook is de ETS-richtlijn niet de geëigende weg om de fiscale behandeling van emissierechten te regelen, aangezien dat een fiscale maatregel is waar uniformiteitsbesluitvorming geldt (zie artikel 115 VWEU). Mede daardoor waren de fiscale gevolgen van de introductie van het EU-ETS in de aanloopfase niet geheel duidelijk en bestaat er nog steeds geen consistentie.

Veelal sluit de fiscale behandeling aan op de juridische kwalificatie van een bepaald vermogensbestanddeel. Denk hierbij aan de kwalificatie als goed/zaak of als recht voor de behandeling in de btw.

De status van emissierechten varieert tussen de lidstaten van financiële instrumenten en immateriële vaste activa tot eigendomsrechten en grondstoffen. Slechts een drietal lidstaten rapporteert bijvoorbeeld dat zij btw heffen bij de uitgifte van deze emissierechten. De veiling en verhandeling van rechten op de secundaire markt is over het algemeen onderworpen aan btw. Het overgrote deel van de lidstaten geeft aan dat zij bij binnenlandse transacties aangaande emissierechten gebruikmaken van een verleggingsregeling als voorzorgsmaatregel tegen btw-fraude. Daarmee wordt de btw geheven van de koper in plaats van de verkoper. In Nederland is de btw-verleggingsregeling met ingang van 2019 van toepassing op emissierechten.^{159, 160}

Voor wat betreft toepassing van de plaats van dienstregels voor de btw (de vraag in welk land de dienst met btw is belast) is door het HvJ beslist dat de overdracht van EU-ETS-emissierechten valt onder de regels voor de overdracht en het verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken en andere soortgelijke rechten.¹⁶¹ Het veilen van EU-ETS emissierechten wordt over het algemeen beschouwd als btw-belast.¹⁶²

In Nederland is het daarnaast de vraag of vergunningen en emissierechten voor vennootschapsbelastingdoeleinden kwalificeren als bedrijfsmiddel of als voorraad. Dit is onder andere relevant voor fiscale faciliteiten zoals de herinvesteringsreserve, de milieu-investeringsaftrek en de waardering op de fiscale balans. De Vries en

158 Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, Verslag over de werking van de Europese koolstofmarkt, COM(2018) 842 final, p. 38.

159 Nederlandse Emissieautoriteit (2010), Onderzoeksrapport frauderisico's bij handel in emissierechten, p. 8.

160 Op grond van artikel 24ba, lid 1, onderdeel f, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 geldt een verleggingsregeling voor de overdracht aan een btw-ondernemer van broeikasgasemissierechten als omschreven in artikel 3 ETS-richtlijn alsmede de overdracht aan een btw-ondernemer van andere eenheden die door exploitanten kunnen worden gebruikt om aan de ETS-richtlijn te voldoen.

161 HvJ 8 december 2016, A en B, C-453/15, ECLI:EU:C:2016:933 en HvJ 27 oktober 2022, Climate Corporation Emissions Trading, CA641/21, ECLI:EU:C:2022:842.

162 Zie VAT Committee, VAT treatment of greenhouse gas emission allowances auctioned by the Member States (Working Paper No 665), taxud.c.1(2016)2049491 - EN.

Ouwehand maken de vergelijking met de kwalificatie van een melkquotum.¹⁶³ In augustus 1989 heeft de staatssecretaris van Financiën ten aanzien van melkquota het standpunt ingenomen dat deze als zelfstandige bedrijfsmiddelen kunnen worden beschouwd.¹⁶⁴ Gegeven de overeenkomsten tussen een melkquota - het recht om een bepaalde hoeveelheid melk te produceren - en een emissievergunning - het recht om een bepaalde hoeveelheid CO₂ te emitteren - lijkt het niet onlogisch om de emissievergunning ook als bedrijfsmiddel te bestempelen.¹⁶⁵

De emissierechten dienen daarentegen te worden aangemerkt als voorraad. Derhalve worden deze gewaardeerd op kostprijs of lagere marktwaarde, waardoor de emissierechten die om niet zijn toegewezen worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Aangekochte emissierechten dienen te worden gewaardeerd op de aankoopprijs inclusief eventuele aankoopkosten.¹⁶⁶

Een eventuele emissiehandel gerelateerde boete is niet aftrekbaar op grond van artikel 8 Wet VpB 1969 in samenhang met artikel 3.14 Wet IB 2001.

4.3 Directe CO₂-beprijzing in de EU Green Deal en het Fit for 55 pakket

Zoals al eerder in dit rapport (zie paragraaf 3.5) aan bod is gekomen, heeft de Europese Commissie op 11 december 2019 de EU Green Deal gepresenteerd. De EU Green Deal biedt volgens de Europese Commissie een routekaart voor de transitie naar een duurzame EU-economie. Het uiteindelijke doel is als EU in 2050 klimaatneutraal te zijn. Onderdeel van de EU Green Deal is het Fit for 55 pakket waar voorstellen zijn gedaan om het EU-ETS te hervormen en het CBAM, in feite de EU-grens equivalent van het EU-ETS in te voeren. Het Europees Parlement en de Raad hebben medio december 2022 een voorlopig akkoord bereikt over een aantal belangrijke voorstellen van het Fit for 55 pakket, waaronder de herziening van het EU-ETS en de invoering van het CBAM. Het akkoord over de hervorming van het EU-ETS omvat nieuwe elementen: zo gaat het EU-ETS gelden voor (i) de zeevaart en (ii) voor gebouwen, het wegvervoer en de brandstoffen voor aanvullende sectoren. Voorts heeft het akkoord betrekking op de invoering van het Sociaal Klimaatfonds, het Moderniseringsfonds en het Innovatiefonds. De voorstellen zijn formeel aangenomen op 25 april 2023.¹⁶⁷

163 R.J. de Vries & W.P.A. Ouwehand, 'Fiscale aspecten van CO₂-emissiehandel', *Ondernemingsrecht* 2006/182.

164 Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 23 augustus 1989, nr. DB 89/4454.

165 R.J. de Vries & W.P.A. Ouwehand, 'De aanstaande handel in broeikasgasemissierechten: een eerste fiscale inventarisatie', *WFR* 2004/1899.

166 Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3, p. 75.

167 Zie de persmededeling van de Raad van 25 april 2023.

Hieronder gaan wij in op de aangenomen voorstellen.

4.3.1 Hervorming EU-ETS

De herziening van het EU-ETS behelst een aanscherping van het huidige EU-ETS (elektriciteit, grote industrie en luchtvaart) en een uitbreiding van het EU-ETS naar zeevaart, een nieuw afzonderlijk emissiehandelssysteem voor gebouwde omgeving en wegvervoer en diverse aanpassingen aangaande veilinginkomsten, en een aanpassing van de MSR.¹⁶⁸ Voor het bestaande EU-ETS wordt het emissiereductiedoel aangescherpt, omdat dit nog niet in lijn is met de doelen zoals die zijn afgesproken in het Parijsakkoord en de juridische verplichting onder de Europese klimaatwet om de Europese uitstoot in 2030 met ten minste netto 62 procent te reduceren ten opzichte van 1990.

De jaarlijkse daling van het plafond wordt verhoogd vanwege het hogere reductiedoel in 2030 ten opzichte van 2005 (4,3 procent vermindering per jaar (2024-2027) en 4,4 procent (2028-2030) in plaats van de huidige 2,2 procent). Verder worden er minder gratis emissierechten aan de markt toegekend (in 2025 een vermindering met 117 miljoen rechten). Het MSR wordt aanvullend nog verstrekt. Tevens wordt de werking van het huidige EU-ETS verbeterd, onder andere door de uitfasering van toewijzing van gratis uitstootrechten voor koolstoflekkagegevoelige sectoren die onder het CBAM vallen.

De zeevaart komt onder EU-ETS te vallen, omdat de sector een bijdrage moet leveren aan de reductiedoelstellingen en er in de Internationale Maritieme Organisatie onvoldoende vooruitgang wordt geboekt.

Het EU-ETS voor de gebouwde omgeving en het wegvervoer (ETS Buildings and Road Transport, hierna: EU-ETS BRT) is volgens de Europese Commissie nodig om de gewenste reductiedoelen voor deze sectoren te behalen. Het EU-ETS BRT wordt aanvullend op het bestaande EU-beleidsinstrumentarium geïntroduceerd. Zodoende blijft de inspanning die lidstaten verrichten in deze sectoren overeenkomstig de verplichtingen uit de ESR in een apart systeem in stand.

Het EU-ETS BRT biedt een EU-brede (prijs)prikkel voor broeikasgasemissiereductie en creëert een nieuw EU-breed plafond voor de emissies van wegvervoer en de gebouwde omgeving. Ook wordt een aparte MSR voorgesteld om de marktprijs te stabiliseren en snelle prijsstijgingen te voorkomen. De verplichting rust op energieleveranciers en/of

¹⁶⁸ Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 betreffende de instelling en de werking van een marktstabiliteitsreserve voor de EU-regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten.

brandstofleveranciers. Voor de eisen met betrekking tot de emissievergunning en monitoring, rapportage en verificatie wordt aangesloten bij de ETS-richtlijn.

Geleidelijke afschaffing van gratis emissierechten

Voor bepaalde sectoren worden de gratis emissierechten geleidelijk afgeschaft parallel aan de invoering van het CBAM. Gedurende een periode van negen jaar tussen 2026 en 2034 worden de gratis emissierechten in het begin langzamer en aan het eind sneller afgeschaft. Meer bepaald worden de gratis emissierechten voor industrieën in het EU-ETS als volgt afgebouwd:

Figuur 4.1: Afbouw gratis emissierechten

2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
2,5%	5%	10%	22,5%	48,5%	61%	73,5%	86%	100%

Vanaf 2034 worden de gratis emissierechten dus - op enkele uitzonderingen na - volledig afgeschaft. Tegen 2025 beoordeelt de Europese Commissie het risico van koolstoflekage voor in de EU geproduceerde goederen die bestemd zijn voor uitvoer naar niet-EU-landen en dient zij zo nodig een WTO-conform wetgevingsvoorstel in om dit risico aan te pakken. Daarnaast worden naar schatting 47,5 miljoen emissierechten gebruikt om nieuwe en aanvullende financiering aan te trekken om elk risico van export-gerelateerde koolstoflekage aan te pakken.

EU-ETS zeevaart

Het EU-ETS wordt geleidelijk ingevoerd voor de zeevaart. Voor 2024 wordt de zeevaart verplicht om voor 40 procent emissierechten in te leveren ter zake van de geverifieerde emissies. Voor 2025 wordt dat percentage opgehoogd naar 70 procent en voor 2026 naar 100 procent. De meeste grote schepen vallen van vanaf 2024 onder het toepassingsgebied van het EU-ETS. Grote offshore schepen met een gewicht van 5.000 bruto ton of meer worden vanaf 2027 onder het toepassingsgebied van het EU-ETS opgenomen.

Niet-CO₂-emissies, zoals CH₄ (methaan) en N₂O (distikstofoxide) vallen vanaf 2026 onder het toepassingsgebied van het EU-ETS.

Een deel van de opbrengsten van gratis emissierechten wordt via het innovatiefonds ter beschikking gesteld van diverse sectoren, waaronder de zeevaartsector (zie hierna).

EU-ETS voor gebouwen en wegvervoer en brandstoffen voor bijkomende sectoren

Er wordt een nieuw afzonderlijk ETS (het EU-ETS BRT) ingevoerd voor de sectoren gebouwen en wegvervoer en brandstoffen voor aanvullende sectoren. In het kader van dit mechanisme wordt aan fossiele brandstoffen voor wegvervoer en verwarming een koolstofprijs toegekend. Distributeurs die brandstoffen leveren aan gebouwen, wegvervoer en bepaalde andere sectoren die fossiele brandstoffen verkopen, moeten

emissierechten kopen (tegen de CO₂-prijs) voor de emissies die door de exploitatie van hun bedrijf worden veroorzaakt. Gratis emissierechten zijn niet gepland, aangezien de prijzen door de brandstofhandelaars aan de consumenten moeten worden doorberekend om de nodige stimulansen voor klimaatbescherming te geven. Het systeem gaat in 2027 van start. Als de energieprijzen uitzonderlijk hoog zijn, wordt de start uitgesteld tot 2028.

Een deel van de inkomsten uit de veiling van emissierechten wordt aangewend om kwetsbare huishoudens en micro-ondernemingen te ondersteunen via het Sociaal Klimaatfonds (zie hierna).

4.3.2 CBAM¹⁶⁹

Veel niet-EU-landen hebben lagere klimaatambities dan de EU. Daarom bestaat een reëel risico op koolstoflekkage en prijsconcurrentie vanuit regio's met lagere of geen CO₂-beprijzing. Koolstoflekkage treedt ten eerste op wanneer productie wordt verplaatst vanuit de EU naar productielocaties in landen met geen of mindere CO₂-beprijzing en ten tweede wanneer in de EU gefabriceerde producten worden gesubstitueerd (vervangen) door vergelijkbare producten die concurrenten buiten de EU produceren en verkopen in de EU. Als dit effect zich structureel zou voordoen, is geen sprake zijn van de beoogde vermindering van de wereldwijde uitstoot.

Het CBAM is er om deze risico's te ondervangen en de EU-markt te beschermen tegen mogelijke prijsdumping door vervuilende regio's die de Europese industrie weg zouden kunnen concurreren. De Europese Commissie noemt als belangrijkste doelstelling van het CBAM, het bestrijden van de klimaatverandering door het vermijden van lekkage van broeikasgassen (koolstoflekkage). De Europese Commissie heeft op grond daarvan een aantal CBAM-beleidsopties ontwikkeld.¹⁷⁰

Beleidsopties in het eerste initiatief waren onder andere een CO₂-heffing op bepaalde vanuit non-EU landen ingevoerde producten. Dit zou kunnen met een nieuw "CO₂-invoerrecht" of door middel van de uitbreiding van het EU-ETS tot ingevoerde producten. Een import vanuit een non-EU land zou in die variant bijvoorbeeld alleen toegestaan zijn als een toereikend EU-ETS-emissierecht wordt gekocht. Ook werd daarbij als alternatief gedacht aan een verplichte aankoop uit een pool van emissierechten, naast de EU-hoeveelheid aan emissierechten. Aankoop vindt dan plaats tegen een prijs die een afspiegeling is van de EU-ETS-prijs.

169 Zie hierover ook M.L. Schippers LL.M & W. de Wit, 'Voorstel voor een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens (CBAM)', WFR 2021/233.

170 Over de voorgeschiedenis, zie Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Europese Raad, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en Het Comité van de Regio's, De Europese Green Deal, COM(2019) 640 final.

Een paar belangrijke algemene opgeworpen vraagstukken bij het initiatief tot het CBAM zijn:

Wat zou de reikwijdte van de betrokken sectoren/ producten moeten zijn? Hoe bereikt de EU dat de maatregel van toepassing is op producten waarvan het risico op koolstoflekkage het grootst is? Raakt het CBAM alleen sectoren die onder het EU-ETS vallen (of geacht worden te vallen) en wat is de samenhang met het EU-ETS?

Hoe staat het met de juridische en de technische haalbaarheid. Het CBAM moet onder andere stroken met de regels van de Wereldhandelsorganisatie en met de handelsovereenkomsten van de EU. Tot slot en niet onbelangrijk: hoe is de rechtsbescherming geregeld?

Een lastig punt is de CO₂-voetafdruk van een ingevoerd product. Dit betreft niet alleen de emissie in het land van oorsprong maar ook het transport naar de EU. Hoe moet het CO₂-gehalte en de betreffende CO₂-prijs van ingevoerde producten exact worden bepaald? De bepalingsmethode van de CO₂-voetafdruk voor een ingevoerd product moet transparant zijn, internationaal erkend zijn (bijvoorbeeld gecertificeerd) en administratief eenvoudig zijn te implementeren. Voor zover het gaat om producten die onder het EU-ETS vallen, is een optie te kijken naar geharmoniseerde EU-benchmarks voor industriële processen.

Een ander punt is dat de EU producten niet zal willen discrimineren puur op basis van het land van herkomst, teneinde geen handelsoorlogen uit te lokken. Deze conflicten zetten voortgang namelijk vaak op slot en zouden dan ten opzichte van de CO₂-reductiedoelstellingen contraproductief zijn. Van belang hierbij is om te kijken naar de mogelijke verdedigende werking van artikel XX, letter g, GATT.

Opvallend is nog dat in het initiële consultatiedocument¹⁷¹ door de Europese Commissie wordt opgemerkt dat het CBAM zelfs een alternatief zou kunnen zijn voor de huidige gratis toewijzing van emissierechten of compensatie voor de stijging van de elektriciteitskosten die het risico van koolstofemissies lekkage aanpakken als gevolg van de CO₂-prijsstelling in het EU-ETS. Gegeven dat een wijziging van het systeem allerlei onvoorziene gevolgen kan hebben, mag verwacht worden dat gratis toewijzing van emissierechten aan de Europese industrie en de specifieke compensaties, ten minste voor een overgangperiode moeten worden gehandhaafd.

Inhoud van het CBAM

Omzetting van die relatief hoge ambities in beleid brengt volgens de Europese Commissie het risico van koolstoflekkage vanuit de EU met zich. Koolstoflekkage ondermijnt daarmee de doeltreffendheid van het EU-klimaatbeleid. Het CBAM,

171 Zie de Public consultation on the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM).

vormgegeven als een koolstofheffing aan de EU-buitengrens, heeft als doel dit te voorkomen. Daarnaast is het CBAM erop gericht bedrijven en landen buiten de EU te stimuleren ambitieuzer klimaatbeleid te ontwikkelen. Op dit moment wordt het risico op koolstoflekkage (vooral) gemitigeerd via het EU-ETS door bedrijven die gevoelig zijn voor koolstoflekkage een deel van hun benodigde emissierechten op basis van CO₂-benchmarks gratis te verstrekken. Het CBAM probeert dit tegen te gaan.¹⁷²

Het CBAM gaat deze gratis allocatie vervangen als instrument om koolstoflekkage te voorkomen. Deze vervanging is wenselijk omdat gratis allocatie bij EU-producenten leidt tot een zwakker prijssignaal en vormt daarmee een zwakkere prikkel om te investeren in CO₂-reductie. Bovendien wordt, als gevolg van het dalende plafond van het EU-ETS en de daaruit voortvloeiende beperktere beschikbaarheid van gratis emissierechten, gratis allocatie op termijn steeds minder effectief als instrument om koolstoflekkage te voorkomen.

In de parallelle hervorming van het EU-ETS verliezen EU-bedrijven in CBAM-sectoren geleidelijk aanspraak op gratis emissierechten, teruglopend tot nul. De aanvullende veilingopbrengsten die dat genereert gaan volgens hetzelfde voorstel naar het te vergroten en verbreden Innovatiefonds (zie hierna). Daarbij stelt de Europese Commissie dat er speciale aandacht uit zal gaan naar CBAM-sectoren.

Het CBAM beperkt zich in eerste instantie tot een aantal sectoren omwille van voorzichtigheid en uitvoerbaarheid, aldus de Europese Commissie. Het betreft de sectoren staal/ijzer, cement, kunstmest, aluminium en elektriciteit.¹⁷³ In grote lijnen is de Europese Commissie tot deze selectie gekomen op basis van de hoeveelheid absolute emissies, het risico op koolstoflekkage per sector en de wens om te beginnen met sectoren die met relatief beperkte complexiteit en administratieve lasten onder een CBAM gebracht kunnen worden.

In oktober 2023 is begonnen met een korte overgangsfase om daarna CBAM daadwerkelijk in werking te laten treden per 1 januari 2026.¹⁷⁴ De werking van het CBAM is als volgt: importeurs van goederen van buiten de EU, de EER of Zwitserland die onder de reikwijdte van het CBAM vallen, moeten zich registreren in het CBAM-register van de door lidstaten aan te wijzen nationale CBAM-autoriteiten. Na registratie kunnen importeurs bij de nationale CBAM-autoriteiten CBAM-certificaten aankopen. De prijs van de certificaten wordt berekend op basis van de wekelijkse gemiddelde veilingprijs

172 Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie.

173 Het gaat om de goederen die zijn genoemd in Bijlage I bij de Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie. Een importeur die goederen van de GN-codes die worden genoemd in Bijlage I valt zodoende onder het CBAM.

174 Zie de Wet van 4 oktober 2023 tot wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens, Stb. 2023, 372.

van EU-ETS-rechten. De importeur moet jaarlijks op uiterlijk 31 mei bij de nationale autoriteiten rapporteren over de hoeveelheid goederen die in het voorafgaande kalenderjaar geïmporteerd zijn en de zogenoemde 'embedded emissies' die daarbij horen. Voor alle goederen, behalve elektriciteit, geldt daarbij dat in principe de daadwerkelijke emissies opgegeven dienen te worden. Als die niet berekend kunnen worden, wordt per product een standaardwaarde voor emissies gebruikt. Voor elektriciteit geldt juist dat in principe wordt uitgegaan van een standaardwaarde; afwijking daarvan is mogelijk als bewezen kan worden dat er minder werd uitgestoten dan de emissies volgend uit de standaardwaarde. Tegelijkertijd met de rapportage levert de importeur het aantal CBAM-certificaten in, dat overeenkomt met de 'embedded' emissies van de geïmporteerde goederen.

Daarbij geldt een tweetal kortingen op de in te leveren hoeveelheid CBAM-certificaten. Zo lang in het kader van het EU-ETS nog gratis emissierechten worden verstrekt aan EU-producenten, wordt de hoeveelheid gratis emissierechten die verstrekt zou zijn voor diezelfde productie in de EU afgetrokken van de in te leveren CBAM-certificaten. Hierdoor genieten EU-producenten geen dubbele koolstoflekagebescherming. Indien importeurs daarnaast kunnen aantonen dat in het productieland al een CO₂-prijs is betaald, dan kan het overeenkomstige bedrag worden afgetrokken van de CBAM-heffing. Dit voorkomt dat bedrijven twee keer over dezelfde uitstoot betalen. In de aanloop naar de volledige werking in 2026, zal vanaf 2023 een overgangsfase gelden voor de bovengenoemde CBAM-sectoren.

Importeurs van goederen vallend onder het CBAM hebben in die periode alleen een rapportageverplichting. Deze houdt in dat importeurs elk kwartaal aan de nationale autoriteit moeten rapporteren over de hoeveelheid CBAM-goederen die zij hebben geïmporteerd en de daarbij horende 'embedded' emissies. Deze overgangsfase heeft volgens de Europese Commissie als doel om een vlotte uitrol alsook dialoog en samenwerking met derde landen te vergemakkelijken. De Europese Commissie probeert met deze overgangsfase ook te zorgen voor een zorgvuldige en voorspelbare overgang voor zowel bedrijven als overheden in en buiten de EU.

Het CBAM is tijdens de overgangperiode van toepassing op directe emissies. Tegen het einde van de overgangperiode evalueert de Europese Commissie hoe het CBAM werkt en komt zij met een beoordeling van de mogelijkheden om de reikwijdte van het CBAM uit te breiden naar meer sectoren en naar andere typen emissies, zoals indirecte emissies. De Europese Commissie biedt technische assistentie aan ontwikkelingslanden ter voorkoming van een onevenredige last op deze landen en bedrijven uit deze landen als gevolg van invoering van het CBAM.

4.3.3 Sociaal Klimaatfonds, Moderniseringsfonds en Innovatiefonds

Er wordt een Sociaal Klimaatfonds opgericht om kwetsbare huishoudens, micro-ondernemingen en vervoersgebruikers te helpen het hoofd te bieden aan de prijseffecten van een ETS voor gebouwen en wegvervoer en brandstoffen voor aanvullende sectoren. Het fonds zal helpen energiearmoede aan te pakken en de toegang tot emissievrije en emissiearme mobiliteit en vervoer in de EU te verbeteren. Het fonds wordt ingesteld voor de periode 2026-2032 en de uitgaven vanaf 1 januari 2026 komen in aanmerking voor bijdragen uit het fonds.¹⁷⁵

Het Moderniseringsfonds is een programma van de EU voor bepaalde lidstaten (Bulgarije, Kroatië, Tsjechië, Estland, Hongarije, Letland, Litouwen, Polen, Roemenië en Slowakije) om de energiedoelstellingen voor 2030 te halen door de energiesystemen te helpen moderniseren en de energie-efficiëntie te verbeteren. Het volume van de modernisering wordt verhoogd en drie extra lidstaten komen in aanmerking voor financiering (Griekenland, Portugal en Slovenië).¹⁷⁶

Het Innovatiefonds financiert programma's voor de demonstratie van innovatieve koolstofarme technologieën. Een deel van de opbrengsten van het EU-ETS wordt ter beschikking gesteld van diverse sectoren. Via het innovatiefonds wordt een deel van de opbrengsten van het EU-ETS ter beschikking gesteld van diverse sectoren.¹⁷⁷

4.3.4 ESR

Voor de lidstaten worden bindende streefcijfers vastgelegd voor de jaarlijkse broeikasgasemissies in sectoren die momenteel niet zijn opgenomen in het EU-emissiehandelssysteem (EU-ETS). Het emissiereductiestreefcijfer voor deze sectoren wordt verhoogd van 29 procent naar 40 procent ten opzichte van 2005.¹⁷⁸ De bijgestelde emissiereductiestreefcijfers voor de lidstaten variëren van 10 procent tot 50 procent ten opzichte van 2005, en leiden ertoe dat de cijfers van de emissies per hoofd van de bevolking van de lidstaten in 2030 verder naar elkaar toegroeien. De sectoren die

175 Zie Verordening (EU) 2023/955 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot oprichting van een sociaal klimaatfonds en tot wijziging van Verordening (EU) 2021/1060.

176 Zie Uitvoeringsverordening (EU) 2020/1001 van de Commissie van 9 juli 2020 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de uitvoering van Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de werking van het moderniseringsfonds ter ondersteuning van investeringen met het oog op de modernisering van de energiesystemen en de verbetering van de energie-efficiëntie in bepaalde lidstaten.

177 Zie Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/856 van de Commissie van 26 februari 2019 houdende aanvulling van Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad met betrekking tot de werking van het innovatiefonds.

178 Verordening (EU) 2023/857 van het Europees Parlement en de Raad van 19 april 2023 tot wijziging van Verordening (EU) 2018/842 betreffende bindende jaarlijkse broeikasgasemissiereducties door de lidstaten van 2021 tot en met 2030 teneinde bij te dragen aan klimaatmaatregelen om aan de toezeggingen uit hoofde van de Overeenkomst van Parijs te voldoen, en van Verordening (EU) 2018/1999.

onder de ESR vallen, zijn onder andere de bouw, de landbouw, afval, de kleine industrie en vervoer. Voorbeelden van mogelijke maatregelen die de lidstaten kunnen nemen om de emissies terug te dringen en hun streefcijfers te halen, zijn onder andere: het bevorderen van het openbaar vervoer, de modernisering van gebouwen, efficiëntere verwarmings- en koelingssystemen en klimaatvriendelijkere landbouwpraktijken.

4.4 Nederlandse nationale maatregelen

4.4.1 Stand van zaken

Nederland heeft zich gecommitteerd aan het Parijsakkoord om de CO₂-uitstoot met 40 procent te reduceren in 2030. In het Nederlandse (Ontwerp) Klimaatakkoord van 28 juni 2019 is het doel vastgelegd om de CO₂-uitstoot met 49 procent te reduceren in 2030 ten opzichte van het niveau in 1990. Dat de ontwikkelingen op dit vlak versnellen blijkt wel uit het feit dat de EU haar 2030 doelstelling voor CO₂-reductie inmiddels heeft aangescherpt naar 55 procent en verschillende politieke partijen in de Tweede Kamerverkiezingen van 2021 en in 2023 in hun programma's hebben aangegeven of, en in welke mate zij dit wenselijk achten.¹⁷⁹

In het Nederlandse Klimaatakkoord vermeldt het kabinet een aantal nieuwe maatregelen om de Nederlandse doelen te bereiken, waaronder de (inmiddels gerealiseerde) introductie van een nationale CO₂-heffing.

Begin 2020 is verder het Schone Lucht Akkoord gesloten tussen Rijk, provincies en gemeenten, ter vastlegging van de ambitie om de luchtkwaliteit in Nederland permanent te verbeteren.

In het Klimaatakkoord heeft het kabinet kosteneffectiviteit centraal gesteld - elke sector levert op basis van kosteneffectiviteit een bijdrage aan het realiseren van 49 procent emissiereductie in 2030. Hierdoor blijft, volgens het kabinet, de transitie betaalbaar. Samen met meer dan honderd partijen heeft het kabinet gewerkt aan een samenhangend pakket aan maatregelen in alle sectoren, waardoor het maatregelenpakket ook een zo breed mogelijk maatschappelijk draagvlak heeft.

179 Zie onder andere N.E. Muller, 'Fiscale klimaat- en milieumaatregelen in de verkiezingsprogramma's 2021. Integrale aanpak fiscale verduurzaming absolute must voor nieuw kabinet', WFR 2021/51.

In de huidige Nederlandse Klimaatwet is naast de doestelling van 49 procent broeikasgassenreductie in 2030 (en het terugdringen van de emissies van broeikasgassen in Nederland tot een niveau dat 95 procent lager ligt in 2050 dan in 1990 en een volledige CO₂-neutrale elektriciteitsproductie in 2050) ook vastgelegd op welke manier en in welk ritme de invulling, borging, monitoring en bijsturing van het klimaatbeleid plaatsvindt. Het kabinet rapporteert jaarlijks in de Klimaatnota over de voortgang van de beleidsafspraken en beziet elke twee jaar in de Voortgangsrapportage of aanvullende maatregelen nodig zijn. Elke vijf jaar vindt een herijking van de opgave plaats en wordt een eventueel resterende opgave om 49 procent te reduceren over de sectoren - indien nodig - opnieuw verdeeld. Met deze systematiek is geborgd dat (in alle sectoren) afdoende maatregelen worden getroffen om het reductiedoel in 2030 te realiseren, en is tevens voldoende flexibiliteit indien in de EU aanvullende doelstellingen worden vastgesteld.

Klimaatzaak Urgenda

De klimaatzaak Urgenda is een belangrijke motivatie voor de ontwikkeling van het Nederlands klimaatbeleid, meer specifiek het beleid gericht op vermindering van emissies op Nederlands grondgebied. In 2015 spande de Stichting Urgenda samen met negenhonderd mede-eisers een rechtszaak aan tegen de Nederlandse overheid met als eis dat de overheid meer zou moeten doen om de uitstoot van broeikasgassen te verminderen teneinde de gevolgen van klimaatverandering te beperken. Rechtbank Den Haag en Hof Den Haag stelden Stichting Urgenda en de mede-eisers in het gelijk, hetgeen in 2019 door de Hoge Raad is bekrachtigd. Naar aanleiding van deze zaak is de Nederlandse staat verplicht *“om de uitstoot van broeikasgassen per eind 2020 met minstens 25 procent terug te brengen ten opzichte van 1990”*.¹⁸⁰ Aangenomen wordt dat die verplichting ook geldt voor de jaren na 2020. Het vonnis wordt gezien als historisch en uniek, omdat het de eerste keer was dat een rechter een overheid dwong om ambitieuzere klimaatmaatregelen te nemen op basis van mensenrechten en de zorgplicht van de staat. De uitspraak benadrukt de verantwoordelijkheid van de staat om doeltreffende actie te ondernemen om klimaatverandering te bestrijden en de kwetsbaarheid van burgers en toekomstige generaties te beschermen. Inmiddels worden er overal in de wereld zogeheten klimaatzaken gevoerd.

Economie brede uniforme CO₂-heffing

Breed gedeeld is de opvatting dat een aanpak in EU of internationaal verband veruit de voorkeur heeft, omdat de problematiek van CO₂-emissies inherent grensoverstijgend is. De keuze om een nationale minimum CO₂-prijs in te voeren is suboptimaal ten opzichte van de kaders die de regering schetst om juist dat probleem internationaal aan te pakken.

180 Zie HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006.

Vermeldenswaardig is nog een studie uit 2019 waarin wordt geconcludeerd dat de beste (economische) oplossing voor het belasten van CO₂-uitstoot effectief op het volgende neerkomt:¹⁸¹

- een economie-brede CO₂-heffing ('marginale beprijzing');
- een vrijstelling van CO₂-emissies die objectief is en is gebonden aan de schaal van de bedrijfsvoering ('evidence-based conditioneel terugsluizen');
- vrijstelling van CO₂-emissies geldt alleen voor die industrie die zware internationale concurrentie ondervindt;
- een subsidie voor de onrendabele top bij innovatieve investeringen (SDE++) is wenselijk als dit type investeringen in de toekomst voor andere bedrijven wel rendabel is;
- verlaging van andere belastingen (voor burgers).

Het CPB en PBL hebben de effecten onderzocht van een heffing op CO₂-uitstoot in de hele economie gegeven de doelstelling voor CO₂-reductie uit het Ontwerp Klimaatakkoord. De CO₂-heffing zou in de plaats komen van de maatregelen uit het Ontwerp Klimaatakkoord.¹⁸² Een uniforme prijs, waarbij iedereen hetzelfde betaalt voor zijn CO₂-uitstoot, is volgens het CPB en PBL meest kostenefficiënt. De CO₂-uitstoot kan relatief goedkoop worden gereduceerd bij de energie-intensieve industrie en de elektriciteitsopwekking. Er hoeft dan minder een beroep te worden gedaan op sectoren waar al hoge impliciete belastingen geheven worden en verdere uitstootreductie relatief duur is, zoals de gebouwde omgeving (de energiebelasting in de gebouwde omgeving wordt voor aardgas deels en voor elektriciteit volledig afgeschafte). Dit reduceert de kosten van klimaatbeleid.

Een uniforme CO₂-prijs in Nederland kan wel leiden tot CO₂-weglek omdat deze beprijzing juist relatief grote inspanningen vereist in sectoren die zijn blootgesteld aan internationale concurrentie (bijvoorbeeld de industrie). Deze effecten kunnen worden beperkt door specifieke terugsluismaatregelen waarbij de vormgeving van de terugsluis de omvang van de CO₂-weglek beïnvloedt.¹⁸³

Omdat er geen uniforme CO₂-prijs is, is Nederland, naast de EU-maatregelen, inmiddels aan de slag gegaan met de ontwikkeling van eigen nationale regelgeving die met name voortbouwt op het EU-ETS. Het karakter van de twee grote instrumenten voor CO₂-reductie industrie en elektriciteitsopwekking is nadrukkelijk dat van een borgingsmechanisme om de beoogde CO₂-reductie te realiseren.

181 R. Gerlagh, R. van Tilburg, S. van Wijnbergen & L. Carton (2019), Economics of Installing a CO₂ Tax in the Dutch Tax System. Een vergelijkbaar pleidooi is ook te horen in een interview met Herman Vollebergh, zie <https://www.youtube.com/watch?v=JQcTtfzl-uY> tussen ongeveer minuut 19.10 en 22.09.

182 CPB en PBL (2019), Economische effecten van CO₂-beprijzing: varianten vergeleken.

183 CPB (2020), Kansrijk Belastingbeleid, Den Haag, p. 156.

Het gaat om twee instrumenten die voortvloeien uit het Klimaatakkoord. Het eerste beoogt een minimum CO₂-prijs te introduceren bij elektriciteitsopwekking en is op 3 juni 2019 als wetsvoorstel ingediend bij de Tweede Kamer.¹⁸⁴ Het tweede is de Wet CO₂-heffing industrie¹⁸⁵ die sinds 1 januari 2021 van kracht is. Hier hoort bij dat uitrolsubsidie (SDE++) beschikbaar wordt gesteld voor CO₂-besparende maatregelen.¹⁸⁶

De CO₂-heffing industrie resulteert volgens het kabinet in een geleidelijk oplopende, stabielere CO₂-prijs en borgt zo de reductieopgave voor de industrie. Dit sluit aan bij de doelstelling van het EU-ETS (inclusief de MSR) om de CO₂-prijs te stabiliseren.

Deze worden hierna eerst uitgebreid toegelicht.

4.4.2 Minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking

Stand van zaken

De minimumprijs voor CO₂-emissie ten gevolge van elektriciteitsopwekking bij bedrijven die vallen onder het EU-ETS-systeem is in feite een belasting. Hieronder vallen zowel energiecentrales met CO₂-uitstoot als gevolg van elektriciteitsopwekking, als EU-ETS-bedrijven met CO₂-uitstoot bij elektriciteitsopwekking. Effectief wordt een belasting geheven als de EU-ETS-prijs onder een bepaald minimum komt. De belasting is dan het verschil tussen de minimumprijs en de werkelijke EU-ETS-prijs, het gaat dus om 'bijheffen' tot het bedrag van de minimumprijs. De vastgestelde minimumprijs is voor 2020 12,30 euro per ton, oplopend tot 31,90 per ton in 2030.¹⁸⁷

Een belangrijk argument voor het invoeren van de minimum CO₂-prijs is volgens de memorie van toelichting dat met het invoeren van een minimum CO₂-prijs voor elektriciteitsproducenten langjarig zekerheid wordt geboden over de minimale hoogte van CO₂-kosten die deze producenten zouden moeten betalen. Hiermee zou worden bereikt dat producenten dit mee kunnen nemen bij hun investeringsbeslissingen in verduurzaming.¹⁸⁸

184 Wet minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking, Stb. 2022, 132.

185 Stb. 2020, 544.

186 De grootste nationale beleidsinstrumenten in het EU-ETS (CO₂-heffing industrie, minimum CO₂-prijs en SDE++) bewegen alle drie mee met het EU-ETS, waardoor dit beleid complementair is aan het EU-beleid. Wordt de EU-ETS-prijs hoger, dan wordt er automatisch minder CO₂-heffing betaald, geen of minder CO₂-minimumprijs betaald en neemt (bij toepassing ETS-correctie) de hoogte van de SDE++-subsidie automatisch af door toepassing van de EU-ETS-correctie, en vice versa.

187 Artikel 71f Wbn.

188 Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 3.

Volgens het PBL heeft introductie van een minimumkoolstofprijs als onderdeel van nationale energiebelastingen, eventueel geharmoniseerd via de Energiebelastingrichtlijn, belangrijke voordelen. Deze minimumprijs neemt risico's door broeikasgas-prijsonzekerheid en beweeglijkheid (zoals die binnen het EU-ETS optreden) weg. Zo'n vorm van CO₂-beprijzing geeft lidstaten meer mogelijkheden om het prijsbeleid op de nationale omstandigheden en beleidscontext aan te laten sluiten. CO₂-beprijzing via (geharmoniseerde EU-)belastingen stuurt echter minder duidelijk op een beoogd emissiereductiedoel en vereist bij uitvoering op EU-niveau unanimititeit van lidstaten.¹⁸⁹

Volgens het PBL leidt een hogere CO₂-prijs in het algemeen tot een hogere marktprijs voor elektriciteit, wanneer fossiel 'aan de marge' zit. Omdat bij een hogere CO₂-prijs gascentrales 'voordeel' hebben ten opzichte van kolencentrales, betekent dit dat bijvoorbeeld de Nederlandse gascentrales uiteindelijk vaker zullen draaien. Dit is naast de relatieve prijsverschillen tussen kolen en aardgas ook afhankelijk van de toename van de productie van hernieuwbare elektriciteit en de ontwikkeling van de elektriciteitsvraag in (vooral Noordwest) Europa. Een hogere elektriciteitsprijs betekent ook een hogere opbrengst of kleinere onrendabele top voor hernieuwbare elektriciteitsproductie, zodat de Nederlandse ambitie om verdere groei hiervan na 2025 'subsidie-loos' te realiseren beter realiseerbaar wordt. De grotere volatiliteit van de elektriciteitsprijs (doordat het prijsverschil toeneemt tussen de situatie waarin fossiele centrales de prijs bepalen en de situatie waarin dat niet zo is) maakt flexibilisering van de vraag en de inzet van (nieuwe) opslagtechnieken financieel gunstiger.

Deze ontwikkelingen tezamen kunnen er dus voor zorgen dat eventuele uitbreiding van de hoeveelheid hernieuwbare elektriciteit, bijvoorbeeld om een eventuele grotere elektriciteitsvraag op te vangen, financieel gunstiger wordt en meer emissiereductie in Nederland bevordert. Een keerzijde van een hogere elektriciteitsprijs is dat dit doorwerkt in de kosten van elektrificatiemogelijkheden in andere sectoren, alhoewel een hogere CO₂-prijs ook het fossiele alternatief duurder zal maken. Al met al zal het effect van de Europese ambitieverhoging op de Nederlandse elektriciteitssector vooral worden bepaald door de mate waarin op Europese schaal vraag en aanbod van elektriciteit veranderen. Het is in dat samenspel, en gegeven de marktpositie van Nederlandse gascentrales in die Europese context, denkbaar dat boven op de afspraken in het Klimaatakkoord aanvullende beleidsinspanningen nodig blijken om emissies op het Nederlands grondgebied conform de Klimaatwet te beperken.¹⁹⁰

Staatssteun

Op grond van de Europese staatssteunregels kan van een selectief steunvoordeel sprake zijn, wanneer ondernemingen, die gelet op de doelstelling van de regeling in

189 M. Hekkenberg, P. Boot & J. Notenboom, Het Europese Klimaatplan 2030. Aandachtspunten voor de afstemming tussen Europees en nationaal klimaatbeleid. Den Haag: PBL 2020, p. 7.

190 M. Hekkenberg, P. Boot & J. Notenboom, Het Europese Klimaatplan 2030. Aandachtspunten voor de afstemming tussen Europees en nationaal klimaatbeleid. Den Haag: PBL 2020, p. 26.

een feitelijk en juridisch vergelijkbare positie zitten, anders (financieel gunstiger) worden behandeld door een belastingmaatregel.¹⁹¹ Er kunnen objectieve redenen bestaan die een verschillend heffings- of beprijzingsregime rechtvaardigen. Alle uitstoters van broeikasgassen zullen in het licht van het doel van de maatregel in een vergelijkbare positie zitten.

Blijkens de toelichting is het doel van het wetsvoorstel Wet minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking om bedrijven die elektriciteit produceren in grotere mate te stimuleren om CO₂-reducerende maatregelen te nemen en daarmee een bijdrage te leveren aan de reductiedoelstelling per 2030.

In de toelichting wordt volgens de Raad van State geen objectieve reden genoemd waarom, gelet op het doel van CO₂-reductie, ervoor is gekozen de elektriciteitssector, en niet ook al de overige EU-ETS-sectoren, uitgezonderd de industrie, via een minimumprijs een dergelijke prikkel te geven.¹⁹²

Ten aanzien van de installaties voor elektriciteitsproductie geldt dat zij onder de voorgestelde Wet minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking vallen, maar niet onder de CO₂-heffing industrie.

Er zou sprake kunnen zijn van een gunstigere behandeling dan de industrie (exploitanten van installaties) die onder de CO₂-heffing industrie vallen.

Het kabinet concludeert dat de beperking van de CO₂-minimumprijs tot elektriciteitsopwekking geen staatssteun is in de zin van artikel 107, eerste lid, VWEU. Bij de beoordeling van eventuele staatssteunrisico's is het kabinet afgegaan op de besluitenpraktijk van de Europese Commissie. In het bijzonder is van belang dat het Verenigd Koninkrijk in 2013 een vergelijkbare CO₂-minimumprijs heeft geïntroduceerd die ook is beperkt tot elektriciteitsopwekking. Het Verenigd Koninkrijk heeft vervolgens een compensatieregeling voor de gevolgen van deze CO₂-minimumprijs voor energie-intensieve gebruikers, voorgelegd aan de Europese Commissie ter goedkeuring op het gebied van staatssteun. Deze compensatie is door de Europese Commissie als staatssteun aangemerkt maar goedgekeurd op basis van het milieu- en energiesteunkader. Van belang daarbij is dat de Europese Commissie niet heeft vastgesteld dat ook de beperking tot elektriciteitsopwekking als staatssteun beschouwd zou moeten worden. Gezien het feit dat de Nederlandse CO₂-minimumprijs materieel sterk overeenkomt met die in het Verenigd Koninkrijk concludeert het kabinet op basis van het besluit van de Europese Commissie dat een beperking van de Nederlandse CO₂-minimumprijs tot elektriciteitsopwekking geen steunmaatregel is.¹⁹³

191 Zie artikel 107 VWEU.

192 Kamerstukken II 2018/19, 35 216, nr. 4.

193 Kamerstukken I 2021/22, 35 216, nr. C, p. 4-5.

4.4.3 CO₂-heffing industrie

De CO₂-heffing industrie, eveneens een belasting, ziet in hoofdzaak op de emissie van broeikasgassen, maar dan bij en voor industriële productie en afvalverbranding. Afvalverbranding valt niet onder het EU-ETS en deze belasting heeft op dit moment alleen betrekking op de emissies¹⁹⁴ van AVI's die huishoudelijke afvalstoffen, gemengde bedrijfsafvalstoffen of gemengd sorteerresidu verbranden. De vormgeving van de heffing is erop gericht te borgen dat de reductiedoelstelling voor de industrie zoals die is afgesproken in het Klimaatakkoord wordt gerealiseerd, terwijl het gelijke speelveld met omliggende landen zo min mogelijk wordt aangetast.

Reeds bestaande belastingen

Ter zake van de vraag waarom gekozen is voor twee apart naast elkaar bestaande nationale heffingen ter borging van het reeds bestaande EU-ETS is in de memorie van toelichting als reden gegeven: het risico voor de leveringszekerheid van elektriciteit indien de CO₂-heffing industrie ook voor elektriciteitsproducenten zou gelden omdat daarmee levering duurder wordt.¹⁹⁵ Kennelijk wordt dit risico niet gezien voor de overige industriële producenten.

Daarnaast wordt – zonder onderbouwing – gesteld dat de Nederlandse CO₂-heffing industrie geen invloed heeft op de prijsvorming van het EU-ETS. De omvang van de Nederlandse emissie in relatie tot het geheel aan emissies vallend onder het EU-ETS wordt daartoe te gering geacht. Een Nederlandse nationale heffing zal weliswaar niet leiden tot significante wijzigingen in de marktwerking van het EU-ETS, maar het ondermijnt het EU-ETS wel degelijk. Indien niet alleen Nederland, maar diverse aan het EU-ETS deelnemende landen een nationale heffing zouden invoeren maken deze nationale heffingen gezamenlijk namelijk wel degelijk een verschil. Nu de opwarming van de aarde een internationaal probleem is zal de oplossing idealiter internationaal gevonden moeten worden. Er moet voor worden gewaakt dat een nationaal instrument internationaal beleid ondermijnt.

Aansluiting bij het EU-ETS

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat zoveel mogelijk is aangesloten bij het EU-ETS, maar dat hier soms gemotiveerd van is afgeweken. Het kabinet is van mening dat de heffing de doelstellingen van de ETS-richtlijn niet ondergraaft. De CO₂-heffing is zo vormgegeven dat het de reductiedoelstelling van de industrie uit het Klimaatakkoord borgt – te weten een reductie van 14,3 megaton ten opzichte van het

194 De heffing heeft voor AVI's alleen betrekking op de uitstoot van CO₂ en niet op andere broeikasgassen zoals CH₄ (methaan) en N₂O (distikstofoxide).

195 Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3.

basispad in 2030 - en het risico op koolstoflekage zo klein mogelijk is. Om de kans op weglek te beperken wordt alleen de CO₂-uitstoot belast die de industrie volgens de doelstelling niet meer mag uitstoten. De resterende emissies die passen bij de doelstelling zijn onbelast. Oftewel als de industrie de beoogde CO₂-reductie realiseert, zoals is afgesproken in het Klimaatakkoord, zal de feitelijke uitstoot gelijk zijn aan de vrijgestelde uitstoot en wordt er geen heffing betaald. De industrie heeft tijd nodig om de gewenste CO₂-reductie te realiseren. Om die reden is sprake van aflopende vrijgestelde uitstoot.

In de eerste jaren, tot ruwweg 2024, ontvangt de industrie als geheel meer dispensatierechten dan nodig is voor de verwachte feitelijke uitstoot. Voorts start het tarief (2021) op ruim 30 euro per ton CO₂ en loopt geleidelijk op.¹⁹⁶ Bovendien wordt individuele bedrijven flexibiliteit geboden met de mogelijkheid van overdracht en herberekening, terwijl de sector als geheel gehouden wordt aan de noodzakelijke CO₂-reductie. Al deze elementen gezamenlijk geven de industrie tijd en flexibiliteit om de benodigde investering te doen en zo nauw mogelijk te laten aansluiten op hun investeringscyclus. Hierdoor wordt het risico op weglek beperkt.

Voor emissies die volgens de afspraken in het Klimaatakkoord onder de CO₂-heffing worden gebracht, maar die niet vallen onder het EU-ETS, wordt aangesloten bij de wijze waarop procesemissies worden benaderd in EU-ETS. Het betreffen met name de CO₂-emissies bij AVI's en substantiële lachgasuitstoot voor zover die niet al onder het EU-ETS vallen. Voor dit soort uitstoot bestaat geen Europese benchmark. Bij het ontbreken hiervan wordt, vanuit het oogpunt van uitvoerbaarheid en beperken van de administratieve lasten voor de bedrijven, gekozen de procesemissiebenadering toe te passen op deze emissies. Daarmee worden dispensatierechten verstrekt voor deze installaties gerelateerd aan 97 procent van het historisch activiteitsniveau in de referentieperiode (2014-2018). Dit wordt vermenigvuldigd met de in dat jaar geldende reductiefactor.

Reductiefactor en prijspad

Een dispensatierecht houdt het recht in voor de exploitant van een industriële installatie om vrij van de CO₂-heffing industrie één ton kooldioxide-equivalent uit te stoten in het kalenderjaar waarin die uitstoot plaatsvindt. Het gaat daarbij om de tonnen kooldioxide-equivalent die belastbaar zijn en dus van de industriële jaarvracht onderdeel uitmaken. Een dispensatierecht is overdraagbaar, mits aan de voorwaarden wordt voldaan.

196 Het in 2023 geldende tarief is 55,49 euro. De EU-ETS prijs die is vastgesteld voor 2023 is 73,27 euro. Voor EU-ETS-installaties komt de te betalen heffing over 2023 daarmee te liggen op 0 euro.

De hoeveelheid gratis emissierechten die een bedrijf toegewezen krijgt is gebaseerd op een benchmark waardoor alleen de best presterende bedrijven (laagste emissies per geproduceerd product) voldoende gratis emissierechten toegewezen krijgen om de volledige uitstoot af te dekken.¹⁹⁷

De dispensatierechten worden bepaald op basis van de betreffende benchmark, het activiteitsniveau - kort gezegd de hoeveelheid productie - en de jaarlijkse reductiefactor. De reductiefactor is voor 2021 vastgesteld op 1,2.¹⁹⁸

In lijn met de CO₂-heffing industrie en de nieuwe EU-ETS-benchmarks, is de nationale reductiefactor per 1 januari 2023 herijkt. Daarnaast is de reductiefactor, en daarmee effectief het aantal dispensatierechten, aangescherpt. De reductiefactor voor het jaar 2023 is 1,213. De jaarlijkse afname van de reductiefactor stijgt naar 0,078 per jaar.

Een reductiefactor van meer dan 1 werkt als een verruiming van de benchmark. Voor 2023 geldt een reductiefactor van 1,213. Dit heeft dus tot gevolg dat de broeikasgas-emissies tot en met 21,3 procent boven het EU-ETS-benchmark niet worden belast.

Door de daling van de reductiefactor moet de Nederlandse industrie in 2030 ruim onder de EU-ETS-benchmark zitten. Dit roept de vraag op hoe de Nederlandse CO₂-heffing zich gaat verhouden tot de ontwikkeling van de EU-ETS-prijs en de EU-ETS-benchmarks. Het is in elk geval lastig voor industriële partijen hiervan op voorhand een goede inschatting te maken.

Uitstoot waarvoor een installatie geen dispensatierechten heeft is belast als de betreffende EU-ETS prijs voor dat jaar te laag is.

Houdt een installatie echter dispensatierechten over dan kan dit overschot worden verhandeld met andere partijen. Hiermee wordt dus een markt in rechten op uitstoot van CO₂ gecreëerd binnen het reeds bestaande EU-ETS.

197 Bedrijven krijgen geen gratis emissierechten voor elektriciteitsopwekking. Zie Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, paragraaf 2.2 en 2.4.27: "Binnen het EU-ETS worden geen gratis rechten toegekend voor de hoeveelheid elektrische opgewekte warmte-inzet omdat daarmee in strijd met de EU-ETS-richtlijn, rechten zouden worden toegewezen voor emissies die gerelateerd zijn aan elektriciteitsopwekking. Daartoe moet de hoeveelheid warmte uit elektriciteit vermenigvuldigd met de warmtebenchmark afgetrokken worden van de hoeveelheid berekende rechten. Idee erachter is dat de emissies die bij de elektriciteitsproductie horen volledig worden doorberekend. Dit heeft geleid tot een bepaling waardoor er in het geheel geen rechten mogen toegewezen voor elektriciteitsopwekking. Deze aftrek wordt voor het bepalen van dispensatierechten voor de nationale heffing niet toegepast. Zo wordt bereikt dat deze reductiemaatregel op gelijke wijze wordt beloond als andere maatregelen."

198 Artikel 16.b17, derde lid, Wm.

Het prijspad is vastgesteld als volgt.

Figuur 4.1: Prijspad CO₂-heffing industrie volgens artikel 71p Wbm

Jaar	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Na 2030
Hoogste heffing (in euro)	30,48	41,75	55,94	67,49	70,04	90,59	102,14	113,69	125,24	136,79

Opvallend is dat in 2030 de nationale CO₂-heffing flink hoger is dan de huidige EU-ETS-referentieprijs (2022: 73,27 euro). Ook hier past een kanttekening dat de relatie met de EU-ETS-prijs in 2030 zeer onzeker is.

Belastingplicht en belastingheffing

De belastingplichtige is de exploitant van een broeikasgasinstallatie, AVI of lachgasinstallatie. Het gaat om de exploitant die in de emissievergunning is vermeld. Dit is vanwege de inhoudelijke verbondenheid met de minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking. Het is voor de uniformiteit in de Wbm van belang dat het begrip belastingplichtige in beide belastingen op elkaar is afgestemd.

De grondslag van de CO₂-heffing industrie is gedifferentieerd naar type industriële installatie. Voor een broeikasgasinstallaties tellen alle broeikasgassen mee, overeenkomstig het EU-ETS. De grondslag voor een lachgasinstallatie heeft betrekking op CO₂ en N₂O. Voor een afvalverbrandingsinstallatie is alleen CO₂ relevant. De begrippen industriële installatie, broeikasgasinstallatie, afvalverbrandingsinstallatie, lachgasinstallatie en broeikasgas zijn gedefinieerd. In artikel 71i Wbm is voorzien in een aantal uitzonderingen.

Uitgezonderd van de heffing zijn ten eerste emissies van een broeikasgasinstallatie als gevolg van het opwekken van elektriciteit.¹⁹⁹ Niet uitgezonderd zijn de emissies bij elektriciteitsopwekking door middel van restgassen als brandstof.^{200, 201} Verder zijn ook bepaalde emissies die het gevolg zijn van het opwekken van meetbare warmte²⁰² voor stadsverwarming uitgezonderd. Van de werking van de heffing zijn ook installaties uitgezonderd die uitsluitend worden geëxploiteerd voor glastuinbouw.²⁰³

199 Daarvoor geldt namelijk de minimumprijs CO₂-prijs elektriciteitsopwekking

200 Een voorbeeld: een broeikasgasinstallatie wordt uitsluitend geëxploiteerd voor de opwekking van elektriciteit. Voor deze opwekking maakt de broeikasgasinstallatie deels gebruik van restgassen die in een andere broeikasgasinstallatie zijn vrijgekomen bij de productie van staal. De emissies die vrijkomen door de broeikasgasinstallatie die met deze restgassen elektriciteit opwekt, vallen onder de heffingsgrondslag.

201 Artikel 71j, tweede lid, Wbm.

202 Meetbare warmte is kort gezegd een nettowarmtestroom die getransporteerd wordt en een warmtemeter heeft of zich daarvoor leent. Als de meetbare warmte wordt uitgevoerd voor stadsverwarming dan vallen deze emissies die daaraan zijn toe te rekenen buiten de heffingsgrondslag, mits driekwart van de totaal geproduceerde meetbare warmte in het belastingtijdvak naar stadsverwarming is uitgevoerd.

203 Glastuinbouwers die onder het EU-ETS vallen worden niet gerekend tot de belastingplichtigen onder deze regeling. Voor hen geldt per 1 januari 2025 de CO₂-heffing glastuinbouw.

De broeikasgasinstallaties voor de gebouwde omgeving zijn eveneens uitgezonderd. Deze installaties worden bijvoorbeeld gebruikt voor het verwarmen of koelen van ruimtes in ziekenhuizen, universiteiten, luchthavens of veilinghallen. Indien de meetbare warmte van de industriële installatie (tevens) wordt gebruikt voor de productie van producten valt de industriële installatie wel onder het bereik van de heffing.²⁰⁴

Tevens is geregeld dat de geologische opslag van CO₂ door afvalverbrandingsinstallaties en broeikasgasinstallaties onder voorwaarden buiten de heffingsgrondslag wordt gelaten. Het gaat hier over de zogenaamde Carbon Capture and Storage, ook wel CCS.²⁰⁵ Binnen het EU-ETS blijft alleen CCS met CO₂-transport via pijpleidingen waarvoor een emissievergunning is verleend, buiten de jaarvracht en daarmee buiten de grondslag. In afwijking op de huidige praktijk, zal CCS in de toekomst buiten de grondslag blijven, ongeacht de wijze waarop de CO₂ is vervoerd. Voorwaarde is wel dat de CO₂ uiteindelijk permanent wordt opgeslagen in een geologische opslag waarvoor een emissievergunning onder het EU-ETS is verleend en het transport voldoet aan de (monitorings- en rapportage)verplichtingen. Hiermee wordt volgens het kabinet recht gedaan aan een reductiemaatregel die daadwerkelijk leidt tot een vermindering van CO₂ in de atmosfeer.

Maatstaf van heffing

De belasting wordt berekend over de zogenaamde industriële jaarvracht²⁰⁶ van een industriële installatie in het belastingtijdvak verminderd met het aantal dispensatierechten voor die industriële installatie in hetzelfde tijdvak.²⁰⁷

De dispensatierechten voor de CO₂-heffing zijn in tegenstelling tot de emissierechten binnen het EU-ETS niet overdraagbaar tussen jaren. Dat wil zeggen, ze kunnen niet worden meegenomen naar de toekomst.²⁰⁸

Zoals ook in de memorie van toelichting wordt aangegeven is het reduceren van emissies in een installatie niet een lineair proces, maar een stapsgewijs proces.

204 De CO₂-reductiedoelen voor deze sectoren vallen, conform afspraken in het Klimaatakkoord, al onder een ander instrumentarium.

205 In de praktijk ook wel aangeduid als *carbon capture utilisation and storage* (CCUS), zie de website van het RVO.

206 Industriële jaarvracht is in artikel 71h, onderdeel h, Wbm gedefinieerd als het aantal ton kooldioxide-equivalent van een industriële installatie in een kalenderjaar dat in de lucht is veroorzaakt en ter zake waarvan de CO₂-heffing industrie is verschuldigd.

207 Artikel 71i, eerste lid, Wbm. Zie ook het Hoofdstuk 16b Wm. Dit hoofdstuk stelt regels voor de wijze waarop de emissies en activiteiten van een industriële installatie moeten worden gemonitord en hoe daarvan verslag (industriële emissieverslag) moet worden gedaan zodat het mogelijk is een CO₂-heffing industrie toe te passen. Daarnaast is in dit hoofdstuk vastgelegd hoe jaarlijks een bepaalde hoeveelheid vrijgestelde uitstoot ruimte wordt berekend in de vorm van dispensatierechten. Voor de inhoud van het industrieel emissieverslag en de wijze van aanleveren worden bij of krachtens ministeriële regeling nadere regels gesteld. Aansluiting wordt gezocht bij het EU-ETS.

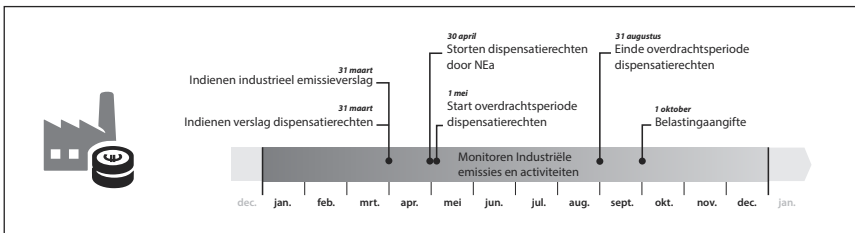
208 Het is wel mogelijk om dispensatierechten over te dragen tussen installaties. Dat kan zowel tussen verschillende installaties binnen een bedrijf als tussen installaties van verschillende bedrijven.

Door dispensatierechten niet overdraagbaar te maken tussen jaren wordt het lineaire karakter van dit reductieproces enigszins miskend, aldus de commissie. Het is voor belastingplichtigen dan immers niet mogelijk de dispensatierechten in te zetten op het moment wanneer zij deze het economisch meest nodig hebben. Een optie om dispensatierechten te kunnen ‘sparen’ was wellicht evenwichtiger geweest.

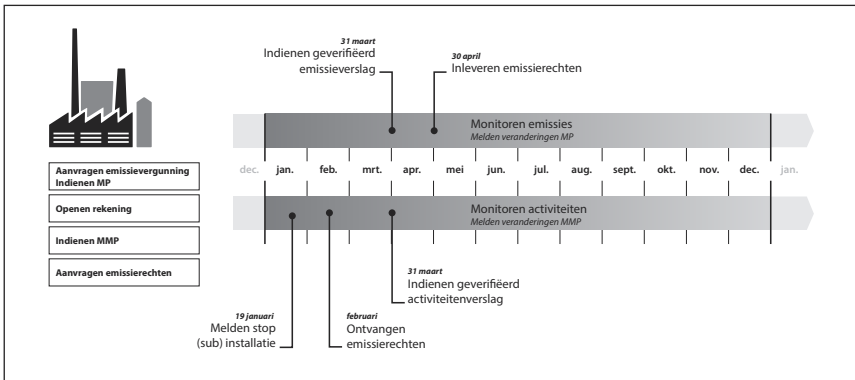
Administratieve verplichtingen

Een exploitant van een broeikasgasinstallatie heeft voor de CO₂-heffing industrie aparte administratieve verplichtingen, naast de verplichtingen die volgens artikel 52 AWR gelden. Zie hieronder de overzichten van de NEa.²⁰⁹

Figuur 4.3: Tijdljn CO₂-heffing vanaf 2022



Figuur 4.4: Tijdljn emissiehandel



Carry-backregeling

Er is een carry-backregeling opgenomen voor de periode 2021 tot en met 2029. De exploitant kan een overschot aan dispensatierechten gebruiken voor een herberekening van de belasting die is betaald voor die industriële installatie over de vijf belastingtijdvakken voorafgaand aan het eerstgenoemde belastingtijdvak. Er kan dus

209 Zie de website van de NEa.

tot en met uiterlijk 2034 op deze carry-backregeling een beroep worden gedaan.²¹⁰ De carry back kan bedrijven helpen die in de vijf jaar voor de implementatie van een emissiereductie optie deze CO₂-heffing hebben betaald. Het is echter onzeker of de ruimte die door emissiereductie ontstaat groot genoeg is om, met behulp van de carry-backregeling, de eerdere afdracht voor de nationale heffing volledig terug te krijgen.²¹¹

Procesemissie-benadering bij emissies die niet onder het EU-ETS vallen

Voor emissies die niet onder het EU-ETS vallen, maar wel onder de CO₂-heffing industrie, zoals bij AVI's het geval is, wordt, zoals is opgemerkt, bij een gebrek aan benchmarks aangesloten bij 97 procent van de historische emissies. Uitgaande van een reductiefactor van 1,2 (2021) komt dit neer op een vrijgestelde voet van 116,4 procent. De vraag is of een CO₂-heffing voor deze partijen dan wel nut heeft en wat dit nut dan is.

Uitvoering door de Nederlandse Emissie autoriteit²¹²

De minimum CO₂-prijs en de CO₂-heffing industrie worden niet door de Belastingdienst, maar de NEa uitgevoerd. Het is zo dat de NEa de nodige ervaring heeft met het vaststellen van de emissieverslagen, maar de NEa heeft veel minder ervaring met de formeelrechtelijke aspecten van het innen van een belasting. De commissie is benieuwd naar de evaluatie van de formele afwikkeling van zaken met belastingplichtigen.

Risico op carouselfraude

Met de emissierechten van het EU-ETS is veel btw-carouselfraude²¹³ gepleegd. De vraag is of dit ook een risico is bij de dispensatierechten van de CO₂-heffing industrie en zo ja, op welke wijze dit kan worden voorkomen. Een specifieke binnenlandse verlegging van de btw naar de afnemer ter bestrijding van mogelijk substantiële fraude met dispensatierechten is mogelijk na kennisgeving en verzoek aan/bij de Europese Commissie ex artikel 199ter Btw-richtlijn tot en met 2026.

210 Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 3, paragraaf 2.4.4.

211 Vergelijk PwC (2020), Speelveldtoets 2020. De impact van het voorgenomen klimaatbeleid op het speelveld van de Nederlandse industrie, p. 66.

212 Hierover meer in M.P.A. Spanjers, 'Belastingheffing zonder Belastingdienst', *WFR* 2020/115.

213 Een vorm van deze btw-fraude is de zogenoemde carouselfraude. Daarbij worden binnen een kring van ondernemers goederen of rechten in snel tempo aan elkaar doorgeleverd. Dit kan nationaal en internationaal. Bij geen verlegging van de verschuldigde btw naar de afnemer, ontstaat de situatie dat de afnemer de btw op zijn inkopen als voorbelasting aftrekt en dat hij zelfs een teruggaaf van btw van de Belastingdienst krijgt als hij zelf minder btw verschuldigd op zijn eigen omzet (bijvoorbeeld door door te verkopen beneden inkoopprijs, of over zijn omzet op één of andere manier materieel geen btw verschuldigd is). Als zijn leverancier (overdrager van de rechten die ook deelneemt aan de carousel) de btw die hij aan zijn afnemer factureert niet voldoet aan de Belastingdienst, ontstaat er een btw-lek in de keten. In een keten zullen dezelfde malafide partijen proberen deze vorm van fraude zo vaak mogelijk te herhalen binnen een korte tijd, waarbij soms het beeld van een carousel ontstaat.

4.5 Knelpunten en opmerkingen bij de nationale CO₂-belastingen

4.5.1 Afweging in licht van bredere prijsingsproblematiek

De ETS-richtlijn laat ruimte voor nationale, verdergaande Nederlandse maatregelen, mits deze verenigbaar zijn met de(sub)doelen van de richtlijn en ook overigens niet in strijd komen met het primaire Unierecht. Voorkomen moet worden dat een Nederlandse CO₂-heffing of -heffingen (onbedoeld) gevolgen heeft/hebben die de doelstellingen van het EU-ETS ondergraven en om die reden met de richtlijn op gespannen voet staat. Te denken is aan koolstoflekkage van Nederland naar het buitenland die het gevolg zou kunnen zijn van een relatief hoge Nederlandse CO₂-emissieprijs. Deze effecten zouden niet alleen beleidsmatig onwenselijk kunnen zijn, maar ook de nuttige werking van de ETS-richtlijn kunnen raken. De ETS-richtlijn heeft namelijk nadrukkelijk tot doel dergelijke weglekeffecten tegen te gaan.

Een ander voorbeeld is het samenspel met de MSR, die als doel heeft het EU-ETS 'schokbestendiger' te maken tegen onevenwichtigheden tussen vraag en aanbod. Op het moment dat de EU-ETS-prijs bijvoorbeeld te hoog wordt geacht, kunnen vanuit deze reserve emissierechten in de handel worden gebracht met als doel de koersstijging te dempen. De Nederlandse CO₂-heffingen kunnen wat betreft Nederlandse emissies dit beoogde effect mogelijk tenietdoen, omdat voor deze emissies alsdan immers een hogere minimumprijs blijft gelden.

Een Nederlandse heffing die een met de loop der jaren toenemende opslag op de EU-ETS-prijs kent, kan voor exploitanten van installaties binnen hun handelingsperspectief mogelijk kostenverzwarend uitwerken. Dit kan nadelige gevolgen hebben voor hun business case en concurrentiepositie op de interne markt.²¹⁴

In de huidige wetgeving betreffende de CO₂-heffing industrie moet in 2030 de Nederlandse industrie door de aanscherping van de reductiefactor (zie hieronder) ruim onder de huidige EU-ETS-benchmark zitten. Dit roept volgens de commissie de vraag op hoe dit zich gaat verhouden tot de ontwikkeling van de EU-ETS-prijs en de EU-ETS-benchmarks. Het zal lastig zijn voor industriële partijen hiervan op voorhand een goede inschatting te maken.

Opvallend is dat in 2030 volgens de nationale wet in 2021 de CO₂-heffing industrie flink hoger is dan de in 2023 geldende EU-ETS-prijs. Ook hier past een kanttekening dat de relatie met de EU-ETS-prijs in 2030 zeer onzeker is. Hiermee is het netto te betalen bedrag in Nederland niet per se zekerder dan in ons omringende landen waar slechts met de EU-ETS-prijs wordt gerekend. Vanwege de koppeling aan het EU-ETS is het

214 Vgl. Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 4, p. 11-14 en PwC (2020), Speelveldtoets 2020. De impact van het voorgenomen klimaatbeleid op het speelveld van de Nederlandse industrie.

theoretische voordeel van een groene heffing/belasting dat de prijs vooraf bekend is, in feite verwaterd, want bij een hogere EU-ETS prijs blijft er onzekerheid omtrent de hoogte.

Als de CO₂-heffing op nationaal niveau wordt losgelaten loopt de emissiereductie in de industrie teruglopen, maar tegelijkertijd wordt dit deels gecompenseerd door aanscherping van het EU-ETS en een hogere ETS-prijs. De Commissie Van Geest merkt in dat verband op dat als de nationale CO₂-heffing voor de industrie wordt losgelaten en de SDE++ voor ETS-sectoren vanaf 2023 stopt, een gelijk spelveld met de rest van de EU ontstaat. Tegelijkertijd wordt opgemerkt dat de verwachting is dat EU-besluitvorming over het EU-ETS langzaam verloopt waardoor dit pas na 2026 in werking treedt. Dit betekent dat Nederland tot die tijd verder achter gaat lopen en dat de reductie-opgave richting 2050 groter wordt. De borging van nationale emissiereductie richting 2030 neemt dan sterk af.²¹⁵ In dit verband is de klimaatzaak Urgenda en de daarin bekrachtigde verplichting voor de overheid om de uitstoot van broeikasgassen te reduceren van groot belang.

De lange termijn doelstellingvraag is of de twee grote heffingsinstrumenten voor CO₂-reductie industrie en elektriciteitsopwekking als borgingsmechanisme om de beoogde CO₂-reductie te realiseren (in combinatie met de subsidies) uiteindelijk leiden tot een nieuw stabiel evenwicht. Het kabinet Rutte III was van mening dat hun geheel van maatregelen, gecombineerd met de ligging, de goede infrastructuur en de sterke regionale clusters, Nederland een interessant land maakt voor de basisindustrie om hier te investeren in verduurzaming.

De lange termijnvisievraag is wellicht of uiteindelijk installaties in Nederland nog CO₂ mogen uitstoten. Zo ja, zal dan het borgingmechanisme voort moeten bestaan? Het gevolg is dat uitstoot van broeikasgassen en andere schadelijke stoffen relatief hoog beprijsd moet worden. De vraag is wat er dan volgens de regering met de betreffende belastingopbrengst moet gebeuren (verdelingsvraagstuk).

Wat de commissie betreft is ook een visie op rechtsbescherming van belang en gewenst. Huidige en potentiële producenten moeten inzicht hebben in en zekerheid hebben over rechtsbescherming en mogelijkheden om handhaving door de overheid af te dwingen voor onverhoopte situaties dat partijen zich oneigenlijk concurrentievoordeel toe-eigenen.

Verder is het van belang dat het creëren van nationale en regionale beleidsinstrumenten die het karakter van een borgingsmechanisme hebben, een risico met zich brengen dat dit leidt tot EU-brede het ontbreken van transparantie richting bedrijven

²¹⁵ Commissie-Van Geest (2021), Bestemming Parijs. Wegwijzer voor klimaatkeuzes 2030, 2050, p. 38. De Commissie Van Geest merkt ook nog op dat nader onderzoek nodig naar de effecten van een eventuele CO₂-heffing aan de marge met een lagere prijs die als minimumprijs fungeert (zie p. 68).

en burgers. Mochten alle lidstaten van de EER dit op uitgebreide schaal gaan doen, dan kan dat een versnipperd Europees speelveld in de hand werken. Daarmee wordt het risico gelopen dat het de afstand tot de perceptie van burger/private partijen vergroot.

Naar de mening van de commissie moet steeds transparant worden gemaakt in hoeverre een concrete maatregel die lastenverzwarend werkt op zichzelf een borgingsmechanisme is voor een niet werkend of niet afdoende werkend EU-ETS.

Hoewel een maatregel die zorgvuldig is vormgegeven en rekening houdt met concurrentieverstorende effecten de ontwikkeling en werking van maatregelen in breder verband kan stimuleren, is de invoering van een nieuwe CO₂-belasting zonder duidelijke inpassing in een EU- of internationale totaalvisie niet preferabel. Hierbij komt ook nog dat de fiscale maatregelen op het terrein van klimaat en milieu gemakkelijk op gespannen voet komen te staan met een belangrijke doelstelling van de Nederlandse kabinetten, namelijk het vereenvoudigen van het Nederlandse belastingstelsel. Het kan de voorkeur verdienen om het EU-instrument te respecteren en zich te concentreren op andere sectoren en actoren die niet onder EU-ETS vallen. De winst voor het klimaat en de kans om daarmee te voldoen aan de verplichting vanuit de klimaatzaak Urgenda kan wellicht beter op andere terreinen dan het EU-ETS worden gevonden.

4.5.2 Verdere opmerkingen over de verhouding tot het EU-ETS

Het effectieve belastingtarief van de CO₂-heffing industrie is voor zogenoemde EU-ETS-uitstoot het wettelijke tarief verminderd met de EU-ETS-prijs. Het wettelijke tarief start relatief laag en loopt met de tijd op. De belasting wordt geheven over de emissie in een jaar, waarbij een deel van de emissies is vrijgesteld.

In de Tweede Kamer is aan de orde geweest dat het theoretisch wenselijk zou zijn te werken met één uniforme CO₂-prijs is. Het EU-ETS is daar volgens toenmalig minister van Economische Zaken en Klimaat Wiebes op zich een goede kandidaat voor. Het doel aan het begin van de kabinetsperiode Rutte III was volgens hem echter belangrijker en ambitieuzer voor de industrie dan het EU-ETS kon borgen. Hij merkt op dat wellicht “als de EU Green Deal succesvol uitvalt, het misschien een bredere heffing en ook een hogere heffing wordt.” Het kabinet vindt daarom dat EU-ETS als enige beleidsinstrument onvoldoende is voor de vergroening van de industrie. Ook is het weglekprobleem in de Tweede Kamer aan de orde geweest. Op korte en middellange termijn heeft het kabinet een strenger doel dan er tot voor kort in Europa was. Kleine kostenverschillen kunnen bij dit soort producten volgens toenmalig minister Wiebes leiden tot een groot productieverlies. Wiebes is van mening dat de strategie van het kabinet aanzienlijk offensiever is dan strikt het voorkomen van weglekeffecten. De redenering is daarbij als volgt: steeds meer (basis)industrieën – dat is volgens hem controleerbaar – beseffen dat verduurzaming onontkoombaar is. Daarom zoeken zij naar de juiste

strategie en de juiste locatie. Het is toeval, een gelukkig toeval, maar Nederland is bij uitstek geschikt voor hun vestiging, ook als die energie-intensief zijn. Het kabinet beperkt naar eigen zeggen met de maatregelen niet alleen het weggeleffect, maar bevordert ook de toestroom. De eerste tekenen dat dat werkt, zijn volgens Wiebes zichtbaar, want er zijn bedrijven die zich om die reden in Nederland vestigen.²¹⁶

Tijdens de debatten is op 11 november 2020 een motie ingediend door Lodders (VVD) en Mulder (CDA) die ook is aangenomen.²¹⁷ In de motie vragen de Kamerleden om de voorkeur voor Europese beprijzing van CO₂ te bevestigen en scenario's te onderzoeken hoe met het Europese emissiehandelssysteem EU-ETS alsnog de Nederlandse reductiedoelen kunnen worden gehaald en "uiteindelijk een binnenlandse heffing overbodig kan worden.

Naar de mening van de commissie moet ook uit oogpunt van vestigingsklimaat voldoende aandacht worden gegeven aan rechtsbescherming. Voor het EU-ETS gelden in elk geval Europese beginselen. Voor nationale heffingen is dit extra belangrijk. De (potentiële) Nederlandse belastingplichtige moet op voorhand duidelijk zijn wat zijn Nederlandse en Europese positie qua rechtsbescherming in Nederland is.

4.5.3 Eén systeem of ten minste één overkoepelende lange termijnvisie

De Raad van State constateerde dat langs de lijnen van het Klimaatakkoord een CO₂-heffing voor de industriesector wordt geïntroduceerd. Hij wees er echter op dat ook andere sectoren, zoals de vervoersector, voor de opgave staan hun CO₂-uitstoot terug te brengen. Voor deze sectoren gold een vergelijkbare heffing niet, maar is voorzien in andere beprijzings- of beleidsinstrumenten. Voor de verschillende sectoren gelden dus uiteenlopende instrumenten. Hoewel dat volgens de Raad van State niet per se problematisch is, vertroebelt dit wel het overzicht in hoeverre hiermee voldoende werk wordt gemaakt van CO₂-reductie en of er een juiste balans is tussen de maatregelen die in de verschillende sectoren worden getroffen.²¹⁸

Het direct belasten van CO₂ met zowel een Europees als een nationaal (fiscaal) beleidsinstrument en het daarnaast (willen) invoeren van de diverse andere vergroeningsbeleidsinstrumenten brengt volgens de commissie een risico van het ontbreken van voldoende transparantie met zich. Bij een goed functionerend EU-ETS kan het zinvoller zijn om juist naar sectoren en actoren te kijken die nog niet onder dit instrument vallen en daar overkoepelende lange termijnvisie voor ontwikkelen.

216 Handelingen II 2020/21, nr. 23, item 11, p. 2.

217 Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 55.

218 Kamerstukken II 2020/21, 35 575, nr. 4.

Hoofdstuk 5

Water

5.1 Inleiding

In Nederland zijn de volgende belastingen en heffingen gerelateerd aan gebruik/-verbruik van water:

- BoL;
- Provinciale grondwaterheffing;
- Rioolheffing;
- Verontreinigingsheffing;
- Watersysteemheffing;
- Zuiveringsheffing;
- Overige belastingen.

Het Nederlandse waterbeheer bestaat uit de drinkwatervoorziening, het rioleringsbeheer, het zuiveringsbeheer, het watersysteembeheer en de muskus- en beverrattenbestrijding, waarbij het watersysteembeheer onderverdeeld kan worden in de zorg voor de waterveiligheid en het kwantiteits- en kwaliteitsbeheer van oppervlaktewater en grondwater.

Het waterbeheer wordt vanouds voor een belangrijk deel via (decentrale) heffingen bekostigd. De heffingen van de waterschappen behoren tot de oudste belastingen van ons land. Aanvankelijk waren de eerste waterschappen, die dateren van de tweede helft van de 13^e eeuw, voor de uitoefening van hun taken afhankelijk van bijdragen in natura (onderhoudsverplichtingen) van hun ingelanden, de grondbezitters.

In de late middeleeuwen werden deze bijdragen "gemeengemaakt" en omgezet in de verplichting om een belasting te betalen, die werd omgeslagen over de grondbezitters, vandaar de naam "omslag". Aanvankelijk bestond alleen een belastingplicht voor grondbezitters, in de 20^e eeuw werd deze uitgebreid met de eigenaren van gebouwen en - met de Waterschapswet van 1992 - de ingezetenen. De Wet verontreiniging oppervlaktewateren van 1970 voorzag daarnaast in een zuiveringsheffing voor huishoudens en bedrijven.

Bij de ingrijpende wijziging van de Waterschapswet in 2007 zijn de verschillende omslagen van het waterschap in elkaar geschoven en is een scherp onderscheid aangebracht tussen de kosten van het watersysteembeheer en de kosten van het zuiveringsbeheer. Voor de eerste taak kunnen de waterschappen een watersysteemheffing opleggen die de vroegere "omslag" heeft vervangen en voor de tweede taak een zuiveringsheffing.²¹⁹ Die zuiveringsheffing ziet op huishoudens en bedrijven die indirect afvalwater lozen op de gemeentelijke riolering dan wel de zuiveringsinstallatie van het waterschap. Voor rechtstreekse lozingen op oppervlaktewater voorziet de Waterwet voor het Rijk en de waterschappen in een verontreinigingsheffing.

Met de waterschapsheffingen is anno 2023 in totaal zo'n 3,5 miljard euro per jaar gemoeid. Het ruime eigen belastinggebied maakt de waterschappen vrijwel volledig 'self supporting'; alleen voor de versterking van primaire waterkeringen ontvangen zij een (gedeeltelijke) subsidie van het Rijk.

De (tien) Nederlandse drinkwaterbedrijven zijn voor het grootste deel privaatrechtelijke bedrijven (NV's; het Amsterdamse Waternet is een stichting van de gemeente Amsterdam en het Waterschap Amstel, Gooi en Vecht) en kunnen om die reden geen belastingen heffen. Zij rekenen een prijs voor hun product, waarmee in 2022 in totaal ruim 1,35 miljard euro was gemoeid.

De gemeenten beschikken voor het rioleringsbeheer over de mogelijkheid een rioolheffing op te leggen. Sinds de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken van 2007²²⁰ kunnen de gemeenten ook de kosten van de in de Waterwet geregelde gemeentelijke zorgplichten voor afvloeiend hemelwater en de stedelijke grondwaterstand via de rioolheffing bekostigen. In de rioolheffing gaat jaarlijks in totaal zo'n 1,7 miljard euro om.

Ten slotte zijn de provincies belast met enkele grondwatertaken, in het bijzonder de vergunningverlening voor een drietal categorieën onttrekkingen. Hiervoor kunnen zij op basis van de Waterwet een grondwaterheffing opleggen. Door de in artikel 77 Waterwet sterk begrensde bestedingsdoeleinden van deze heffing is de opbrengst daarvan met in totaal ongeveer 15 miljoen euro per jaar relatief laag.

Door de verschillende heffingen van vooral waterschappen en gemeenten en de prijs die drinkwaterbedrijven voor hun product rekenen, worden de kosten van het Nederlandse waterbeheer voor het overgrote deel decentraal gefinancierd, hetgeen aansluit bij de sterk decentrale opzet en uitvoering van het waterbeheer. Dit betekent dat het Rijk relatief weinig – nog geen 20 procent – bijdraagt aan de kosten van het

219 Wet modernisering waterschapsbestel, Stb. 2007, 208.

220 Stb. 2007, 276.

waterbeheer, die per jaar momenteel 7,8 miljard euro bedragen. Dit is een belangrijke constatering aangezien het aandeel in de kosten van het Rijk op andere beleids-terreinen vaak veel groter is.²²¹

Uit voorgaand overzicht blijkt reeds dat de bepalingen over de verschillende waterheffingen met name te vinden zijn in de Waterschapswet en de Waterwet. De gemeentelijke rioolheffing is geregeld in de Gemeentewet en voor bepalingen over de drinkwaterprijs moet de Drinkwaterwet opengeslagen worden.

Voorts is in dit verband artikel 9 KRW²²² van betekenis. Deze bepaling draagt de lidstaten op om rekening te houden met het beginsel van de kostenterugwinning van waterdiensten overeenkomstig met name het beginsel van de vervuiler betaalt. De lidstaten moeten er daartoe voor zorgen dat hun waterprijsbeleid adequate prikkels bevat voor de gebruikers om de watervoorraden efficiënt te benutten en daardoor een bijdrage te leveren aan de milieudoelstellingen van de KRW. Tevens bepaalt artikel 9 KRW dat de diverse watergebruiksectoren, ten minste onderverdeeld in huishoudens, bedrijven en landbouw, een redelijke bijdrage moeten leveren aan de verplichte kostenterugwinning van waterdiensten.²²³ Het begrip “waterdiensten” wordt gedefinieerd in artikel 2 KRW. Op basis van deze definitie kunnen in elk geval de drinkwatervoorziening, het rioleringsbeheer, het zuiveringsbeheer en het waterkwantiteitsbeheer als waterdiensten worden aangemerkt. Het navolgende overzicht illustreert dat het Nederlandse bekostigingsmodel voor het waterbeheer met zijn verschillende waterheffingen in grote lijnen aan artikel 9 KRW voldoet. Er is immers sprake van kostenterugwinning van waterdiensten, waaraan huishoudens, bedrijven en de landbouwsector bijdragen. Via de zuiverings- en de verontreinigingsheffing wordt voorts invulling gegeven aan het beginsel dat de vervuiler betaalt en er gelden met de belasting op leidingwater financiële prikkels die moeten aanzetten tot een efficiënt gebruik van het water. Niettemin kan volgens de commissie over de precieze vormgeving van deze elementen uiteraard verschillend worden gedacht.

221 Zie voor een beschouwing over de bekostiging van het Nederlandse waterbeheer H.J.M. Havekes, ‘De financiering van het (regionale) waterbeheer’, M en R 2018/94.

222 Richtlijn 2000/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2000 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid.

223 Zie uitvoerig over deze bepaling P.E. Lindhout, *Cost recovery as a policy instrument to achieve sustainable and equitable water use in Europe and the Netherlands* (diss. Utrecht), Bergambacht: Uitgeverij 2VM 2015.

5.2 Stand van zaken

5.2.1 Belasting op leidingwater

De eerstgenoemde belasting in de Wbrn is de BoL.²²⁴ Deze belasting is vrij rechttoe rechtaan.

De BoL wordt geheven op leidingwater.²²⁵ Leidingwater is water, al dan niet van drinkwaterkwaliteit, dat door een drinkwaterbedrijf of een afzonderlijke watervoorziening aan derden ter beschikking wordt gesteld.²²⁶

De wet verwijst voor de definitie van een drinkwaterbedrijf naar de Drinkwaterwet. Ingevolge artikel 1 van die wet wordt daaronder een bedrijf verstaan dat uitsluitend of mede bestemd is tot openbare drinkwatervoorziening door levering van drinkwater aan consumenten of andere afnemers dan wel een bedrijf dat uitsluitend of mede bestemd is tot levering van drinkwater aan een bedrijf of bedrijven als hiervoor is bedoeld. Onder afzonderlijke watervoorziening wordt verstaan een landgebonden voorziening, niet zijnde een drinkwaterbedrijf, voor de winning of behandeling van water dat met behulp van een distributienet als leidingwater ter beschikking wordt gesteld. Het gaat om drinkwater, maar ook andere soorten water (niet van drinkwaterkwaliteit).²²⁷

De BoL wordt geheven van degene die de levering verricht.²²⁸ De belastingplichtige is aldus het drinkwaterbedrijf of de afzonderlijke watervoorziening die water via een leiding aan derden ter beschikking stelt. De belastingplichtige belast normaal gesproken de belasting via de nota door aan de verbruiker.

Het belastbare feit is de levering van leidingwater via een aansluiting aan de verbruiker.²²⁹ Belasting wordt geheven over de levering van leidingwater. Water dat de leiding niet verlaat is dus niet belast. Denk hierbij aan warm water dat wordt gebruikt voor de verwarming van onroerende zaken (zoals stadsverwarming).

224 Tot 1 januari 2012 kende de Wbrn ook een aparte belasting op grondwater.

225 Artikel 13 Wbrn.

226 Artikel 12, onderdeel a, Wbrn.

227 Artikel 12, onderdeel c, Wbrn.

228 Artikel 15 Wbrn.

229 Artikel 14, eerste lid, Wbrn.

Onder aansluiting wordt verstaan een aansluiting van een in Nederland gelegen onroerende zaak als is bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, Wet WOZ. Een aansluiting is 'vrij vertaald' een onroerende zaak als is bedoeld in artikel 16 Wet WOZ.²³⁰

De belasting wordt geheven per eenheid leidingwater gemeten in kubieke meters.²³¹ In de wet is bepaald dat in beginsel maximaal een volume van 300 m³ leidingwater per verbruiksperiode van twaalf maanden per aansluiting in de heffing wordt betrokken.²³² Het verbruik van huishoudens overstijgt doorgaans dit volume niet. Daarentegen zijn er grote bedrijven die veel meer drinkwater verbruiken, soms wel miljoenen kubieke meters per jaar. De regeling impliceert dat ook dergelijke bedrijven slechts voor een volume van 300 m³ worden aangeslagen.

In artikel 16, tweede lid, Wbm is een speciale bepaling opgenomen voor de gevallen wanneer de geleverde hoeveelheid water niet bekend is, omdat de aansluiting niet is voorzien van een meter.

Het tarief van de BoL bedraagt 0,382 euro per m³ in 2023.²³³ In 2009 bedroeg het tarief 0,154 euro per m³. Na de afschaffing van de grondwaterbelasting is het tarief van de BoL dus meer dan verdubbeld. De BoL levert het Rijk circa 300 miljoen euro per jaar op.

Er geldt een vrijstelling van BoL ter zake van de levering van leidingwater door middel van een noodvoorziening, waaronder onder andere worden verstaan brandkranen en sprinklerinstallaties. Als aanvullende voorwaarde geldt dat deze vrijstelling alleen geldt indien sprake is van buitengewone omstandigheden.²³⁴ Over het algemeen wordt het water dat wordt geleverd voor brandblussing niet afzonderlijk in rekening gebracht. De drinkwaterbedrijven brengen hiervoor doorgaans een vast bedrag in rekening. Om voor de vrijstelling in aanmerking te komen dient de belastingplichtige overigens in zijn administratie een aantekening te maken, wanneer zich een buitengewone omstandigheid heeft voorgedaan.

230 Artikel 12, onderdeel d, Wbm. In de EB wordt de definitie van een aansluiting ook gehanteerd, zie over de paragraaf 3.1.2.2 over de EB waar wat nader is ingegaan op die definitie.

231 Artikel 16, eerste lid, Wbm.

232 Artikel 14, eerste lid, Wbm.

233 Per 2022 bedraagt het tarief 0,359 euro per m³ leidingwater.

234 Artikel 19 Wbm.

Een particuliere installatie voor centrale watervoorziening is een gemeenschappelijke voorziening voor de levering van leidingwater aan meer dan één onroerende zaak als is bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, Wet WOZ die permanent is aangesloten op het distributienet van een drinkwaterbedrijf of een afzonderlijke watervoorziening.²³⁵

Wanneer sprake is van de levering van leidingwater aan een particuliere installatie voor centrale watervoorziening wordt in beginsel de totale geleverde hoeveelheid leidingwater (het volledige aantal kubieke meter) belast. Dit is een afwijking van de hoofdregel dat per aansluiting per verbruiksperiode over maximaal 300 m³ leidingwater BoL wordt geheven.

Wanneer de exploitant van de particuliere installatie voor centrale watervoorziening echter aan de leverancier van het leidingwater een verklaring overlegt waaruit het aantal WOZ-objecten blijkt waaraan via die particuliere installatie voor centrale watervoorziening wordt geleverd, wordt slechts per WOZ-object over maximaal 300 m³ leidingwater BoL geheven.²³⁶ In artikel 4, vierde lid, Uitvoeringsregeling Wbm heeft de staatsecretaris van Financiën aangegeven dat een dergelijke verklaring van de exploitant minimaal de navolgende gegevens dient te bevatten:

- de dagtekening;
- de naam en het adres van de exploitant;
- de naam en de gegevens van de leverancier;
- het aantal WOZ-objecten en een omschrijving van de onroerende zaken met plaatselijke en kadastrale aanduiding die gemiddeld op de installatie zijn aangesloten.

5.2.2 Provinciale grondwaterheffing

Provinciale staten zijn bevoegd om bij verordening een grondwaterheffing in te voeren.²³⁷ Met deze bestemmingsheffing kunnen de provincies een aantal specifieke uitgaven bekostigen die voortvloeien uit het beheren van het grondwater. Die uitgaven worden in artikel 77, eerste lid, Waterwet limitatief opgesomd. Het moet gaan om ten laste van de provincie komende kosten:

- a. van maatregelen, direct verband houdende met het voorkomen en tegengaan van de nadelige gevolgen van het onttrekken van grondwater en het infiltreren van water;

²³⁵ Artikel 12, onderdeel e, Wbm.

²³⁶ Artikel 14, derde lid, Wbm.

²³⁷ Artikel 77, Waterwet. Zie over deze grondwater(onttrekkings)heffing H.J.M. Havekes, P.J. de Putter & W.J. Wensink (red.), *Praktijkboek Waterbeheer onder de Omgevingswet*, Den Haag: Boomjuridisch 2022, p. 470-474.

- b. in verband met voor het grondwaterbeleid noodzakelijke onderzoeken;²³⁸
- c. in verband met het houden van een register ter zake van het onttrekken van grondwater en het infiltreren van water;
- d. in verband met de vergoeding ingevolge artikel 7.14, eerste lid, Waterwet van schade, voortvloeiend uit de uitvoering van artikel 6.4 Waterwet (de vergunningverlening voor een drietal categorieën grondwateronttrekkingen);
- e. in verband met de uitvoering van artikel 7.19 Waterwet (provinciale onderzoeksplicht naar schade ten gevolge van onttrekkingen en infiltraties).

Voor andere doeleinden mag de grondwaterheffing dus niet worden aangewend. De opbrengst mag in beginsel niet meer dan 100 procent kostendekkend zijn. Gezien deze wettelijk gelimiteerde bestedingsdoeleinden kent deze heffing, afgezet tegen de andere waterheffingen, een relatief bescheiden opbrengst van circa 15 miljoen euro per jaar.

Ingevolge artikel 7.7, derde lid, Waterwet is het belastbare feit voor de onderhavige heffing de onttrokken hoeveelheid grondwater. Eventueel geïnfiltreerd water wordt op de onttrokken hoeveelheid grondwater in mindering gebracht. Heffingplichtig zijn de bij verordening aan te wijzen houders van inrichtingen of werken, bestemd tot het onttrekken van grondwater. In artikel 7.1 Waterbesluit is een aantal vrijstellingen van de grondwaterheffing opgenomen. Zo zijn onder andere onttrekkingen ten behoeve van bodemenergiesystemen volgens een gesloten systeem (koude- en warmteopslag), bodem- of grondwatersaneringsprojecten, landijsbanen en voor de ontwatering of afwatering van gronden niet heffingplichtig.

Alleen provincies kunnen een grondwaterheffing opleggen. Waterschappen moeten de kosten die zij maken op het terrein van het grondwaterbeheer bekostigen via de watersysteemheffing van de Waterschapswet. De grondwaterheffing moet niet worden verward met de provinciale grondwaterbeschermingsheffing op grond van artikel 15.34 Wm. Laatstgenoemde heffing dient ter bestrijding van specifieke kosten van het kwalitatieve grondwaterbeheer, maar is naar verluidt door geen enkele provincie ingevoerd.²³⁹ De bepalingen over de provinciale grondwaterheffing verhuizen binnenkort naar artikel 13.4b Omgevingswet en komt dan overigens 'grondwateronttrekkingsheffing' te heten.²⁴⁰ Inhoudelijke wijzigingen ten opzichte van artikel 7.7 Waterwet zijn daarbij niet aangebracht. Wel is de formulering aangepast aan de in de Omgevingswet gebruikte terminologie. De bepalingen over de grondwaterbeschermingsheffing verhuizen naar artikel 13.4 Omgevingswet, die op 1 januari 2024 in werking is getreden.

²³⁸ In artikel 7.2 Waterbesluit wordt nader aangegeven waaruit deze onderzoeken kunnen bestaan.

²³⁹ Zie G.J. van Leijenhorst, J.K. Lanser & E.G. Borghols, *Decentrale heffingen*, Deventer: Kluwer 2017, p. 463.

²⁴⁰ Zie de Invoeringswet Omgevingswet, Stb. 2020, 172.

5.2.3 Rioolheffing

Sinds 1 januari 2008 bestaat de rioolheffing in haar huidige vorm.²⁴¹ De basis vormt één wetsbepaling, te weten artikel 228a Gemeentewet, die alleen het voorwerp van de belasting aanstipt. Gemeenten hebben ingevolge artikel 10.33 Wm een zorgplicht voor de inzameling van stedelijk afvalwater en hebben op grond van de artikelen 3.5 en 3.6 Waterwet zorgplichten voor afvloeiend hemelwater en de stedelijke grondwaterstand. Gemeenten maken kosten om deze zorgplichten na te komen. Om deze uitgaven te bekostigen kan een gemeente beslissen om één of twee rioolheffingen in het leven te roepen. Het belastingraamwerk moet zien op:

- de inzameling en transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater, alsmede de zuivering van huishoudelijk afvalwater; en
- de inzameling van afvloeiend hemelwater en de verwerking van het ingezamelde hemelwater, alsmede het treffen van maatregelen om structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken.²⁴²

De rioolheffing is een bestemmingsheffing. De opbrengst mag uitsluitend voor de gemeentelijke riooltaken worden aangewend²⁴³ en in beginsel niet meer dan 100 procent van de kosten bedragen.²⁴⁴ Al met al gaat het om water dat direct of indirect wordt afgevoerd via de gemeentelijke riolering. Het is vervolgens aan elke gemeente om nadere invulling te geven aan de rioolheffing(en).²⁴⁵ Deze autonomie is breed en de uitvoeringspraktijk laat de nodige verschillen zien. Veel gemeenten baseren hun belastingverordening overigens op de modelverordening die de VNG periodiek opstelt. Zo wordt veelal aangesloten bij het heffen van degene die bij het begin van het belastingjaar het genot heeft (krachtens eigendom, bezit of beperkt recht) van een perceel dat direct, dan wel indirect, is aangesloten op de riolering van de desbetreffende gemeente. In dit geval spreekt men van een eigenarendeel. Ook kan de rioolheffing zijn gericht aan een gebruiker van een perceel van waaruit water direct respectievelijk indirect op de gemeentelijke riolering wordt afgevoerd. Dan spreekt men van een gebruikersdeel. Het eigenarendeel wordt doorgaans vastgesteld op een

241 Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken, Stb. 2007, 276. Zie over de gemeentelijke riooltaken en de betreffende zorgplichten H.J.M. Havekes, P.J. de Putter & W.J. Wensink (red.), *Praktijkboek Waterbeheer onder de Omgevingswet*, Den Haag: Boomjuridisch 2022, p. 121-132.

242 Artikel 228a, eerste lid, Gemeentewet.

243 Ook baggerkosten en de kosten van onderhoud van oevers kunnen meer dan zijdelings verband houden met de riolering, zodat zij (geheel of gedeeltelijk) via de rioolheffing mogen worden verhaald, HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0990 en HR 21 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1016.

244 Met name over dit principe bestaat de nodige jurisprudentie, zie onder meer Hof Arnhem-Leeuwarden 28 augustus 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:7681 en Hof Arnhem-Leeuwarden 17 december 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:10802.

245 Weliswaar is een gemeente gehouden aan de verplichte onderdelen welke zij in haar belastingverordening dient op te nemen, zoals de belastingplichtige, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf en het tarief. Dit volgt uit artikel 217 Gemeentewet.

vast bedrag per perceel. De gebruiker daarentegen betaalt naar het aantal kubieke meters afgenomen drinkwater. De rioolheffing wordt bij wege van aanslag geheven en is verschuldigd bij het begin van het belastingjaar. In totaal brengt deze heffing jaarlijks momenteel circa 1,7 miljard euro op.

Ten slotte wordt opgemerkt dat het onderhavige drietal gemeentelijke zorgplichten na de inwerkingtreding van de Omgevingswet geregeld is in artikel 2.16 Omgevingswet. Fundamentele wijzigingen zijn daarbij niet aangebracht. De gemeentelijke bevoegdheid een rioolheffing in te voeren blijft overigens in de Gemeentewet staan en verkast dus niet naar de Omgevingswet.

5.2.4 Verontreinigingsheffing

De verontreinigingsheffing is een van de drie waterschapsbelastingen die de 21 waterschappen anno 2023 in Nederland bevoegd zijn te heffen. De andere twee belastingen betreffen de watersysteemheffing en de zuiveringsheffing.²⁴⁶ Dit drietal heffingen gaat straks niet op in de Omgevingswet, maar blijft in de Waterwet respectievelijk de Waterschapswet geregeld. De bepalingen voor de verontreinigingsheffing en de zuiveringsheffing zijn voor een belangrijk deel identiek.

Het Rijk en de waterschappen beheren de oppervlaktewateren in Nederland. Op kaarten bij de Waterregeling is aangegeven wie welke wateren beheert. In grote lijnen beheert het Rijk het zogenaamde waterhuishoudkundig hoofdsysteem (Noordzee, Waddenzee, IJsselmeer, deltawateren, grote rivieren en enkele grote kanalen) en berust het beheer van de overige wateren bij de waterschappen. De precieze beheersituatie bepaalt dus wie bevoegd is een heffing op te leggen.²⁴⁷ Van belang om te weten is voorts dat het Rijk uitsluitend oppervlaktewateren beheert en niet tevens zuiveringstechnische werken. Laatstgenoemde werken (rioolwaterzuiveringsinstallaties en persleidingen) zijn steeds in beheer bij de waterschappen. Om deze reden legt het Rijk dus geen zuiveringsheffing, maar alleen een verontreinigingsheffing op.

De verontreinigingsheffing ziet op het waterkwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren. Bij dit beheer komen kosten om de hoek kijken. Om deze kosten (zoveel mogelijk) te dekken mag het Rijk respectievelijk een waterschap onder andere verontreinigingsheffing in rekening brengen bij lozers die afvalstoffen, verontreinigende of schadelijke

246 Artikel 122a Waterschapswet biedt de vijf wegbeherende waterschappen de mogelijkheid een wegenheffing in te stellen, die overigens ingevolge artikel 122b, derde lid, onderdeel kan uitmaken van de watersysteemheffing.

247 Illustratief is in dit verband HR 22 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:959 over of het Wetterskyp Fryslan bevoegd was een watersysteemheffing in te voeren ten behoeve van de Waddenzee.

stoffen in een oppervlaktewaterlichaam brengen.²⁴⁸ De verontreinigingsheffing richt zich alleen op directe lozingen. Alle indirecte lozingen (dat zijn lozingen op de gemeentelijke riolering of rechtstreeks op de zuiveringstechnische werken van het waterschap) worden bestreken door de zuiveringsheffing. In de kern is de verontreinigingsheffing een belasting die is gedreven vanuit het beginsel van de vervuiler betaalt.²⁴⁹ De heffing geeft aan welke lozers als vervuilers kwalificeren. Met name gaat het om degene die gebruik heeft van een bedrijfs- of woonruimte waaruit het lozen plaatsvindt. De verontreinigingsheffing wordt geheven over de hoeveelheid en hoedanigheid van de stoffen die in een kalenderjaar worden geloosd.²⁵⁰ Deze vervuiling wordt uitgedrukt in vervuilingseenheden. In het geval een waterschap de verontreinigingsheffing int, baseert zij haar belastingverordening veelal op de modelverordening van de UvW.²⁵¹ De waterschappen heffen per kalenderjaar en de lozers dienen aangifte te doen. Daarentegen heft het Rijk als het lozingen betreft een oppervlaktelichaam dat in beheer is bij het Rijk. Per kalenderjaar wordt er bij wege van aanslag geheven.²⁵² Voor het Rijk vormt de verontreinigingsheffing de enige waterheffing met een kwalitatieve component. Zij is met name verschuldigd door aan de rijkswateren gelegen (grote) bedrijven die hun, al dan niet tevoren gezuiverde, afvalwater op het betreffende rijkswater lozen. Ook waterschappen, die het effluent van hun rioolwaterzuiveringsinstallatie op rijkswater lozen, zijn heffing verschuldigd aan het Rijk. Ingevolge artikel 7.6, tweede lid, Waterwet betalen zij 50 procent van het tarief van de rijksheffing.

De verontreinigingsheffing levert het Rijk jaarlijks circa 20 miljoen euro op. Voor de waterschappen levert de verontreinigingsheffing in vergelijking met de watersysteem- en zuiveringsheffing een marginale opbrengst op van in totaal niet meer dan circa 10 miljoen euro per jaar. Dit laat zich historisch als volgt verklaren. Nadat in 1970 de Wet verontreiniging oppervlaktewateren in werking was getreden hebben de waterschappen met behulp van het vergunningstelsel van die wet de vele ongezuiverde rechtstreekse lozingen op oppervlaktewater voor het overgrote deel verplaatst naar de riolering en daarmee naar hun zuiveringsinstallaties. Hierdoor komen bij de waterschappen tegenwoordig niet veel directe lozingen op oppervlaktewater meer voor.²⁵³ De zuiveringsheffing is in zoverre voor de waterschappen vele malen belangrijker dan de verontreinigingsheffing.

248 Artikel 7.2, eerste en tweede lid, Waterwet. Onder een oppervlaktewaterlichaam verstaat men: "samenhangend geheel van vrij aan het aardoppervlak voorkomend water, met de daarin aanwezige stoffen, alsmede de bijbehorende bodem, oevers en, voor zover uitdrukkelijk aangewezen krachtens deze wet, drogere oevergebieden, alsmede flora en fauna". Deze definitie volgt uit artikel 1.1 Waterwet.

249 Kamerstukken II, 2006/07, 30 818, nr. 3, p. 60-61.

250 Artikel 7.3 Waterwet.

251 Modelverordening verontreinigingsheffing (versie 2020).

252 Artikel 7.10 Waterwet.

253 Hierbij moet vooral worden gedacht aan woonboten en huizen die door hun afgelegen ligging niet op de riolering zijn aangesloten.

5.2.5 Watersysteemheffing

Bij de watersysteemheffing moet direct worden aangetekend dat deze heffing in dit kader een enigszins vreemde eend in de bijt is. Anders dan de andere waterheffingen die in dit hoofdstuk aan bod komen, is deze heffing niet gerelateerd aan het gebruik of verbruik van water dan wel het lozen of onttrekken van water. Louter het feit dat men “belang” heeft bij het waterbeheer door het waterschap resulteert bij deze heffing in een heffingsplicht, die de waterschappen momenteel in totaal zo'n 1,9 miljard euro per jaar opbrengt. Vanwege het feit dat sinds de ingrijpende wijziging van de Waterschapswet van 2007 ook de kosten van het waterkwaliteitsbeheer van de oppervlaktewateren via deze heffing worden gefinancierd en de grote betekenis van deze heffing voor de waterschappen wordt de watersysteemheffing hier niettemin besproken.²⁵⁴

Een belangrijke pijler onder het stelsel van de waterschappen is de bekende trits *belang-betaling-zeggenschap*: als er belang is bij de waterschapsvoorzieningen, moet er worden meebetaald aan de kosten van die voorzieningen en is er ook zeggenschap in het waterschapsbestuur. Iedereen die in het gebied van het waterschap woont en/of in het gebied van het waterschap een onroerende zaak (een gebouw, een stuk grond, een (spoor)weg, een natuurterrein) in eigendom heeft, heeft belang. Voor de watersysteemheffing is vooral de relatie tussen belang en betaling essentieel. De Waterschapswet onderscheidt op dit moment vier groepen die bij het watersysteembeheer belang hebben en dus ook belastingplichtig zijn: ingezetenen, ongebouwd, gebouwd en natuurterreinen. Wat elke groep moet bijdragen aan de taakuitoefening, wordt door de waterschappen via de kostentoedeling bepaald. Minstens eenmaal in de vijf jaar bepalen de waterschappen op basis van de regels die hiervoor in de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit zijn gesteld, welke groep welk procentueel aandeel in de kosten moet dragen. De watersysteemheffing is op dit moment een hybride heffing met zowel elementen van solidariteit als elementen van profijt. De burgers van het waterschap (de ingezetenen) brengen het solidariteitsdeel van de heffing op, de eigenaren het profijtdeel. De keuze van de wetgever om de watersysteemheffing op zowel het solidariteits- als het profijtbeginsel te baseren, komt voort uit het feit dat het waterschap zowel maatregelen treft die aan eenieder in het gebied in min of meer gelijke mate ten goede komen (algemeen belang van de ingezetenen), als maatregelen treft die in het belang van een of meer specifieke groepen zijn (specifiek belang).

Dankzij de voorzieningen van het waterschap kunnen de inwoners wonen, werken en recreëren in het gebied van het waterschap. Het belang van de ingezetenen is zoals gezegd een algemeen belang, een belang waarvan eenieder in min of meer gelijke mate profijt heeft. Het kostenaandeel van de groep ingezetenen is afhankelijk van de inwonerdichtheid in het waterschapsgebied. De Waterschapswet kent in artikel 120, tweede lid, een drietal inwonerdichtheidsklassen met bijbehorende percentages met

254 Zie uitvoerig H.J.M. Havekes & W.J. Wensink (red.), *De Waterschapswet. Een artikelsgewijs commentaar*, Deventer: Kluwer 2015, p. 312-360.

een bandbreedte van 10 procent voor het kostenaandeel. Op grond van artikel 120, derde lid, Waterschapswet kan het waterschapsbestuur de bovenkant van deze bandbreedtes met maximaal 10 procent verhogen.

De Waterschapswet onderscheidt op dit moment drie afzonderlijke groepen (categorieën) belanghebbende eigenaren: eigenaren van gebouwen, eigenaren van grond en eigenaren van natuurterreinen. Bij de eigenaren is vooral het profijtbeginsel van toepassing. Eigenaren hebben profijt omdat hun eigendommen door de activiteiten van de waterschappen beschermd worden, in stand worden gehouden en worden gefaciliteerd, waardoor de eigendommen aan hun economische en gebruiksfunctie kunnen blijven voldoen. Nadat het ingezetenaandeel op de hiervoor beschreven wijze is vastgesteld, bepalen de totale economische waarde van de eigendommen van elke groep (gebouwd, ongebouwd en natuurterreinen) en de onderlinge waardeverhouding tussen deze groepen wat het kostenaandeel van elke belanghebbende categorie is. De uiteindelijke heffingsaanslag is gebaseerd op de WOZ-waarde als het om gebouwde objecten gaat en op hectares als het om ongebouwde objecten en natuurterreinen gaat.

Uitgangspunt van de wet is dat binnen het gebied van een waterschap voor elke onderscheiden belastingplichtige categorie hetzelfde belastingtarief geldt. De wetgever heeft door middel van een systeem van tariefdifferentiaties echter rekening gehouden met het feit dat er onroerende zaken kunnen zijn die vanwege hun aard of vanwege hun ligging in het waterschapsgebied meer of minder belang bij de taakuitoefening hebben. Voorbeelden daarvan zijn buitendijks gelegen dan wel in bemaalingsgebieden gelegen onroerende zaken. Waterschappen kunnen – er is dus geen sprake van een verplichting – hiermee rekening houden door voor de betreffende onroerende zaken een hoger dan wel een lager belastingtarief vast te stellen. Dit zogenaamde differentiëren van tarieven is alleen mogelijk binnen de watersysteemheffing gebouwd, de watersysteemheffing ongebouwd en binnen de watersysteemheffing voor natuurterreinen. Het tarief van de ingezetenenheffing kan niet hoger of lager worden gesteld. Dit hangt samen met het feit dat de wet als uitgangspunt heeft dat ingezetenen, ongeacht de precieze plaats waar zij in het waterschapsgebied wonen, een gelijk belang bij de taakuitoefening hebben. Uit een oogpunt van eenvoud en uniformiteit zijn de situaties waarin waterschappen hun tarieven kunnen differentiëren limitatief in artikel 122 Waterschapswet vastgelegd. De wet bepaalt ook hoeveel hoger of lager de tarieven mogen zijn.

Het kostentoedelingsproces en de bepaling van de heffing zijn tot in detail in de Waterschapswet en het daaronder vallende Waterschapsbesluit geregeld en bieden het waterschap in die zin niet veel vrijheid. Het is wel aan het desbetreffende waterschap om de wijze van heffing te bepalen.²⁵⁵ De UvW heeft een modelverordening voor de watersysteemheffing opgesteld.²⁵⁶

5.2.6 Zuiveringsheffing

Waterschappen verhalen al hun kosten die gepaard gaan met het zuiveren van afvalwater via de zuiveringsheffing.²⁵⁷ Deze heffing is geregeld in de artikelen 122c tot en met 122l Waterschapswet.²⁵⁸ Zij die ofwel gebruik hebben van een ruimte waaruit afvalwater wordt afgevoerd, ofwel zij die afvoeren, kwalificeren als belastingplichtige voor de zuiveringsheffing.²⁵⁹ Anno 2023 beschikken de waterschappen over circa 315 rioolwaterzuiveringsinstallaties waarmee jaarlijks circa 2 miljard m³ afvalwater met ruim 26 miljoen vervuilingseenheden wordt gezuiverd. De heffing sluit aan bij de mate van de vervuiling - lees de hoeveelheid en hoedanigheid - van de stoffen die in het afvalwater worden afgevoerd in een kalenderjaar; voor woonruimten en kleine bedrijven geldt echter een forfait. Deze vervuilingswaarde wordt uitgedrukt in vervuilingseenheden. De zuiveringsheffing ziet alleen op indirecte lozingen van stoffen op een riolering of op een zuiveringstechnisch werk. De zuiveringsheffing spreekt niet van het woord 'lozen', maar van het woord afvoeren. Voor de zuiveringsheffing geldt eveneens dat het aan het desbetreffende waterschap is om de wijze van heffing te bepalen in haar verordening.²⁶⁰ Door de UvW is ook voor de zuiveringsheffing een modelverordening opgesteld.²⁶¹

Zoals hiervoor bij de verontreinigingsheffing reeds is aangegeven, is naarmate steeds meer lozingen werden aangesloten op de riolering, de zuiveringsheffing voor het waterschap steeds belangrijker geworden. De heffing brengt tegenwoordig in totaal circa 1,6 miljard euro per jaar op. Ten slotte wordt opgemerkt dat, zeker in vergelijking

255 Artikelen 125 en 126 Waterschapswet.

256 Modelverordening op de watersysteemheffing (versie 1 juli 2019).

257 Artikel 122d Waterschapswet.

258 Zie uitvoerig over de zuiveringsheffing H.J.M. Havekes & W.J. Wensink (red.), *De Waterschapswet. Een artikelsgewijs commentaar*, Deventer: Kluwer 2015, p. 364-402.

259 Artikel 122d Waterschapswet.

260 Artikelen 125 en 126 Waterschapswet.

261 Modelverordening zuiveringsheffing (versie 2022).

met de gemeentelijke rioolheffing, de wettelijke regeling van de zuiveringsheffing (en mutatis mutandis de verontreinigingsheffing) vrij gedetailleerd is en in zoverre een keurslijf voor het waterschap vormt.²⁶²

5.2.7 Overige belastingen

Naast de bovenstaande opsomming heeft een gemeente andere instrumenten tot haar beschikking op het gebied van water. Bijvoorbeeld:

- rioolaansluitrechten;
- heffingen/rechten die zien op de kosten van een Individuele Behandeling Afvalwater (IBA);
- baatbelasting.

Ook waterschappen kunnen naast hun reeds genoemde belastingen enkele heffingen ter zake van gebruiks- en genots- rechten toepassen, met name precario en leges²⁶³

5.3 Knelpunten, opmerkingen, tendensen en mogelijke oplossingen

Investerings vanwege klimaatverandering en -adaptatie en verhoogde druk op milieu

De commissie meet dat er in de toekomst, bij eventuele toekomstige wetgeving, zeker rekening dient te worden gehouden met het volgende beeld.

In de toekomst zal de druk op de belastingen vanwege de klimaatadaptatie en -mitigatie alleen maar toenemen. De klimaatverandering leidt tot zeespiegelstijging en toenemende perioden van ernstige droogte, dan wel zware regen en daardoor wateroverlast. Ook bedreigen opkomende stoffen als medicijnresten, PFAS en nanodeeltjes de waterkwaliteit en vormt de diffuse belasting van het oppervlaktewater en grondwater met vervuulende stoffen een steeds groter probleem. Al deze veranderingen leiden tot extra uitgaven door de waterbeheerders. Als de UvW de periode 2018-2021 vergelijkt met 2019-2022 zien ze dat de jaarlijkse voorgenomen investeringsuitgaven zo'n 100 miljoen euro per jaar hoger liggen.²⁶⁴ Momenteel zijn de waterschapsbelastingen goed voor 1,6 procent van de totale belastingdruk in Nederland.²⁶⁵

262 Van den Berg en Lanser hebben er dan ook voor gepleit om het waterschap meer vrijheid te geven bij de vormgeving van deze heffingen. Zie hun bijdrage aan Herman Havekes, Diederik van der Molen, Marleen van Rijswijk en Willem Wensink (red.), *Over waterkwaliteit gesproken... Verleden, heden en toekomst*, Koninklijk Nederlands Waternetwerk: Den Haag 2021, p. 64-78.

263 Artikel 115 Waterschapswet.

264 UvW, Waterschapsbelastingen 2019. Het hoe en waarom, Den Haag 2019, p. 14.

265 UvW, Waterschapsbelastingen 2019. Het hoe en waarom, Den Haag 2019, p. 7.

Om de kosten zo laag mogelijk te houden wordt in het waterbeheer door het Rijk, provincies, waterschappen, gemeenten en drinkwaterbedrijven onderling nauw samen- gewerkt. Het bereiken van kostenbesparingen is het hoofddoel van het vigerende Bestuursakkoord Water uit 2011.²⁶⁶ Concreet zou "tegen 2020" een kostenbesparing van 750 miljoen euro per jaar moeten worden bereikt, onderverdeeld in 300 miljoen euro binnen het watersysteembeheer (zeg maar droge voeten en waterkwaliteit) en 450 miljoen euro binnen het waterketenbeheer (drinkwatervoorziening, riolering en afvalwaterzuivering). Door een betere onderlinge samenwerking werd dat doel al eind 2017 bereikt en eind 2020 stond de besparingsteller voor dat jaar op 1.070 miljoen euro.²⁶⁷ Samenwerking klinkt misschien *soft*, maar het loont. Het levert keiharde euro's op. Die samenwerking kent verschillende gedaanten. Zo werken waterschappen tegenwoordig onderling en/of met gemeenten samen bij de heffing en invordering van hun belastingen. In steeds meer regio's is sprake van gezamenlijke belastingheffing, die resulteert in significant lagere perceptiekosten. Of er in plaats van 400.000 heffingsaanslagen 800.000 aanslagen moeten worden verstuurd, maakt de kosten namelijk (lang) niet tweemaal zo hoog. Voorts wordt in nieuwbouwwijken het hemel- water door de aanleg van een gescheiden rioolstelsel standaard afgekoppeld van de riolering, zodat dit niet langer naar de zuiveringsinstallatie van het waterschap wordt afgevoerd. Aangezien de zuiveringskosten voor ruim 30 procent bestaan uit de verwerking van regenwater verlaagt dit eveneens de kosten. Deze samenwerking tussen alle bij het waterbeheer betrokken partijen is tegenwoordig onmisbaar om de tarieven van de diverse waterheffingen op een betaalbaar niveau te houden. Een concreet voorbeeld mag dit illustreren.

Op basis van een gezamenlijke studie van Waterschap Drents Overijsselse Delta en de gemeenten Hoogeveen en De Wolden bespaart het waterschap ongeveer vier miljoen euro op een investering in de rioolwaterzuivering in Echten. De gemeente Hoogeveen werkt in de komende jaren aan een 'climate proof' centrumgebied, dat beter extreme neerslag kan verwerken. Het gaat daarbij om het plaatsen van extra stuwen, het verruimen van bestaande watergangen en vijvers en het aanleggen van nieuwe watergangen die met elkaar in verbinding staan. Het waterschap draagt daaraan bij door aanpassingen mee te financieren. Hierdoor is de voorgenomen uitbreiding van de installatie niet meer nodig. De kosten voor het verbeteren van het waterstelsel in het centrumgebied van Hoogeveen bedragen één miljoen euro. Het waterschap draagt hier 300.000 euro aan bij. Daarnaast financiert het waterschap 450.000 euro voor verbeteringen van de riolering. Rioolstelsels worden omgebouwd en regenwater wordt van het riool afgekoppeld. Het regenwater infiltreert door deze verbeteringen in de grond of wordt afgevoerd op het waterstelsel, in plaats van dat het op straat blijft staan of via de regenpijp in de riolering terecht komt.

266 G. Dekker & H.J.M. Havekes, 'Een nieuwe governance van het waterbeheer; het Bestuursakkoord Water', Water Governance 01/2011.

267 Zie de Voortgangsrapportage Staat van ons Water 2020 als bijlage bij Kamerstukken II 2020/21, 27 625, nr. 538.

Ook willen waterschappen, gemeenten en provincies bijdragen aan de energietransitie en de circulaire economie. Gezien hun algemene taakstelling vormt dit voor gemeenten en provincies geen probleem. Vanwege hun functionele taakstelling zijn bij de waterschappen echter wel vragen gerezen of nieuwe activiteiten zoals het opwekken van energie op rioolwaterzuiveringsinstallaties en het terugwinnen van waardevolle grondstoffen uit het afvalwater – de waterschappen spreken hierbij over Energie- en Grondstoffenfabrieken²⁶⁸ – tot hun taak behoren en via hun heffingen mag worden gefinancierd. De minister van Infrastructuur en Waterstaat heeft de Tweede Kamer eind 2018 laten weten dat dit via een wetswijziging buiten twijfel zal worden gesteld.²⁶⁹ Deze wijziging wordt meegenomen in het wetsvoorstel dat het belastingstelsel van het waterschap aanpast (zie hierna). Aldus worden de ambities van de waterschappen om klimaat- en energieneutraal te worden, ondersteund.

OESO: fit for the future?

In 2014 schreef de OESO een belangwekkend rapport over het Nederlandse waterbeheer met daarin de hoofdvraag of Nederland klaar is voor de toekomst.²⁷⁰ In algemene zin was de OESO positief over het Nederlandse waterbeheer, dat als een *global reference* werd gekwalificeerd. Toch zag de OESO nadrukkelijk ruimte voor verdere verbetering. Het financieringsstelsel werd weliswaar robuust geacht, maar tegelijkertijd werd geconstateerd dat voor sommige activiteiten, zoals het onttrekken van oppervlaktewater en grondwater en diffuse lozingen vanuit met name de landbouw niet of nauwelijks betaald wordt. Voor de UvW vormde dit rapport aanleiding om nog eens heel goed naar het eigen belastingstelsel te kijken. Daarnaast deden zich in de uitvoeringspraktijk enkele problemen voor die om een oplossing vroegen. Nadat voor eerdere voorstellen niet de steun van de leden-waterschappen verkregen kon worden, wist een stuurgroep onder leiding van oud-staatssecretaris van Financiën Menno Snel eind 2020 voorstellen te presenteren waarmee de waterschappen unaniem akkoord gingen. Die voorstellen bestaan onder andere uit een andere kostentoedelingsmethodiek met een grotere afwegingsruimte voor de waterschapsbesturen en een andere methode voor de bepaling van de vervuilingswaarde van het afvalwater van bedrijven, zodat bij de laboratoriumanalyses niet langer mens- en milieubelastende stoffen behoeven te worden gebruikt. Medio december 2020 heeft de UvW de voorstellen met het oog op de benodigde wetswijziging aan de minister van Infrastructuur en Waterstaat gezonden die de voorstellen begin maart 2020 aan de Tweede Kamer aangeboden heeft.²⁷¹ Het betreffende wetsvoorstel wordt op korte termijn voor advies naar de Raad van State en daarna naar de Tweede Kamer gezonden. Van belang om op te merken is dat in de betreffende brief van de UvW

268 Zie www.efgf.nl.

269 Kamerstukken II 2018/19, 35 000 J, nr. 30.

270 OECD (2014). *Water Governance in the Netherlands: Fit for the Future?*. OECD Studies on Water, OECD Publishing, Paris. Zie over dit rapport H.J.M. Havekes & M.A. Hofstra, 'OESO-Rapport "Water Governance in the Netherlands: Fit for the Future?"', Water Governance 02/2014.

271 Kamerstukken II 2020/21, 35 570 XII, nr. 103.

aangedrongen wordt op een nadere verkenning van het bekostigingsmodel die het belastingstelsel van het waterschap overstijgt. De UvW wijst daarbij onder andere op de eerdere aanbevelingen van de OESO, waarmee in de voorstellen inderdaad weinig tot niets is gebeurd. Volgens de UvW is een gezamenlijke nadere verkenning nodig om de bekostiging van het waterbeheer wendbaarder en daarmee toekomstbestendiger te maken.²⁷² De minister van Infrastructuur en Waterstaat heeft de Tweede Kamer vervolgens laten weten een Traject Toekomstige Financiering Waterbeheer te zijn gestart, dus de handschoen lijkt te zijn opgepakt. Ook de brief van de minister van Infrastructuur en Waterstaat van eind 2022 over het water- en bodembeleid aan de Tweede Kamer bevat, zij het nog voorzichtig, voornemens om nieuwe financiële prikkels in het waterbeheer in te zetten.²⁷³ Een van de doelen van deze brief ligt ook in het verder reduceren – met liefst 20 procent – van het drinkwaterverbruik in ons land. Financiële prikkels lijken daarvoor onmisbaar.

Op voorhand stelt de commissie met de OESO vast dat ons land over een robuust financieringsstelsel beschikt, dat voldoende geld bijeenbrengt om het voor ons laaggelegen deltaland existentiële waterbeheer te bekostigen. Hierbij moet worden bedacht dat in veel andere landen juist de financiering het grootste knelpunt vormt om tot goed waterbeheer te komen. Deze constatering neemt echter niet weg dat dit stelsel op onderdelen zeker voor verbetering vatbaar is. De basis is goed, maar op onderdelen kan het nog beter.²⁷⁴ De hiervoor geschetste gevolgen van de klimaatverandering nopen ertoe om het financieringsstelsel nog eens goed te doordenken en te bezien waar concrete verbeteringen nodig en mogelijk zijn. Aan welke aanpassingen kan in dit kader worden gedacht? Laten we eens een aantal mogelijkheden op een rij zetten, waarbij mede gebruik gemaakt kan worden van hetgeen de afgelopen jaren al op papier is gezet.

Allereerst heeft de OESO in haar reeds genoemde rapport uit 2014 al enkele aanbevelingen gedaan. Zij heeft ons financieringsstelsel voor het waterbeheer getoetst aan belangrijke principes zoals het beginsel van vervuiler betaalt. Die toets valt weliswaar in grote lijnen positief uit, maar volgens de OESO kunnen de economische prikkels om efficiënt om te gaan met te veel, te weinig en te vervuuld water versterkt worden. In dat verband werd erop gewezen dat voor sommige activiteiten niet of nauwelijks betaald wordt. In het bijzonder speelt dit bij onttrekkingen van oppervlaktewater en grondwater en bij diffuse verontreiniging vanuit met name de landbouw. Moeilijk kan worden ontkend dat de OESO hier een punt heeft. Na de afschaffing van de grondwaterbelasting in de Wbm per 1 januari 2012 bestaat nog slechts de relatief lage

272 Zie voor deze voorstellen en genoemde brief www.uvw.nl/thema's/aanpassing_belastingstelsel.

273 Kamerstukken II 2022/23, 27 625, nr. 592.

274 Zie in gelijke zin ook H.J.M. Havekes, *Succesvol decentraliseren? Een vlootschouw van het (decentrale) waterbeheer*, Deventer 2022 en H.J.M. Havekes, *Waterbeheer kan zoveel beter*, Binnenlands Bestuur 2022, week 47, p. 18-21.

provinciale grondwaterheffing.²⁷⁵ Voor onttrekkingen van oppervlaktewater behoeft doorgaans in het geheel niet betaald te worden. Onttrekkingen van water zijn inderdaad dus gratis of buitengewoon goedkoop, waardoor het sterk de vraag is of het gehele huidige stelsel voldoende in lijn is met eerdergenoemde “adequate prikkels” voor een efficiënt waterverbruik uit artikel 9 KRW.²⁷⁶

Ook de toenemende droogteproblematiek is gebaat bij een steviger prijs van het grondwater. Ter illustratie wordt op de situatie in Denemarken gewezen. Daar is in 1995 een nieuwe grondwaterheffing ingevoerd van 0,67 euro per m³.²⁷⁷ Met de jaarlijkse opbrengst van circa 130 miljoen euro wordt een deel van de kosten van het Deense waterbeheer gefinancierd. Naar verluidt heeft dit het Deense waterverbruik gehalveerd. In Nederland is het onttrekken van grondwater door de afschaffing van de rijksbelasting op grondwater in 2012 daarentegen juist aanmerkelijk goedkoper geworden. In die zin zou dat dus duurder gemaakt kunnen worden. Daarvoor zouden de thans in artikel 77 Waterwet opgenomen en strikt gelimiteerde bestedingsdoeleinden losgelaten moeten worden, zodat van deze heffing ook een regulerend effect kan uitgaan.

Wat een mogelijke heffing op diffuse bronnen met name vanuit de landbouw betreft heeft de OESO eveneens een punt, al zal het vanwege hun aard niet eenvoudig zijn om diffuse bronnen fiscaal goed te regelen. Los hiervan leert het verleden dat een heffing op de diffuse verontreiniging van oppervlaktewater vanaf landbouwgronden politiek-bestuurlijk buitengewoon gevoelig ligt. In 1992 werd hier al voor gepleit door de Commissie-Zevenbergen, maar werd het idee snel weggestopt. Ook in het kader van de recente aanpassing van het belastingstelsel van de waterschappen kwam het voorstel boven drijven, maar konden daarvoor binnen de UvW te weinig handen op elkaar gekregen worden en is het niet in de definitieve voorstellen opgenomen.

Gezien de omvang van de onderhavige emissies, die al snel meer dan 1 vervuilingseenheid per hectare bedraagt, zou een heffing op zichzelf goed verdedigbaar zijn. De heffingsopbrengst zou eventueel in de vorm van subsidies terug kunnen vloeien naar de agrarische sector om maatregelen te financieren die de (grond)waterkwaliteit verbeteren. Mocht een dergelijke heffing fiscaal gezien moeilijk te verwezenlijken zijn, dan zou ten minste kunnen worden gedacht aan een productheffing op veevoer/-kunstmest en bestrijdingsmiddelen zoals onder andere “boerenland” Frankrijk die al langer voor bestrijdingsmiddelen kent.

Het OESO-rapport uit 2014 biedt dus al het nodige houvast. Dat rapport is niet alleen voor de UvW aanleiding voor een nader onderzoek geweest, ook door de minister van Infrastructuur en Waterstaat zijn enkele werkgroepen ingesteld (respectievelijk

275 De BoL werkt uiteraard indirect door naar drinkwaterbedrijven die grondwater gebruiken.

276 Vgl. HvJ 7 november 2019, Unesa e.a., C-105/18, ECLI:EU:C:2019:935, punten 34-37.

277 Vgl. het gemiddelde tarief van de provinciale grondwaterheffing bedraagt omgerekend 0,014 euro per m³.

Bronnen en Stoffen, Stedelijk Water en Grond- en Oppervlaktewater), die reeds hebben nagedacht over mogelijke aanpassingen van het financieringsstelsel.²⁷⁸ Anders dan wat voor het belastingstelsel van de waterschappen geldt (zie hierna), is wat de producten van dit drietal werkgroepen betreft nog geen sprake van afgeronde en uitgewerkte voorstellen. Er is nog slechts sprake van een inventarisatie van “maatregelen met perspectief”, waaruit nog definitieve keuzes moeten worden gemaakt. Om deze reden wordt hier volstaan met een relatief vluchtige schets van een aantal van die maatregelen. Aan de hand van de belangrijkste taken binnen het waterbeheer levert dit het navolgende beeld op:

Ten aanzien van drinkwater wordt geconstateerd dat met name niet-financiële maatregelen als communicatie en bewustwording bij kunnen dragen aan het voorkomen van te sterke veranderingen in de vraag, met name in tijden van schaarste. Prijsprikkels (in de vorm van heffingen) hebben vanwege de beperkte prijselasticiteit van de vraag naar drinkwater weinig tot geen effect. Het (via heffingen) beperken van emissies van verontreinigingen naar grond- en oppervlaktewater kan uiteraard positieve effecten hebben op de kwaliteit en beschikbaarheid van het ruwe drinkwater.

Ten aanzien van de waterkwaliteit wordt een scala aan financiële maatregelen opgesomd: van specifieke heffingen op bepaalde (nieuwe) stoffen, zoals geneesmiddelen, microplastics en gewasbeschermingsmiddelen, en kortingen op bestaande (of nieuwe) heffingen tot een microverontreinigingsfonds om onderzoek en innovatie te financieren, andere subsidies en hogere boetes op overtredingen. Ook hier worden niet-financiële maatregelen, zoals extra campagnes om het bewustzijn van de schadelijkheid van bepaalde stoffen te vergroten en wetgeving, als aanvullend bestempeld. Zo leidt bij voorbeeld een verlaging van de maximumsnelheid op snelwegen tot een terugdringing van microplastics afkomstig van autobanden naar het milieu (waaronder het oppervlaktewater).

Ten aanzien van de waterkwantiteit wordt het nodige verwacht van maatregelen die de gebruiker laten betalen, zoals voor het gebruik van grondwater in combinatie met het gebruik van oppervlaktewater (substitutie tussen deze bronnen moet daarbij worden vermeden), differentiatie van tarieven voor bepaalde sectoren en in bepaalde regio's, alsmede een bonus-malussysteem voor het stimuleren van gewenst gedrag. Ook hier kunnen externe maatregelen, met name in de ruimtelijke ordening, de kostenbeheersing in het waterbeheer bevorderen.

Ten aanzien van de afvalwaterketen (riolering en zuivering) worden tariefdifferentiaties om afkoppeling van hemelwater te stimuleren, het “ontschotten” van de rioolheffing en de zuiveringsheffing (tot één fonds) en gezamenlijke investeringsprogramma's van waterschappen en gemeenten perspectiefrijk geacht.

278 Zie hiervoor ook H.J.M. Havekes, 'De financiering van het (regionale) waterbeheer', M en R 2018/94.

Ten aanzien van het productiewater dat door de energiesector, de industrie en de landbouw wordt gebruikt, wordt allereerst het nodige verwacht van een heffing op koelwater, waarvoor vrijwel uitsluitend oppervlaktewater wordt gebruikt. Dit zorgt voor een doorberekening van de kosten die de waterbeheerder maakt om de effecten van peilverlaging en temperatuurstijging van het oppervlaktewater te voorkomen. Daarnaast wordt gewezen op de mogelijkheid om de provinciale grondwaterheffing uit te breiden (verlaging ondergrens) en een heffing op onttrekkingen uit oppervlaktewater te introduceren, waarbij via een bonus-malussysteem gerealiseerde besparingen op proceswater kunnen worden beloond.

Zoals gezegd zijn deze opties niet meer dan maatregelen met perspectief, waaruit nog definitieve keuzes moeten worden gemaakt. Aangenomen mag worden dat genoemde opties aan bod komen in het door de minister van Infrastructuur en Waterstaat aangekondigde en hiervoor reeds genoemde Traject Toekomstige Financiering Waterbeheer.

Zoals hierboven is aangegeven heeft de UvW recent haar definitieve voorstellen inzake specifiek het belastingstelsel van het waterschap gepresenteerd. Die voorstellen voorzien op onderdelen - de basis blijft hetzelfde - in aanpassing van de watersysteemheffing, de zuiveringsheffing en de verontreinigingsheffing. De belangrijkste voorstellen, te weten een andere kostentoedelingsmethodiek met een grotere afwegingsruimte voor de waterschapsbesturen en een andere methode voor de bepaling van de vervuilingswaarde van het afvalwater van bedrijven, zodat bij de laboratoriumanalyses niet langer mens- en milieubelastende stoffen behoeven te worden gebruikt) zijn daarbij al kort geschetst.

Daarnaast is in dit kader van belang dat de voorstellen onder andere bepleiten om - vooralsnog bij wijze van experiment - voor bedrijven die fosfaat leveren een op maat gesneden korting op de heffing te verlenen in de gevallen dat het waterschap fosfaat in de heffing betreft. Voorts wordt voorgesteld om in de zuiveringsheffing beter te kunnen inspelen op het waardevolle afvalwater van (grote) bedrijven die dit naar de zuiveringsinstallatie brengen dan wel apart op zo'n installatie lozen, door met die bedrijven privaatrechtelijke afspraken over de prijs te maken. Ook het heffen van een retributie zou in deze gevallen mogelijk moeten zijn. Dit helpt - zo wordt gesteld - de waterschappen bij het zetten van stappen in de energietransitie en de circulaire economie. Waar afvalwater jarenlang alleen als kostenpost werd gezien, is het met nieuwe technieken tegenwoordig mogelijk om met het afvalwater energie op te wekken en uit het afvalwater waardevolle grondstoffen (terug) te winnen.

Tevens wordt erop aangedrongen om in de wetgeving expliciet vast te leggen dat waterschappen de mogelijkheid hebben om maatregelen ter beperking van hemelwaterkosten binnen hun rioolwaterzuiveringstaak te dekken uit de opbrengst van de zuiveringsheffing. Wanneer zij dergelijke, bredere mogelijkheden hebben, komt er ruimte om in de lokale en regionale omstandigheden de meest effectieve maatregelen

te nemen. Hierbij kan bij voorbeeld worden gedacht aan maatregelen in het kader van klimaatadaptatie, droogte en hittestress.

Zoals reeds is opgemerkt heeft de UvW er bij de minister van Infrastructuur en Waterstaat tevens voor gepleit om snel gezamenlijk te kijken naar andere mogelijke aanpassingen van het financieringsstelsel, die het belastingstelsel van het waterschap overstijgen. In dat kader worden onder andere genoemd: maatregelen om goed gedrag te kunnen belonen, eventueel ook buiten de fiscaliteit om, betere toepassing van het beginsel de vervuiler betaalt, bij voorbeeld door het belasten van diffuse verontreinigingen (medicijnresten, microplastics, landbouw), stikstof, fosfaat, riool-overstorten en effluentlozingen alsmede meer mogelijkheden om waardevol afvalwater te valoriseren, desnoods buiten de fiscaliteit om. Deze opsomming sluit deels goed aan bij eerdergenoemde perspectiefrijke maatregelen van de drie werkgroepen, hetgeen nog eens aangeeft dat deze ongetwijfeld binnenkort opnieuw bezien worden. Voorts valt op dat de UvW expliciet aangeeft dat zo nodig maatregelen buiten de fiscaliteit om denkbaar zijn.

De uiteenlopende voorstellen van de OESO, de ministeriële werkgroepen en de UvW bevatten een breed palet van potentiële verbetervoorstellen. Het zou goed zijn wanneer die op korte termijn grondig op hun merites en uitvoerbaarheid worden bezien. Tevens zou in dat kader kunnen worden gedacht aan het schrappen van het maximum in de BoL van 300 m³. Het is volgens de commissie immers niet goed uit te leggen en met het oog op de toenemende droogte in ons land ook niet te verdedigen dat bedrijven die grote hoeveelheden drinkwater afnemen, tot miljoenen kubieke meters per jaar, slechts een heffing door een overname van maximaal 300 m³ hoeven te betalen. Voorts zou het pleidooi van de UvW voor maatregelen buiten de fiscaliteit om wellicht geheel of gedeeltelijk opgevangen kunnen worden door, anders dan de afgelopen vijftig jaar het geval is geweest, in de zuiverings- en verontreinigingsheffing voor woonruimten en (grote) bedrijven met een ander tarief per vervuilingseenheid te werken. Bijkomend voordeel van een dergelijk stelsel is dat dit ook een oplossing biedt voor de zogenaamde afhaakproblematiek. Die problematiek kan zoals bekend nu met subsidies worden opgelost ²⁷⁹, maar de kans is niet denkbeeldig dat de hiervoor noodzakelijke Europese toestemming eens komt te vervallen. Het werken met verschillende tarieven per vervuilingseenheid biedt de waterschappen in zoverre meer speelruimte.

Resumerend lijkt er dus volgens de commissie vooral ruimte te bestaan voor heffingen op onttrekkingen van oppervlaktewater en grondwater en heffingen op bepaalde diffuse bronnen, waaronder die vanuit de landbouw. In de BoL zou de bovengrens van 300 m³ voor grote afnemers kunnen verdwijnen en de mogelijkheid van gedragsbeïnvloedende prikkels in het financieringsstelsel zou moeten worden bezien. Ook de mogelijkheid van aparte heffingen op opkomende stoffen zou kunnen worden bezien.

279 Zie artikel 122d, vijfde lid, onderdeel b, Waterschapswet.

Hoofdstuk 6

Afval

6.1 Inleiding

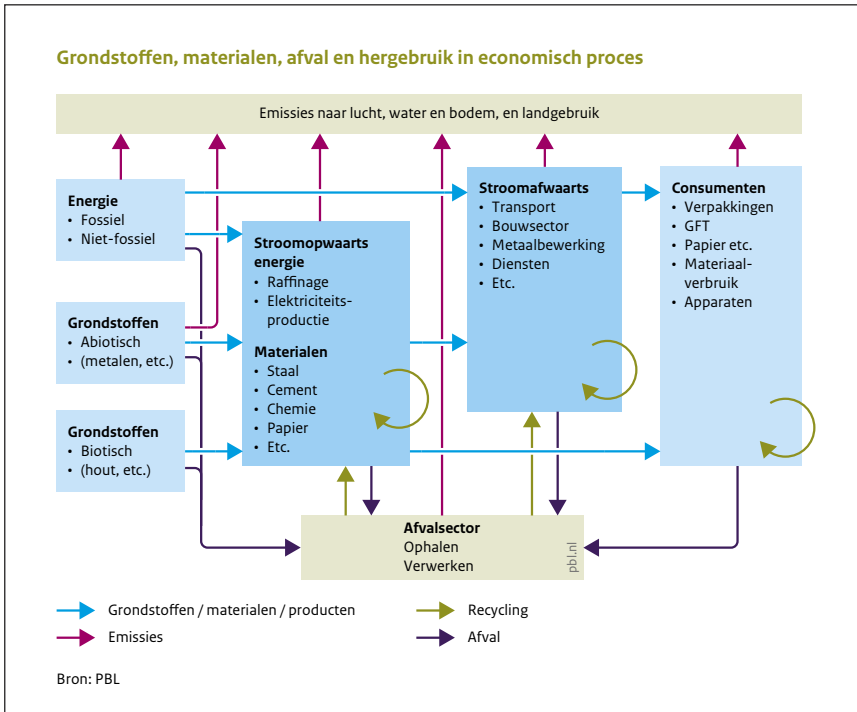
In Nederland zijn de volgende belastingen, heffingen en beprijzingsinstrumenten gerelateerd aan afval:

- Afvalstoffenheffing;
- Afvalstoffenbelasting;
- Plasticbeleid.

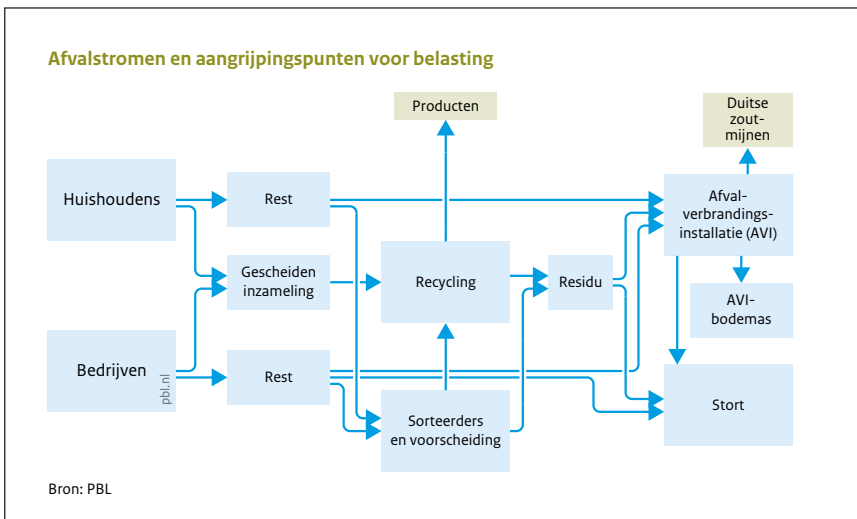
Zowel tijdens het productieproces als na de eind- en hergebruiksfase eindigen grondstoffen en materialen als 'afval'. Dat afval kan worden verwerkt tot herbruikbare materialen ('recycling') en, wanneer dat niet kan, worden gestort, verbrand of (helaas) illegaal gedumpt. Afval brengt ook milieu- en klimaatkosten en milieu- en klimaat schade met zich. Beprijzing en fiscaliteit zijn mogelijke beleidsinstrumenten. De afvalsector maakt op een complexe manier onderdeel uit van de economie (inclusief de overheid zelf). Bij belastingen en heffingen in relatie tot afval is de juridische vormgeving zeker van groot belang en met name ook de keuze van de grondslag. Het is belangrijk goed na te gaan waar in de keten en waarop precies belastingen zouden moeten aangrijpen, met name in het licht van de nagestreefde effecten.

Het PBL heeft op dit punt onderzoek gedaan, waar de commissie graag naar verwijst voor verdere verbreding en verdieping.²⁸⁰ Ter inleiding zijn hier twee diagrammen uit deze studie weergegeven.

280 H.R.J. Vollebergh e.a., Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval, Den Haag: PBL 2017.



De figuur hieronder geeft een overzicht van de complexe relaties in de eindverwerkingsfase en een voorstelling van aangrijpingspunten voor belastingheffing.



Voordat inhoudelijk op de belastingen op afval wordt ingegaan, wordt eerst kort de context van het Nederlandse afvalbeleid geschetst.

6.1.1 Afval: feiten, trends en cijfers

De totale hoeveelheid afval bedroeg in 2014 iets minder dan 60 miljard kilogram afval. Waar de hoeveelheid binnenlands aangeboden afval vóór 2000 in feite alsmaar steeg, is deze omvang sindsdien redelijk stabiel. De ten tijde van de economische crisis ingezette daling lijkt in 2014 te stabiliseren. Opvallend is dat over de hele periode bezien sprake lijkt van een ontkoppeling, dat wil zeggen dat terwijl het inkomen in Nederland bleef groeien, de hoeveelheid afval daarbij is achtergebleven.

Het aandeel gestort afval in de gehele periode naar verhouding gestaag is afgenomen van 16,2 miljard kilogram in 1985 naar 1,3 miljard kilogram in 2014. De omvang van het verbrande afval is toegenomen.²⁸¹

Vrijwel al het restafval wordt verbrand in een AVI en gestort op stortplaatsen. Verbranden of storten van restafval geschiedt naargelang het soort afval. Het grootste deel van het restafval wordt verbrand.²⁸² Het verbranden van afval in AVI's wekt energie en warmte op en levert een aandeel van ongeveer 15 procent in de duurzame energie die in Nederland wordt opgewerkt. AVI's vervullen daarmee een belangrijke taak bij de opwekking van duurzame energie en warmte. Het storten van restafval betreft met name niet-reinigbare verontreinigde grond en grondreinigingsresiduen, sorteeresiduen en asbesthoudend materiaal en AVI-reststoffen, bedrijfsafval, bouwen sloopafval, shredderafval. In de afvalvergunningverlening wordt bepaald of restafval mag worden gestort.²⁸³

6.1.2 Nederlands afvalbeleid

De belangrijkste wet met betrekking tot afval is de Wm. Deze wet heeft kort samengevat het beschermen van het Nederlands (leef)milieu als doel. Logischerwijs zijn de bepalingen rondom afval en de verwerking hiervan van groot belang voor het Nederlandse afvalbeleid.

281 H.R.J. Vollebergh e.a., Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval, Den Haag: PBL 2017, hoofdstuk 3.

282 In 2018 7,5 miljoen ton tegenover 3,5 miljoen ton storten van restafval. Zie <https://www.afvalcirculair.nl/onderwerpen/monitoring-cijfers/afvalcijfers/afvalcijfers-land/afvalverwerking/>

283 A. Hanemaaijer e.a., Opties voor een afvalstoffenbelasting, Den Haag: PBL 2014 en Rijkswaterstaat, Afvalverwerking in Nederland 2020, gegevens 2018, Utrecht 2022.

In artikel 10.4 Wm is de afvalhiërarchie van de zogeheten ladder van Lansink gecodificeerd. Deze ladder houdt in dat in het afvalbeleid prioriteit wordt gegeven aan de meest milieuvriendelijke verwerkingswijzen. Preventie van afval, ofwel het voorkomen van het ontstaan van afvalstoffen, heeft de hoogste prioriteit, gevolgd door (zo hoogwaardig mogelijk) hergebruik. Het hergebruiken van producten heeft de voorkeur boven het recyclen van stoffen en materialen uit producten. Indien preventie of hergebruik niet mogelijk is, heeft het de voorkeur dat het afval wordt verbrand, waarbij energie wordt opgewekt. De minst gewenste oplossingen zijn storten en lozen.

In Nederland wordt volgens artikel 10.3 Wm elke zes jaar een landelijk afvalbeheerplan (hierna: LAP) opgesteld. Dit LAP is het beleidskader voor afval in de circulaire economie in Nederland. Alle overheden moeten bij de uitvoering van hun taken op het gebied van afval rekening houden met de bepalingen en het beleid uit het LAP. Op 28 december 2017 is het derde LAP in werking getreden. Dit derde LAP ondersteunt de overgang naar een circulaire economie. Het Nederlands afvalbeleid richt zich de afgelopen tijd met name op het beperken van het ontstaan van afvalstoffen, het beperken van de milieudruk bij de verwerking van afval en het vanuit ketengericht afvalbeleid beperken van de milieudruk van productketens.²⁸⁴

Eén van de wijze voor het uitvoeren van het Nederlandse afvalbeleid is de fiscaliteit. Op het terrein van afval spelen de afvalstoffenheffing en de afvalstoffenbelasting een belangrijke rol. De afvalstoffenheffing is een gemeentelijke bestemmingsheffing die door de gemeenteraad kan worden ingesteld ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen. De afvalstoffenbelasting is een rijksbelasting die geregeld is in de Wbm en wordt geheven en geïnd door de Belastingdienst. De afvalstoffenbelasting en de afvalstoffenheffing worden vaak met elkaar verward of als een en dezelfde belasting gezien. Hoewel dat niet het geval is, bestaat er wel een zekere samenhang tussen de rijksbelasting en de gemeentelijke bestemmingsheffing. Gemeentes zijn verantwoordelijk voor het beheer van huishoudelijke afval. De kosten voor het afvalbeheer bestaan uit het inzamelen, sorteren en verwerken van afval. Gemeentes hebben daarom direct of indirect te maken met de afvalstoffenbelasting, welke rijksbelasting de gemeentes door middel van de afvalstoffenheffing in rekening brengen bij huishoudens.

6.2 Stand van zaken

Hieronder bespreken wij de afvalstoffenheffing, de afvalstoffenbelasting en de producenten-verantwoordelijkheid inzake plastic.

²⁸⁴ Zie hierover nader <https://www.lap3.nl>.

6.2.1 Afvalstoffenheffing²⁸⁵

Voor de inzameling van het afval van huishoudens in een gemeente is de gemeenteraad en het college van burgemeesters en wethouders wettelijk verantwoordelijk. Door middel van het heffen van afvalstoffenheffing kunnen gemeenten de inzameling van het huishoudelijk afval bekostigen. De afvalstoffenheffing was aanvankelijk opgenomen in de Afvalstoffenwet 1977 en sinds de jaren 90 van de vorige eeuw is die heffing in de Wm in titel 15.9 opgenomen.

De basis voor de heffing ligt in artikel 15.33 Wm. Het belastbare feit voor de afvalstoffenheffing vormt ingevolge dit artikel het al dan niet krachtens zakelijk recht gebruik maken van een perceel ten aanzien waarvan de inzamelplicht geldt. De opbrengsten van de afvalstoffenheffing mogen wettelijk niet meer dan kostendekkend zijn, maar hoeven tegelijkertijd niet kostendekkend te zijn en mogen dus worden aangevuld uit de opbrengsten van andere gemeentelijke middelen.

Om de afvalstoffenheffing te kunnen heffen zijn er drie belangrijke voorwaarden:

- De heffing mag niet meer dan kostendekkend zijn.
- De gemeenteraad dient een verordening voor de heffing vast te stellen.
- De gemeente dient het afval daadwerkelijk op te (laten) halen bij het perceel dat in de heffing wordt betrokken. Het is echter niet vereist dat er afval wordt aangeboden.

Wat de betreft de hoogte en grondslag zijn er verschillende heffingsgrondslagen mogelijk bijvoorbeeld:

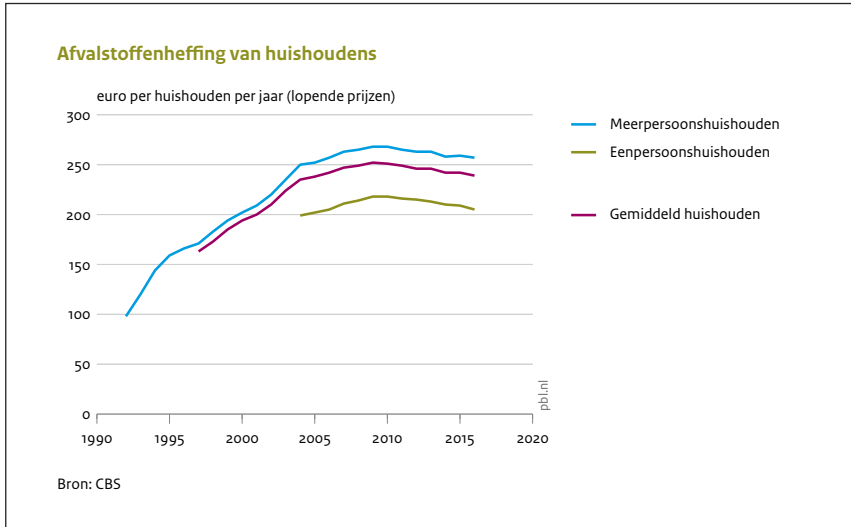
- Een vast bedrag per perceel;
- Een heffing die afhankelijk is van het gebruik, bijvoorbeeld per kg aangeboden afval.
- Een heffing die afhankelijk is van de inzamelfrequentie.

De afvalstoffenheffing heeft geen directe koppeling met de afvalstoffenbelasting anders dan dat de kosten die een gemeente maakt voor het verwijderen van afval in het geval van verbranding dan wel het storten hiervan de afvalstoffenbelasting hier deel van uit maakt. Derhalve zal een stijging van de afvalstoffenbelasting normaal gesproken ook leiden tot een stijging van de gemeentelijke afvalstoffenheffing, immers deze kosten kunnen door de gemeenten worden doorbelast.²⁸⁶

²⁸⁵ Hierover uitvoerig J.K. Lanser & E.G. Borghols, in: P. Bervoets e.a., *Hoofdzaken milieueffingen*, Deventer: Wolter Kluwer 2019, p. 421-445.

²⁸⁶ Zo zijn de kosten voor de inzameling en verwerking van huishoudelijke afval voor 2020 met 8,3 procent ten opzichte van 2019 gestegen, waarbij de verhoging van de afvalstoffenbelasting in 2020 grotendeels debet aan de stijging is. Zie Rijkswaterstaat (2020), Rapport Afvalstoffenheffing 2020.

Alle particuliere huishoudens waar de gemeente de inzamelplicht nakomt, moeten afvalstoffenheffing betalen. De heffing wordt per perceel vastgesteld. Het tarief is afhankelijk van de gemeente en van de door de gemeenteraad gewenste tariefstellingen. In sommige gevallen (bijvoorbeeld bij de verhuur van kamers in studentenhuizen) worden niet de bewoners aangeslagen, maar de verhuurder van het perceel dit vanwege de hoge mutatiegraad van de bewoners.



Bovenstaande figuur geeft een overzicht van de (stijgende) tarieven van de afvalstoffenheffing. De stijgende tarieven van de afvalstoffenheffing zijn vooral te interpreteren als stijgende kosten voor het verwerken van huishoudelijk afval tot 2010. Vanaf 2010 is er een lichte daling te zien in de tarieven.²⁸⁷

6.2.2 Afvalstoffenbelasting

Historie

De afvalstofbelasting, een rijksbelasting op het storten van afval, werd in de jaren 90 van de vorige eeuw ingevoerd en is opgenomen in de Wbm in hoofdstuk 4. De afvalstoffenbelasting is afgeschaft per 1 januari 2012. Naar aanleiding van de Begrotingsafspraken 2014 is in oktober 2013 besloten om de afvalstoffenbelasting voor het storten van afvalstoffen weer in te voeren per 1 januari 2014 (hierna ook: stortbelasting).²⁸⁸ De herinvoering van de stortbelasting diende met name een budgettair doel. In de Tweede nota van wijziging van het Belastingplan 2014 is de herinvoering

287 H.R.J. Vollebergh e.a., *Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval*, Den Haag: PBL 2017, hoofdstuk 5.

288 Brief van de minister van Financiën van 11 oktober 2013, BZ/2013/U577.

van de afvalstoffenbelasting geregeld.²⁸⁹ Gekozen is voor de afvalstoffenbelasting die tot 2012 werd geheven opnieuw in te voeren, waarbij op een aantal punten wijzigingen zijn doorgevoerd. Zo werd onder andere voor het storten van afval één tarief van toepassing, terwijl tot 2012 twee tarieven werden gehanteerd voor het storten van afvalstoffen en werd de toepassing van de zogenoemde in/uit-methode beperkt, omdat gebleken is dat de belastingvermindering ruimer werd toegepast dan waarvoor zij was bedoeld.

De tot 2012 geldende afvalstoffenbelasting had als doelstelling en was zo ingestoken dat erop gericht is de totale hoeveelheid te storten of te verbranden afvalstoffen te verminderen en preventie of hergebruik van afval te bevorderen.²⁹⁰

Kort na de herinvoering van de afvalstoffenbelasting op 1 april 2014 is gebleken dat de begrote opbrengst van structureel 100 miljoen euro bij lange niet gehaald zou worden en heeft het kabinet het PBL gevraagd om onderzoek te doen naar verschillende mogelijkheden voor het uitbreiden van de afvalstoffenbelasting. Het PBL heeft vijf opties in kaart gebracht om de afvalstoffenbelasting te verbreden, onder andere de verbranding van afvalstoffen en de export daarvan.²⁹¹ Bij het Belastingplan 2015 is het kabinet met het voorstel gekomen om de afvalstoffenbelasting uit te breiden met afval dat wordt aangeboden aan AVI's.²⁹²

Bij de behandeling van voornoemde uitbreiding is per amendement de afvalstoffenbelasting uitgebreid met de zogenoemde exportheffing.²⁹³ Deze exportheffing is op 1 juli 2015 in werking getreden, maar niet lang daarna is het daarbij behorende tarief op nihil gezet door het kabinet. Destijds is tot dat besluit gekomen, omdat de exportheffing enerzijds uitvoeringsproblemen voor zowel de Belastingdienst als de sector met zich bracht en anderzijds strijdig was met het Unierecht. Bij de vormgeving van de exportheffing in 2015 is gekozen om als belastbaar feit aan te duiden het verkrijgen van toestemming tot het overbrengen van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te laten verbranden. Daarbij werd aangesloten bij de vergunningen die afgegeven werden door de ILT op grond van de EVOA.²⁹⁴ Bij deze vormgeving werd

289 Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr. 13.

290 Kamerstukken II 1992/1993, 22 849, nr. 3, p. 9.

291 A. Hanemaaijer e.a., Opties voor een afvalstoffenbelasting, Den Haag: PBL 2014.

292 Belastingplan 2015, Stb. 2014, 578.

293 Kamerstukken II 2014/2015, 34 002, nr. 69 (amendement van de leden Dijkgraaf en Koolmees).

294 Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen.

echter geen rekening gehouden met de hoeveelheden afvalstoffen die uiteindelijk worden verwijderd of verbrand, hetgeen wel het geval was bij het binnenlandse belastbare feit. Hiermee deed zich het risico voor dat afval dat in het buitenland wordt verwijderd of verbrand zwaarder wordt belast dan afval dat in het binnenland wordt verwijderd of verbrand. Na de nihilstelling van het tarief behorende bij de exportheffing is een werkgroep van ambtenaren en de sector aan de slag gaan met een onderzoek naar hoe de exportheffing het best kon worden vormgegeven.²⁹⁵ Dit onderzoek heeft er uiteindelijk toe geleid dat per 1 januari 2019 de exportheffing opnieuw effectief is ingevoerd.²⁹⁶ Thans wordt bij de exportheffing rekening gehouden met de wijze waarop afvalstoffen in het buitenland worden verwerkt.

Naar aanleiding van het Klimaatakkoord en de Urgenda-zaak²⁹⁷ heeft het kabinet de afvalstoffenbelasting uitgebreid met een importheffing per 1 januari 2020.²⁹⁸ De doelstelling van de uitbreiding van de afvalstoffenbelasting met de importheffing is het bereiken van een CO₂-reductie van 0,2 megaton. Tot 2020 waren afvalstoffen die vanuit het buitenland naar Nederland werden overgebracht om vervolgens gestort of verbrand te worden in een inrichting uitgezonderd van de afvalstoffenbelasting. Thans worden afvalstoffen die vanuit het buitenland worden aangeboden aan Nederlandse inrichtingen in de belastingheffing betrokken.

Het wettelijk systeem in vogelvucht²⁹⁹

In het kort wordt in het algemeen in binnenlandse situaties afvalstoffenbelasting geheven over alles wat ter verwijdering aan een AVI of een stortplaats wordt afgegeven. De afvalstoffenbelastingen kent drie belastbare feiten, te weten:

- de afgifte ter verwijdering van afvalstoffen aan een inrichting;
- de verwijdering van afvalstoffen binnen de inrichting waarin deze zijn ontstaan;
- de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen of te laten verwijderen met toepassing van een ingevolge de EVOA bij beschikking verleende toestemming tot overbrenging, met uitzondering van afvalstoffen waarvan uit boeken en bescheiden blijkt dat zij naar Nederland zijn overgebracht in de zin van de EVOA (ook wel bekend als de exportheffing).³⁰⁰

295 Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 81 en kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. Q.

296 Eerst bij Belastingplan 2018, Stb. 2017, 517 vervolgens gewijzigd bij Overige fiscale maatregelen 2019, Stb. 2018, 507 en in werking getreden bij koninklijk Besluit van 19 december 2018, Stb. 2018, 513.

297 HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006.

298 Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, Stb. 2019, 511.

299 Hierover meer in het Handboek Milieubelastingen en W.M.G. Visser, in: P. Bervoets e.a. (2019), *Hoofdzaken milieuheffingen*, Deventer: Wolter Kluwer 2019, p. 90-112.

300 Zie artikel 23, eerste lid, Wbm.

De hiervoor genoemde drie belastbare feiten worden in de praktijk ingedeeld in een belasting op storten, verbranden, importeren (importheffing) en exporteren (exportheffing) van afval.

Voor de definitie van het begrip afvalstoffen wordt in artikel 22, eerste lid, onderdeel a, Wbm verwezen naar de Wm en wordt zeer laagradioactief afval eveneens als afvalstof aangemerkt. In artikel 1.1, eerste lid, Wm zijn afvalstoffen gedefinieerd als 'alle stoffen, preparaten of voorwerpen waarvan de houder zich ontdoet, van plan is zich te ontdoen of zich moet ontdoen'. Op grond van artikel 22, tweede lid, Wbm wordt een aantal stoffen, preparaten en voorwerpen buiten het afvalstoffenbegrip geplaatst. Dit gaat met name om stoffen, preparaten en voorwerpen die verband houden met de bedrijfsvoering van de stortinrichting of deel uitmaken van het bedrijfsproces dat leidt tot de nuttige toepassing of verwijdering van afvalstoffen. Daarnaast gaat het om stoffen, preparaten en voorwerpen die worden toegepast in voorzieningen binnen de stortinrichting en kwalificeren als bouwstof en grond in de zin van het Besluit bodemkwaliteit. De toepassingen die zijn uitgezonderd van het begrip afvalstoffen worden genoemd in artikel 4 Uitvoeringsbesluit Wbm.

Naargelang het belastbaar feit voor de afvalstoffenbelasting, verschilt het belastingsubject. Bij de afgifte van afvalstoffen ter verwijdering en het verwijderen van binnen de inrichting ontstane afvalstoffen zijn de houders van inrichtingen belastingplichtig.³⁰¹ Inrichtingen zijn over het algemeen AVI's of stortplaatsen met een vergunning van de overheid waar verbranden of storten van afval mag plaatsvinden.³⁰² Bij overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen, wordt afvalstoffenbelasting geheven van degene aan wie volgens de EVOA toestemming is verleend de afvalstoffen uit Nederland over te brengen, te weten de kennisgever.³⁰³ Van aan een inrichting afgegeven afvalstoffen wordt geacht dat zij alle zijn afgegeven ter verwijdering.³⁰⁴

301 Artikel 24, onderdeel a, Wbm.

302 Artikel 22, eerste lid, onderdeel f, Wbm jo. artikel 1.1, eerste lid, Wm definieert een inrichting als elke door de mens bedrijfsmatig of in een omvang alsof zij bedrijfsmatig was, ondernomen bedrijvigheid die binnen een zekere begrenzing pleegt te worden verricht. Bij Fiscale verzamelwet 2022 wordt een aantal nieuwe definities geïntroduceerd in artikel 22 Wbm, omdat de Invoeringswet Omgevingswet naar verwachting per 1 januari 2022 in werking zou treden. Ingevolge de Omgevingswet worden milieuregels niet meer toegespitst op de inrichting als zodanig, maar op de activiteiten die binnen de inrichting plaatsvinden. De definitie van het begrip inrichting zal daarom geschrapt worden. Bij Fiscale verzamelwet 2022, Stb. 2022, 530 wordt een eigen definitie van het begrip (houder van een) inrichting geïntroduceerd in de Wbm en worden een aantal definities aangepast.

303 Artikel 24, onderdeel b, Wbm.

304 Artikel 23, tweede lid, Wbm.

Bij afgifte ter verwijdering aan een inrichting en afvalstoffen die binnen de inrichting zijn ontstaan wordt de afvalstoffenbelasting berekend over het gewicht van de afvalstoffen gemeten in kilogrammen.³⁰⁵ Het gewicht van de afvalstoffen wordt bepaald met een weegbrug voor de afgifte ter verwijdering.

De maatstaf van heffing bij de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen is eveneens het gewicht in kilogrammen van de afvalstoffen. Bij de overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te verwijderen moet het gewicht van de afvalstoffen blijken uit een beschikking van de ILT. De kennisgever dient een beschikking aan te vragen nadat een verklaring van de verwerking van de overgebrachte afvalstoffen, bedoeld in artikel 16, onderdeel e, van de EVOA is ontvangen of ontvangen had moeten zijn. Wanneer de afvalstoffen in het buitenland zodanig worden gestort of verbrand dat bij vergelijkbare verwerking in Nederland geen of minder belasting verschuldigd zou zijn, geldt ook voor deze afvalstoffen dit lagere belastingbedrag.³⁰⁶ De wetgever heeft bij de exportheffing een bevoegdhedenverdeling aangebracht bij de ILT en de Belastingdienst. In het kort komt die verdeling neer op het volgende. De ILT, verantwoordelijk voor de uitvoering van de afvalregelgeving, beoordeelt en monitort de afvalstromen naar het buitenland en geeft daar uiteindelijk een beschikking, het zogenoemde Besluit Grondslag Buitenlandheffing Afval, voor af. Met de gegevens in die beschikking dient de belastingplichtige aangifte te doen voor de exportheffing. De Belastingdienst controleert of de aangegeven bedragen overeenkomen met de gegevens die zij van de ILT ontvangen.

Bij afgifte van afvalstoffen ter verwijdering aan de houder van een inrichting wordt afvalstoffenbelasting verschuldigd op het afgiftemoment.³⁰⁷ Bij storten van afvalstoffen in eigen beheer wordt afvalstoffenbelasting verschuldigd op het tijdstip dat de afvalstoffen worden verwijderd binnen de inrichting waarin ze zijn ontstaan.³⁰⁸

Bij overbrenging van afvalstoffen uit Nederland is afvalstoffenbelasting verschuldigd op het tijdstip waarop de geldigheidsduur van de EVOA-beschikking is verlopen. Er moeten daarnaast ook zes maanden zijn verstreken sinds de maand waarin de ontvangstverklaring van het laatste transport is ontvangen.³⁰⁹

305 Zie artikel 25, eerste lid, onderdeel a, Wbm en een nadere uitwerking in artikel 7, Uitvoeringsregeling Wbm.

306 Artikel 25, tweede lid, Wbm. De exportheffing is verder uitgewerkt in artikel 25a Wbm en artikelen 6 tot en met 9 Uitvoeringsbesluit Wbm.

307 Artikel 26, onderdeel a, Wbm.

308 Artikel 26, onderdeel b, Wbm.

309 Artikel 26, onderdeel c, Wbm.

Voor binnenlandse situaties waarin afval wordt aangeboden aan AVI's en stortplaatsen en vervolgens de AVI of stortplaats verlaten, is er onder voorwaarden een belastingvermindering volgens artikel 27 Wbm. De belastingvermindering is bedoeld voor situaties waarin afvalstoffen (uitgezonderd percolaat en stortgas) die na de aanbidding uitgesorteerd worden voor hergebruik, recyclen en nuttige toepassing elders. Belastingplichtigen kunnen van de belastingvermindering gebruik maken als zij kunnen aantonen dat de uitgaande afvalstoffen nooit voor in het stort bestemde deel van de inrichting of in de bodem zijn ingebracht.

Het tarief van de afvalstoffenbelasting bedraagt in 2023 voor het storten, verbranden en het overbrengen van afvalstoffen 35,70 euro en is jaarlijks onderhevig aan indexatie³¹⁰. Voor het verbranden van afvalstoffen in een installatie waarin geen huishoudelijke afvalstoffen, gemengde bedrijfsafvalstoffen en gemengd sorteeresidu mogen worden verbrand is het tarief nihil.³¹¹

De afvalstoffenbelasting kent drie vrijstellingen die de verschuldigde belasting kunnen verlagen of kunnen leiden tot een teruggaaf aan belasting. Het betreft een vrijstelling voor de afgifte ter verwijdering of overbrenging ter verwijdering van baggerspecie, een vrijstelling voor de afgifte ter verwijdering van zuiveringsslib aan een inrichting en een vrijstelling voor afgifte ter verwijdering of overbrenging ter verwijdering van afzonderlijk aangeboden asbest en asbesthoudende producten die toegepast zijn geweest als dakbedekking.³¹²

De afvalstoffenbelasting is een aangifte- en tijdvakbelasting.³¹³ Na afloop van het tijdvak van een maand³¹⁴ dient de belastingplichtige de belasting op aangifte te voldoen binnen een maand na afloop van dat tijdvak.³¹⁵

De afvalstoffenbelasting kent veel administratieve vereisten voor belastingplichtigen. De administratieplicht in artikel 52 AWR die in het algemeen geldt in fiscalibus is nader ingevuld in artikel 31 Wbm. Naast de explicitering in artikel 31 Wbm zijn er op meerdere plaatsen in de Wbm, Uitvoeringsregeling Wbm en Uitvoeringsbesluit Wbm administratieve verplichtingen voor belastingplichtigen opgenomen.

310 Artikel 90 Wbm jo. 10.1 Wet IB 2001.

311 Artikel 28 Wbm.

312 Zie hiervoor artikelen 29, 29a en 29b Wbm.

313 Artikel 89, eerste lid, Wbm.

314 Artikel 26, derde lid, Uitvoeringsregeling AWR.

315 Artikel 19, eerste lid, AWR.

6.2.3 **Beprijzing van (plastic) verpakingsafval** ³¹⁶

In de afgelopen decennia hebben zich een heleboel ontwikkelingen voorgedaan die zijn gericht op bewustwording, verwerking, hergebruik en beperking van (plastic) verpakingsafval. Onderdeel van die ontwikkelingen zijn beprijzinginstrumenten (zowel fiscaal als niet-fiscaal). Hieronder wordt daarop kort ingegaan.

6.2.3.1 **Nederlands beprijzingsbeleid**

Verpakkingenbelasting

Tussen 2008 en 2013 heeft Nederland een verpakkingenbelasting gekend. Dat was een rijksbelasting die was geregeld in de Wbm. De structuur van de verpakkingenbelasting was uitermate complex. Los van een ingewikkelde definitie van 'verpakkingen', was het tarief tot in zestienvoud gedifferentieerd. De belasting maakte onderscheid tussen primaire verpakkingen enerzijds en secundaire en tertiaire verpakkingen anderzijds, en vervolgens nog eens tussen materialen: glas, aluminium, andere metalen, kunststof, biokunststof, papier en karton, hout en andere materiaalsoorten. Het doel van die belasting was om de mate van milieuvervuiling in de marktprijzen tot uitdrukking te laten komen, het terugdringen van de hoeveelheid verpakkingen en een verschuiving naar verpakkingmaterialen met een minder schadelijke invloed op het milieu te stimuleren. ³¹⁷ De verpakkingenbelasting is met ingang van 1 januari 2013 afgeschaft. Hoewel door de regering is opgemerkt dat de verpakkingenbelasting slechts zeer geringe milieueffecten heeft gehad (mede door de complexiteit van de belasting), was de directe aanleiding van de afschaffing een gesloten akkoord tussen het ministerie van Infrastructuur en Milieu (destijds) en het bedrijfsleven, waarmee producenten en importeurs garandeerden voor een periode van tien jaar de kosten voor inzameling en hergebruik te betalen. Het akkoord heeft geleid tot de invoering afvalbeheersbijdrage verpakkingen, een vorm van uitgebreide producentenverantwoordelijkheid. ³¹⁸

Afvalbeheersbijdrage verpakkingen

Door middel van de verpakkingenbelasting heeft Nederland aanvankelijk uitvoering willen geven aan de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid. Met ingang van 2013 is de verpakkingenbelasting gewijzigd naar een collectief beheersinstrument. ³¹⁹ Producenten en importeurs hebben hun verplichtingen die voortvloeien uit de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid overgedragen aan het Afvalfonds

316 Een gedeelte is ontleend aan V.F. Drok & I.M. van den Eijnde, 'Nederlands verpakingsbeleid in Europees perspectief', MBB 2021/48.

317 Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 18-19.

318 Kamerstukken II 2011/12, 33 003 nr. 3, p. 11.

319 Zie artikel 6 Besluit regeling voor uitgebreide producentenverantwoordelijkheid en paragraaf 5 Besluit beheer verpakkingen 2014.

Verpakkingen. Vanaf 1 januari 2013 heeft deze instantie, samen met producenten en importeurs, de rol overgenomen van de overheid in het beheren van de betreffende afvalstromen. In ruil voor verwerking (inzameling, verwerking en het vermarkten) en beheer (monitoring en preventie) betalen de producenten en importeurs de zogenoemde afvalbeheersbijdrage verpakkingen.³²⁰ Deze bijdrage dekt onder andere de kosten die ontstaan bij het verwerken van (plastic) verpakkingsafval. Het Afvalfonds Verpakkingen fungeert als een soort heffende overheid.

Indien een importeur dan wel producent in een kalenderjaar meer dan 50.000 kilo verpakkingen op de Nederlandse markt brengt en/of ontdoet na import, is zij bijdragplichtig. Zij dient zich dan te melden bij het Afvalfonds Verpakkingen en de bijdrage af te dragen. De hoogte van de bijdrage is mede afhankelijk van de hoeveelheid en het materiaal van de verpakkingen die zij voor het eerst op de Nederlandse markt brengt. Elk type verpakkingsmateriaal heeft eigen tarieven. Op nieuw geproduceerd plastic-verpakkingsafval drukt bijvoorbeeld in 2023 1,05 euro per kilogram, terwijl dit 0,79 euro per kilogram is voor plastic verpakkingsafval dat aantoonbaar gerecycled is.³²¹

Kunststof is het enige verpakkingsmateriaal ten aanzien waarvan tariefdifferentiatie wordt toegepast. Voor de overige verpakkingsmaterialen is het tarief gelijk, ongeacht de mate waarin de verpakking bestaat uit gerecycled materiaal (bijvoorbeeld papier en karton). De tarieven zijn gebaseerd op wat de totale kosten zijn per materiaalsoort om aan de verplichtingen die voortvloeien uit de uitgebreide producentenverantwoordelijkheid te voldoen.³²²

Statiegeld

Op de verkoop en inname van drankverpakkingen in Nederland is een statiegeld-regeling van toepassing. Uit artikel 12 Besluit beheer verpakkingen 2014 geldt een verplichting voor de producent om statiegeld in rekening te brengen bij het in de handel brengen van een fles van kunststof met water of frisdrank en een inhoud van drie liter of minder. Uit lid 2 volgt een verplichting om het statiegeld terug te betalen op het moment dat de desbetreffende flessen na gebruik weer (leeg) worden ingenomen.

Uit artikel 6 Regeling beheer verpakkingen 2014 volgt dat het statiegeldtarief op flessen met een inhoud van minder dan 1 liter 0,15 euro bedraagt en het tarief op flessen met een inhoud van 1 liter tot 2 liter 0,25 euro. Sinds 1 januari 2023 geldt er een statiegeldtarief van 0,15 euro metalen drankverpakkingen (blikjes).

320 Zie artikel 9.5.2 Wm en Besluit regeling voor uitgebreide producentenverantwoordelijkheid.

321 Zie de website van het Afvalfonds Verpakkingen.

322 Ibidem.

Nationale heffing op nieuw plastic?

Op 14 juni 2021 heeft oud-staatssecretaris van Financiën Vijlbrief de Tweede Kamer een eerste verkenning die door CE Delft is uitgevoerd naar de mogelijkheden voor een nationale heffing op nieuw plastic, met als doel productie en gebruik van nieuw plastic af te remmen en daarmee mogelijk het aandeel plastic recycalaat te vergroten.³²³ Door CE Delft is een eerste verkenning uitgevoerd naar de mogelijkheden voor een nationale heffing op nieuw plastic, met als doel productie en gebruik van nieuw plastic af te remmen en daarmee mogelijk het aandeel plastic recycalaat te vergroten. Volgens het rapport van CE Delft is een belasting het gemakkelijkst vorm te geven op het moment dat kunststof korrels en poeder (polymeren) worden doorverkocht aan producenten van plastic (tussen)producten. Het product dat dan wordt belast is namelijk homogeen, goed meetbaar en het aantal belastingplichtigen is relatief beperkt, namelijk 15 bedrijven en importeurs. Daarnaast lijkt recycalaat relatief makkelijk uit te zonderen van de belasting en wordt de toepassing ervan direct gestimuleerd. Nadeel van een belasting op Nederlandse polymeren is echter dat de plastic producten die ervan worden gemaakt, mogelijk worden vervangen door import uit het buitenland waarvoor de belasting niet geldt. Hierdoor is er een risico dat de productie van virgin plastics niet afneemt maar verschuift. Volgens het rapport van CE Delft heeft een belasting op plastic eindproducten, inclusief geïmporteerde producten, deze wegleffecten niet, maar is zo'n belasting moeilijker vorm te geven vanwege het grote aantal producten en belastingplichtigen. Daarnaast is het lastiger om producten met recycalaat uit te zonderen van de belasting en is de effectiviteit afhankelijk van onder andere de prijselasticiteit. Om de invoering van de belasting te simplificeren zou de belasting kunnen worden beperkt tot eenmalige plastic verpakkingen. Voor een reductie van plastics gebruik moet de belasting de prijs van plastics wel significant verhogen.³²⁴

Op dit moment zijn er geen concrete plannen voor de invoering van een nationale heffing op nieuw plastic, getuige de beantwoording van Kamervragen door oud-staatssecretaris van Financiën Vijlbrief en staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat Heijnen.³²⁵

323 Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 90.

324 M. Betjes, 'Plastic voldoende belast?', TFO 2022/181.3.

325 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 9 november 2021, 2021-0000225487 en brief van 14 maart 2022 van de staatssecretaris Infrastructuur en Waterstaat, IENW/BSK-2022/45311.

6.2.3.2 EU-beprijzingsbeleid

In EU-verband zijn er veel maatregelen afgesproken ter bestrijding van het ontstaan van (plastic) verpakkingsafval en de negatieve gevolgen daarvan.³²⁶ Een van die maatregelen is de plasticbijdrage, een uitbreiding van de eigen middelen van de EU.³²⁷ Voorafgaand aan de toevoeging van de plasticbijdrage bestonden de eigen middelen van de EU uit de invoerrechten (minus een compensatie voor administratieve werkzaamheden), een deel van de opbrengst van de omzetbelasting en indien van toepassing nog een supplement uit het bruto nationaal product van een lidstaat. Het gaat om financiën die iedere lidstaat bijdraagt aan de EU-begroting. Mede in verband met de financiële gevolgen van de COVID-19-pandemie stond deze begroting onder druk en heeft de EU de plasticbijdrage ingevoerd.

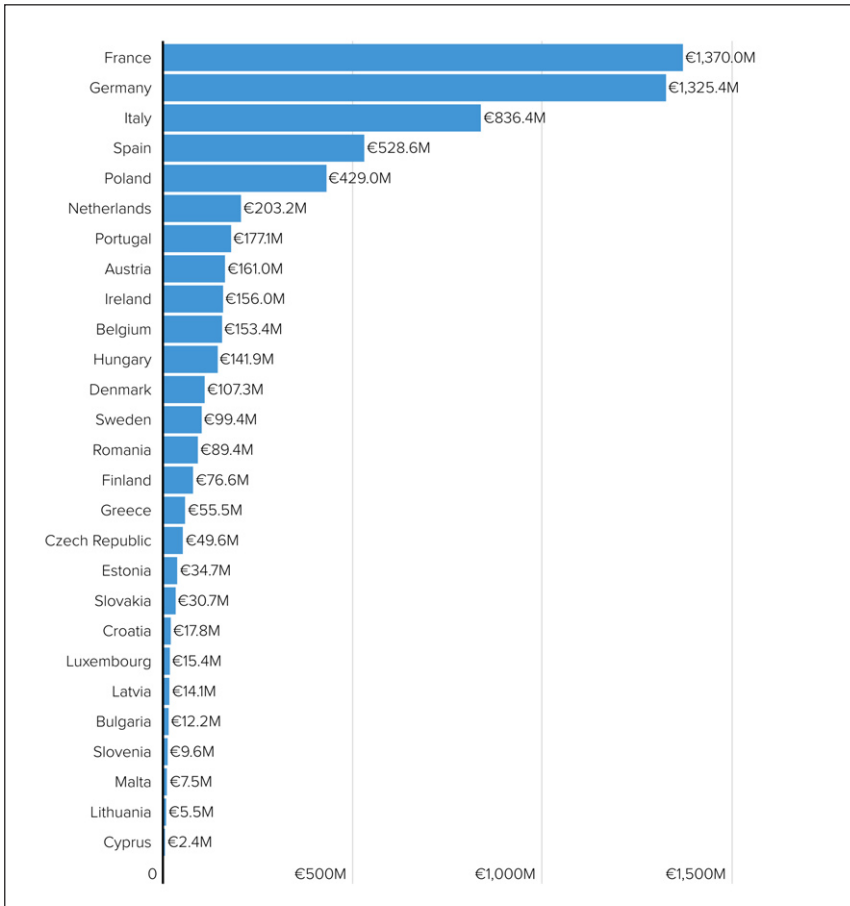
De hoogte van de plasticbijdrage is gekoppeld aan de hoeveelheid niet-gerecycled kunststof verpakkingsafval in een lidstaat. Dat werkt als volgt. Elke lidstaat moet een bijdrage betalen die gelinkt is aan het gewicht van niet-gerecycled kunststof verpakkingsafval dat in de lidstaat wordt gegenereerd. Het gaat om een uniform tarief van 0,80 euro per kilogram. Het gewicht van niet-gerecycled kunststof verpakkingsafval wordt berekend als het verschil tussen het gewicht van het kunststof verpakkingsafval dat in een bepaald jaar in een lidstaat wordt gegenereerd en het gewicht van het in dat jaar gerecyclede kunststof verpakkingsafval.³²⁸ Bij deze berekening wordt gebruikgemaakt van data die lidstaten jaarlijks moeten aanleveren bij de EU.³²⁹

326 Zie Richtlijn 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval en Richtlijn (EU) 2019/904 van het Europees Parlement en de Raad van 5 juni 2019 betreffende de vermindering van de effecten van bepaalde kunststofproducten op het milieu.

327 Besluit (EU, Euratom) 2020/2053 van de Raad van 14 december 2020 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie en tot intrekking van Besluit 2014/335/EU, Euratom.

328 Zie artikel 2, tweede lid, Besluit (EU, Euratom) 2020/2053 van de Raad van 14 december 2020 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie en tot intrekking van Besluit 2014/335/EU, Euratom.

329 Zie artikel 12 jo. Bijlage 3 Richtlijn 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval en Richtlijn (EU) 2019/904 van het Europees Parlement.



Hiervoor is een overzicht opgenomen van de bijdragen die per lidstaat voor het jaar 2021 zijn ingeschat.³³⁰ Iedere lidstaat betaalt de bijdrage eerst op basis van deze inschatting. Na twee jaar volgen de daadwerkelijke cijfers uit de statistieken en wordt de bijdrage opnieuw berekend en, bij afwijking van de eerder gemaakte inschatting, verrekend. Daarnaast kent deze bijdrage voor bepaalde lidstaten ook een jaarlijkse forfaitaire verlaging. De reden achter deze verlaging is om 'overdreven regressief effect op de nationale bijdragen te voorkomen'. De verlaging is een aanpassingsmechanisme dat wordt toegepast op de bijdragen van lidstaten met in 2017 een bruto nationaal product per hoofd van de bevolking onder het EU-gemiddelde. Deze vermindering moet overeenstemmen met 3,8 kilogram vermenigvuldigd met de bevolking van de betrokken lidstaten in 2017.³³¹

330 Het overzicht is ontleend van Politico, France, Germany set to pay the most under EU plastics tax. Governments will be charged per kilogram of non-recycled plastic packaging.

331 Zie overweging 7 Besluit (EU, Euratom) 2020/2053 van de Raad van 14 december 2020 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie en tot intrekking van Besluit 2014/335/EU, Euratom.

De plasticbijdrage is vergelijkbaar met een flat rate inkomstenbelasting op lidstaat-niveau. De plasticbijdrage is een soort landelijke verbruiksbelasting en werkt specifiek door op het gedrag van lidstaten.

De plasticbijdrage houdt in geen enkel opzicht een verplichting in voor lidstaten om een nationale geharmoniseerde plasticbelasting te introduceren. Zo dat anders zou zijn, dan had het voorstel om een plasticbijdrage in te voeren met unanimité moeten worden aangenomen door de lidstaten. Het staat lidstaten daarentegen vrij om over te gaan tot het introduceren van een dergelijke belasting met als doel de aanvullende plasticbijdrage aan de eigen middelen van de EU te financieren, maar dan betreft het een nationale belasting.

6.3 Knelpunten bij de belastingen op afval

6.3.1 Afval

De commissie meent dat over het algemeen gezegd kan worden dat de afvalstoffenbelasting vanuit milieuperspectief goed in elkaar zit. De afvalstoffenbelasting dient met name een budgettair doel. Daar is gekozen voor het grotendeels ongewijzigd herinvoeren van de afvalstoffenbelasting die tot 2012 heeft gegolden, meent de commissie dat van de huidige afvalstoffenbelasting kan worden gezegd dat het ook juridisch duidelijke milieudoelstellingen nastreeft.³³²

De afvalstoffenbelasting heeft de afgelopen decennia bijgedragen aan het terugdringen van het afval in Nederland, omdat er een goede en sterke prikkel is om zo min mogelijk afval ter verbranding of storting aan AVI's of stortplaatsen aan te bieden. Verder is de afvalstoffenbelasting op het eerste gezicht een relatief simpele belasting. De output in de vorm van afval wordt belast en de belasting kent weinig vrijstellingen en uitzonderingen die afbreuk doen aan de milieudoelstellingen (in tegenstelling tot bijvoorbeeld de huidige EB; zie hoofdstuk 3). Daarmee kan gezegd worden dat de afvalstoffenbelasting grotendeels beantwoordt aan de doelstellingen van de Ladder van Lansink.

332 Vgl. H. Spermon, 'Nuttige toepassing van de afvalstoffenbelasting', WFR 1999/1654.

Bij de huidige afvalstoffenbelasting doet zich echter een aantal knelpunten voor. Bij de commissie springt in het oog dat de administratieve vereisten in de afvalstoffenbelasting zeer substantieel zijn. Dit vindt zijn oorzaak in de vormgeving van de systematiek van de afvalstoffenbelasting. Alle (afval)stoffen die op de inrichting worden gebracht en verwijderd moeten worden, dienen goed geadmistreerd te worden. Dit heeft te maken met de fictie in de wet dat alle (afval)stoffen die op de inrichting komen in de heffing worden betrokken.³³³ Vervolgens zijn er vele uitzondering op het heffingsbegrip in de wet en de behorende delegatieregelgeving opgenomen in de vorm van uitzonderingen, belastingverminderingen en vrijstellingen. Voorts kunnen er op een inrichting soms afvalstoffen ontstaan die ook weer in de heffing moeten worden betrokken.

De commissie merkt op dat met name het toepassen van het begrip 'afval' niet eenvoudig is en zeker niet ter onderscheiding van 'nuttige toepassing'. Vanuit handhavingsoptiek is verder een goede administratie vereist waarin de afvalstromen goed gemonitord worden. Deze administratieve lasten zijn in de ogen van de commissie over het algemeen evenredig gezien het gewicht van de betrokken belangen.

Een ander knelpunt in de afvalstoffenbelasting is dat niet in de wet is geregeld hoe omgegaan moet worden met verschillende teruggaven van belasting. Zoals reeds is aangegeven behoren, met enkele uitzonderingen, alle stoffen die een inrichting op komen tot de heffingsgrondslag van de afvalstoffenbelasting. Echter, indien een deel van deze (afval)stoffen bijvoorbeeld na recycling weer de inrichting verlaten dan kan het gewicht hiervan weer op de eerdere aangifte worden verminderd. An sich is dit fiscaal gezien een eenduidig systeem, maar zou, gezien het feit dat ook mede door het gescheiden aanleveren van afvalstromen gericht op recycling hiervan, dit voordeel dan niet toe moeten komen aan de partij die het desbetreffende afval aanlevert en niet aan de belastingplichtige? Met andere woorden, de commissie vindt dat de aanleverende partij korting zou moeten krijgen.

De commissie meent dat deze omissie moet worden aangepakt zodat de kosten die worden gemaakt voor de recycling bijvoorbeeld door gemeenten niet toekomen aan de inrichting waar dit feitelijk plaatsvindt maar aan de gemeenten zelf (en uiteindelijk aan de ingezetenen van die gemeenten).

³³³ Artikel 23, tweede lid, Wbm.

De commissie meent verder dat de ingevoerde exportheffing een ingewikkeld samenspel behelst tussen de ILT en de Belastingdienst. Belastingplichtigen hebben te maken met twee loketten bij de uitvoering van de exportheffing. Het samenspel is zo ingestoken dat de ILT, verantwoordelijk voor de uitvoering van de afvalregelgeving, de afvalstromen naar het buitenland beoordeelt en monitort en daar uiteindelijk een beschikking voor afgeeft. Met de gegevens in die beschikking dient de belastingplichtige aangifte te doen voor de exportheffing. De Belastingdienst controleert vervolgens of de aangegeven bedragen overeenkomen met de gegevens die zij van de ILT ontvangen. Van de beschikking van de ILT kan de Belastingdienst niet afwijken als achteraf blijkt dat de beschikking onjuist is.³³⁴ Afwijken kan alleen als de ILT de beschikking intrekt en een nieuwe afgeeft.³³⁵ De commissie ziet risico's in deze vormgeving. Als een fout is gemaakt, bijvoorbeeld te veel afvalstoffen vermeld op de beschikking, en die fout wordt vervolgens niet hersteld door de ILT, kan de belastingplichtige niet bij de Belastingdienst terecht voor een teruggaaf van belasting. Het tegenovergestelde is ook denkbaar: de Belastingdienst ontdekt dat een belastingplichtige ten aanzien van de exportheffing een te laag gewicht heeft ingevuld in zijn aangifte. In dat geval kan de Belastingdienst eveneens niet acteren.

6.3.2 (Plastic) verpakkingsafval³³⁶

Uit onderzoek van het CBS volgt dat het beginsel van de vervuiler betaalt in Nederland lang niet altijd opgaat. Als een tot de verbeelding sprekend voorbeeld onderbouwt het CBS cijfermatig dat Nederlandse huishoudens in 2019 voor 56 procent van de belastingopbrengst van accijnzen en energiebelastingen zorg droegen, terwijl zij slechts verantwoordelijk waren voor minder dan een kwart van de CO₂-uitstoot in Nederland. De vervuiler betaalt misschien wel, maar de grootste vervuiler betaalt in elk geval niet altijd het meest.³³⁷

Een en ander is ook aan de orde bij het huidige Nederlandse beprijzingsbeleid ten aanzien van (plastic) verpakkingsafval, meer in het bijzonder de afvalbeheersbijdrage verpakkingen en de statiegeldregeling. De structuur van de afvalbeheersbijdrage verpakkingen en de statiegeldregeling biedt nauwelijks aanmoediging aan bedrijven om extra moeite te leveren om verstrekte verpakkingen weer in te zamelen. Bedrijven die dat, al dan niet om andere redenen, toch doen, worden geconfronteerd met hogere kosten. Zij betalen niet alleen onverkort de afvalbeheersbijdrage verpakkingen maar

334 In de uitvoeringstoets bij invoering van de exportheffing leest de commissie dat voor de Belastingdienst de exportheffing alleen uitvoerbaar is als de ILT aangeeft in een beschikking wat de verwerkte hoeveelheden afvalstoffen zijn. Zie Uitvoeringstoetsen Belastingplan 2018, p. 15 en Uitvoeringstoetsen Overige fiscale maatregelen 2019, p. 10.

335 Artikel 25a, derde en vierde lid, Wbm.

336 Een gedeelte is ontleend aan V.F. Drok & I.M. van den Eijnde, 'Nederlands verpakkingsbeleid in Europees perspectief', MBB 2021/48.

337 C. Driessen & W. Jonkers, Aandeel milieubelastingen kleiner dan tien jaar geleden, CBS 2020.

ook nog eens zelf verwijderings- of verwerkingskosten van het terug opgehaalde afval. Dit laatste zou in theorie tot gevolg moeten hebben dat de kosten van het Afvalfonds Verpakkingen dalen en dat, gelet op het non-profitkarakter van het collectief, in nieuwe jaren de hoogte van de tarieven voor iedere producent en importeur zou moeten dalen. De afvalbeheersbijdrage verpakkingen is daarmee dus in feite een beperkte en ineffectieve implementatie van uitgebreide producentenverantwoordelijkheidsregelgeving, aangezien het inzamelingskosten slechts centraliseert. Deze regelgeving bevat geen enkele financiële prikkel voor aangesloten bedrijven om daarin zelf een aanvullende verantwoordelijkheid te nemen. Daarnaast zet het mogelijk een enorme rem op innovatie van nieuwe verpakkingmiddelen of -methoden, zeker als deze innovaties grote investeringen vragen en zijn er ook vraagtekens te plaatsen bij de uitvoerbaarheid.³³⁸

Het huidige Nederlandse prijsbeleid ten aanzien van (plastic) verpakkingafval is nagenoeg uitsluitend gericht op het beïnvloeden van het gedrag van de consument. Afgevraagd kan worden of dat veel effect sorteert aangezien de consument niet echt zijn gedrag kan aanpassen. Van een verpakt product ligt doorgaans niet een verpakte, een anders verpakte en/of een onverpakte variant in de winkel. Er is één verpakking voor hetzelfde product en de consument zal de afweging voor de aanschaf doorgaans laten hangen van de inhoud en specificaties van het product. De enige keuze die de consument wél kan maken is wat er na gebruik van de verpakking gebeurt. Die keuze doet in feite niets af aan de beleving van de consument, omdat de verpakking zijn functie reeds heeft geleverd en na het uitpakken waardeloos is geworden voor de consument. De eventueel hogere aanschafprijs voor een bepaald type verpakking heeft de consument al betaald; daarin had hij immers al geen keuze. Afgevraagd kan worden of de (financiële) incentive voor de consument niet op de verkeerde plek zit, en of netjes ter verwerken aanbieden veel gemakkelijker en goedkoper zou moeten zijn/worden voor een consument dan het afval op straat achter te laten. Het huidige Nederlandse prijsbeleid ten aanzien van (plastic) verpakkingafval strookt dus niet met het beginsel van de vervuiler betaalt, omdat de consument die het afval ter verwerking aanbiedt evenveel of in sommige gevallen zelfs meer betaalt dan de consument die het afval op straat achterlaat.

Tot slot merkt de commissie op dat er een lappendeken aan verschillende regelgeving ten aanzien van (plastic) verpakkingafval is. Een en ander heeft een negatieve invloed op de administratieve lastendruk. De daarmee gepaarde gaande uitgaven kunnen beter worden aangewend voor investeringen in duurzame oplossingen.

³³⁸ Vgl. de discussie over het verbod op het verstrekken van gratis plastic wegwerpbekertjes en -bakjes per 1 juli 2023. Na drie maanden heeft de Tweede Kamer gestemd over een motie om dit verbod zo snel mogelijk af te schaffen vanwege alle uitvoeringsproblemen die daarmee gepaard gaan. Zie kamerstukken II 2023/24, 36 410 XIII, nr. 50.

6.3.3 Potentiële opties voor doelmatigere belastingen op afval

6.3.3.1 *Generiek*

Een belasting op afvalstromen stuurt alleen op outputsubstitutie, ofwel het anders omgaan met het afval dat is ontstaan. Het is ook denkbaar om eerder in de afvalketen te sturen op de input, te weten op materialen en grondstoffen of producten. Op die manier is het mogelijk directer te sturen op het efficiënte gebruik hiervan. Door een heffing eerder in de keten ontstaat ook een prikkel voor preventie en hergebruik (de eerste twee treden op de Ladder van Lansink). Beide aspecten worden met een belasting op afval niet of nauwelijks gestimuleerd. In het algemeen geldt dat hoe directer een instrument aanstuurt, hoe doelmatiger het is.

Twee voorbeelden verhelderen dit punt. Een eerste voorbeeld is een belasting op het sorteren van asbest. Naarmate dit tarief hoger wordt, neemt het risico op illegale dumping toe. Vanuit doelmatigheidsoverwegingen zou het beter zijn geweest om het gebruik van asbest te belasten (belasting op de input) en het inleveren ervan te subsidiëren. Evenzo zal een verpakkingenbelasting of een grondstoffenbelasting op een doelmatiger wijze tot efficiënter materialengebruik leiden dan een belasting op afval. Een tweede voorbeeld is het belasten van wegwerpproducten, zoals plastic tasjes, blikjes, wegwerpbekers en reclamefolders. Door de belasting eerder in de keten te heffen kan het bijdragen aan afvalpreventie.³³⁹

6.3.3.2 *Afvalstoffenbelasting*

Wat de commissie betreft kan binnen de huidige afvalstoffenbelasting een vergroeningsslag worden gemaakt. Specifiek zou daarbij bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan het tarief in de afvalstoffen te differentiëren op basis van Euralcodes. Euralcodes zijn codes die binnen de EU zijn toegekend aan verschillende afvalstoffen.³⁴⁰ Het tarief zou gedifferentieerd kunnen worden naargelang de vervuiling bij de verwerking van afvalstoffen. Een nadeel van deze richting is dat de afvalstoffenbelasting er niet eenvoudiger op wordt. Sterker nog, er moet nog meer dan nu gemonitord worden welke afvalstromen er zijn. Daarachter kan weer een prikkel zitten om meer aan afvalscheiding te doen.

6.3.3.3 *Afvalstoffenheffing*

Voor de afvalstoffenheffing ziet de commissie ook mogelijkheden om tot een verdere vergroening te komen.

339 A. Hanemaaijer e.a., Opties voor een afvalstoffenbelasting, Den Haag: PBL 2014, p. 20.

340 Vergelijkbaar met de GN.

Uit onderzoek van het COELO³⁴¹ blijkt dat sinds 2011 het gemiddelde tarief voor de afvalstoffenheffing daalt. De oorzaken hiervan zijn te vinden in betere (lees goedkopere) contracten van gemeenten met afvalverwerkers en dat dat huishoudens beter haar afval scheiden waardoor er minder te verwerken restafval overblijft. Het beter scheiden van afval wordt bij een groot aantal gemeenten gestimuleerd door het zogenaamde Diftar (gedifferentieerd tarief)systeem. Bij een dergelijk systeem betalen inwoners van een gemeente voor de hoeveelheid afval die ze aanbieden. Deze systemen zijn ontworpen om te kunnen registreren hoeveel afval een huishouden aanbiedt. Dit gaat bijvoorbeeld door middel van een chip in de cliko, die door de vuilniswagen uitgelezen kan worden. Ook bestaan er pasjessystemen, waarmee ondergrondse containers geopend kunnen worden. Op deze wijze kan worden geregistreerd hoe vaak afval wordt aangeboden en - in sommige systemen - hoeveel afval wordt aangeboden. Deze technieken maken het mogelijk het tarief van de afvalstoffenheffing te laten aansluiten bij het aantal ledigingen en/of de hoeveelheid aangeboden afval.

Naar de mening van de commissie is een afvalstoffenheffing met tariefdifferentiatie een effectieve prikkel om duurzaam gedrag (in dit geval afvalscheiding) te stimuleren, want dit leidt enerzijds tot de gewenste vergroening maar ook tot lagere lasten voor de burger. Hier worden te weinig stappen gemaakt. Het Rijk zou gemeenten moeten stimuleren om tot tariefdifferentiatie over te gaan.

6.3.3.4 (Plastic) verpakkingsafval³⁴²

Om de effectiviteit en doelmatigheid van de regelgeving op het gebied van (plastic) verpakkingsafval te vergroten, meent de commissie dat Nederland moet inzetten op een geharmoniseerde EU-plasticbelasting als accijns. Sinds de invoering van de interne markt zijn de geharmoniseerde accijnzen op energie, alcohol en tabak ongewijzigd. Het overgrote gedeelte van EU-regelgeving op het gebied van plastic en verpakkingen is al vormgegeven door middel van richtlijnen. Tegelijkertijd ontstaat een wildgroei aan nationale heffingen waar een ondernemer - laat staan een consument - heel snel de weg in kwijtraakt. Het voordeel van het invoeren van EU-plasticbelasting als een accijns is dat de basisregelgeving er al is, te weten de Horizontale accijnsrichtlijn³⁴³. Zo een accijns moet de volgende kenmerken hebben waarmee recht wordt gedaan aan het beginsel van de vervuiler betaalt.

341 <https://www.coelo.nl/index.php/onderzoek/afval>.

342 Een gedeelte is ontleend aan V.F. Drok & I.M. van den Eijnde, 'Nederlands verpakkingsbeleid in Europees perspectief', MBB 2021/48.

343 Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking).

- Om producenten dan wel consumenten aan te zetten tot het gebruik van meer milieuvriendelijke verpakkingen, moet een tariefstructuur worden ingericht die gericht is op de milieuvriendelijkheid van het type materiaal of de verpakking in het algemeen, dan op de kosten voor de verwerking ervan. Op dit moment gebeurt dit minimaal. De achterliggende reden voor de huidige minimale tariefdifferentiatie betreft de kosten die verband houden met het beheer en de verwerking van het afvalmateriaal (zie paragraaf 6.2.3.1).
- Het rapport van CE Delft over de invoering van een nationale heffing op nieuw plastic leert dat er veertien verschillende plaatsen in de keten zijn waar een heffing op virgin plastic kan plaatsvinden. Wij bevelen aan om deze verschillende mogelijkheden nader tegen het licht te houden op het gebied van haalbaarheid, uitvoerbaarheid, fraudebestendigheid, effectiviteit en doelmatigheid. De voorkeur van de commissie gaat uit naar een heffingsmoment zo vroeg mogelijk in de keten.
- Het huidige Nederlandse beprijzingsbeleid is nagenoeg uitsluitend gericht op het beïnvloeden van het gedrag van de consument. De consument heeft echter weinig keuze bij de aanschaf van een verpakt product: er is veelal één type verpakking en na uitpakken heeft de verpakking vaak ook zijn functie verloren en is de verpakking dientengevolge waardeloos geworden voor de consument. Afgevraagd kan worden of daardoor niet op de verkeerde knop wordt gedrukt, en dus of de (financiële) incentive voor de consument niet op de verkeerde plek zit. Overwogen zou kunnen worden om nader onderzoek naar mogelijkheden om afval voor consumenten een waarde te geven, zodat zij financieel kunnen worden beïnvloed om na functieverlies van een verpakking de meest milieuvriendelijke keuze te maken. In deze context wijzen wij naar de functie die statiegeld heeft. Statiegeld is een voorbeeld van het geven van waarde aan een gebruikte en voor de consument functieloze verpakking. Echter, als kanttekening willen wij plaatsen dat wij ons tegelijkertijd kunnen voorstellen dat statiegeld niet voor alle (typen) verpakkingen de ultieme of haalbare oplossing is.
- Bij de introductie van een op geharmoniseerde EU-plasticbelasting moet aandacht zijn voor de bestaande afvalbeheersbijdrage verpakkingen. Deze bijdrage is weliswaar geen belasting maar dat neemt niet weg dat de bijdrage in aanvulling op een (nieuwe) belasting een dubbele financiële druk op bedrijven, dan wel consumenten kan inhouden. Naast de vraag of de totale financiële druk 'passend en geboden' is, gaat de voorkeur van de commissie er in het kader van de complexiteit naar uit om slechts één (plastic)belasting te onderhouden. De introductie van een (nieuwe) belasting zou naar onze mening derhalve een afschaffing van het Afvalfonds Verpakkingen in moeten houden wat meebrengt dat de afvalbeheersbijdrage verpakkingen en het statiegeld verdwijnen.

Hoofdstuk 7

Conclusies en aanbevelingen

7.1 Algemeen

De commissie is in algemene zin van mening dat milieuschade zoals door klimaatverandering, lucht- en waterverontreiniging die door productie en consumptie veroorzaakt wordt, door allerlei op elkaar afgestemde beleidsinstrumenten, inclusief fiscaliteit, naar een aanvaardbaar niveau moet worden teruggebracht of voorkomen.

Een eventuele doorbelasting van de veroorzaakte schade in de vorm van belasting of heffing moet efficiënt, maar ook “fair” (equitable, redelijk en billijk) zijn. Een belasting/heffing die met name aan de algemene middelen (schatkist) ten goede komt, draagt – zeker bij gebrekkige communicatie daarover – minder bij aan (gewenste) schadebewustheid.

De commissie stelt voor dat de wetgever het primaire doel – het verwerven algemene middelen – voor dit type van belastingen wijzigt. Belastingerosie is daarmee een gegeven als de nieuwe primaire doelstelling wordt gehaald. Dit geldt ook voor een belastinginstrument dat wordt ingezet om verbruik van schaarse hulpbronnen (voor wat betreft klimaat en milieu) terug te dringen. Dit rapport illustreert dat na inventarisatie, ordening en het weergeven van achtergronden, er zeker nog verbeteringen denkbaar zijn ten aanzien van de Nederlandse fiscale instrumenten op het gebied van klimaat en milieubeheer.

7.2 Energie en energiedragers

Bij de belastingen op energie/energiedragers moet op de eerste plaats het betalen voor milieuschade en het behouden van schaarse hulpbronnen centraal staan. De huidige belastingen op energie en energiedragers zijn toe aan verbetering en verandering.

Deze belastingen houden qua werkingssfeer en wetstechniek niet evenwichtig genoeg rekening met de kosten van klimaat- en milieuschade en het terugdringen van verbruik van energie. De huidige opzet draagt niet optimaal bij aan de verdere

versnelling van de energietransitie en er is te weinig wettelijke ruimte voor nieuwe energiedragers en de daarbij benodigde processen en technieken. De materiële werkingssfeer dient soms te worden verbreed en soms te worden versmald.

Voor het meer optimaal terugdringen van energieverbruik is van groot belang dat verbruik anders belast wordt, waarbij de belasting over een energiedrager moet aangrijpen op een gestandaardiseerd naar de hoeveelheid energie (GJ). Een belasting op energie op grond van energie-inhoud voor grootgebruikers zou in principe gelijk moeten zijn aan die voor kleingebruikers. De commissie pleit daarbij voor een heffingsvrije voet als dit vanuit 'fairness' nodig is. Deze zou moeten gelden voor zowel grote als kleine gebruikers en gebaseerd moeten zijn op de basisbehoefte aan energie.

7.3 Directe beprijzing van CO₂-emissies

Het is aanbevelingswaardig als onderdeel van de door de commissie voorgestane gewenste belastingen op energie om een goed identificeerbare vervuilingcomponent voor broeikasgassen zoals CO₂-emissie of luchtkwaliteit apart in rekening te brengen. Deze component heeft met name betrekking op fossiele energiedragers en zou daarbij dan leiden tot een opslag. De zichtbaarheid van zo'n CO₂-opslag op de rekening draagt bij aan het besef van de consument hoeveel CO₂-uitstoot er wordt veroorzaakt. Ook is het hierbij van belang voldoende rekening te houden met de Europees georganiseerde beprijzingsinspanningen, zoals het EU-ETS. Bij een goed functionerend EU-ETS kan het zinvoller zijn om juist naar sectoren en actoren te kijken die nog niet onder dit instrument vallen en daar overkoepelende lange termijnvisie voor ontwikkelen.

7.4 Water

De commissie meent dat er ruimte is voor effectieve heffingen op onttrekkingen van oppervlaktewater en grondwater en heffingen op bepaalde diffuse bronnen, waaronder die vanuit de landbouw, naast het bestaande instrumentarium. In de BoL zou de bovengrens van 300 m³ voor grote afnemers kunnen verdwijnen en de mogelijkheid van gedragsbeïnvloedende prikkels in het financieringsstelsel zou moeten worden gezien. Ook de mogelijkheid van aparte heffingen op opkomende stoffen zou kunnen worden gezien.

7.5 Afval

Voor de huidige afvalstoffenbelasting kan worden vastgesteld dat deze duidelijke milieudoelstellingen nastreeft en goed in elkaar zit, hoewel de afvalstoffenbelasting met name een budgettair doel dient. Bij de huidige afvalstoffenbelasting doet zich echter een aantal knelpunten voor, zoals substantiële administratieve lasten. Het één-loketprincipe zou toegepast moeten worden. Een verdere vergroeningsslag is wenselijk. Prikkelers zouden wellicht eerder in de keten meer effectief zijn.

Wat betreft (plastic) verpakkingsafval is de commissie van opvatting dat Nederland moet inzetten op een geharmoniseerde EU-plasticbelasting in de vorm van een accijns, waarbij het beginsel van de vervuiler betaalt meer tot uitdrukking wordt gebracht.

7.6 Wetstechniek

Definities dienen te allen tijde helder en consistent te zijn

Op het niveau van de wetstechniek acht de commissie het raadzaam dat de betreffende overheid ((supra)nationaal, regionaal of lokaal) voor dit relatief technische terrein van energie, lucht, water en afval, met heldere en toegankelijk geformuleerde definities komt van de belastingsubjecten, objecten van heffing en de heffingsmaatstaven. Een eigentijdse definitie, die begrijpelijk is voor de huidige en nieuwe generaties geeft bij uitstek meer rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Consistentie definities in de verschillende beleidsmaatregelen zijn naar de mening van de commissie een onderdeel van behoorlijke wetgeving.

Het doel van een specifieke belasting moet worden vastgelegd in het rechtskarakter. Duidelijk moet zijn welke component bij wijze van welk belastingdoel in rekening wordt gebracht.

Een belastingmaatregel met borgingsmechanisme als karakter, is per definitie abstract. Te weinig of te veel borging is bij een dergelijk abstracte belastingmaatregel een risico (te veel of te weinig belasting, bij het verkeerde subject op het verkeerde tijdstip, vertekend handelingsperspectief voor een subject, onnodige administratieve lasten etc.). Monitoring, transparantie en communicatie zijn bij dit type maatregelen extra van belang.

Dubbele heffing bestrijden en ongedaan maken

De commissie constateert dat mede door de relatief ondoorzichtige wettechniek, dubbele belastingheffing optreedt. De commissie acht het noodzakelijk dat deze dubbele heffing wordt bestreden of periodiek ongedaan worden gemaakt waar deze leidt tot te zware lasten vanuit milieuoogpunt. De commissie pleit hier voor een coherentietoets, met name wat betreft de klimaatbeprijzing.

Aandacht verdient nog dat de huidige Nederlandse fiscale maatregelen en hun vele verbeterpunten op het terrein van klimaat, energie en milieu door hun aard gemakkelijk nog complexer kunnen worden en daarmee op gespannen voet staan met een belangrijke doelstelling van de Nederlandse kabinetten, te weten het vereenvoudigen van het Nederlandse belastingstelsel. De commissie is van mening dat dit gerechtvaardigd is zolang het maatschappelijk belang hier voldoende zwaar weegt. De nieuwe Europese instrumenten (bijvoorbeeld CBAM en de berekening van de grondslag per ingevoerd productgroep) vragen daarnaast ook veel nieuwe expertise. Het motiveren en opleiden van specialisten verdient daarom grote aandacht.

7.7 Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Een visie op rechtsbescherming is van belang en gewenst. Met name de huidige en de potentiële consumenten en producenten moeten inzicht hebben in en zekerheid hebben over rechtsbescherming en mogelijkheden om handhaving door de overheid af te dwingen voor onverhoopte situaties dat partijen zich oneigenlijk concurrentievoordeel toe-eigenen.

Ook uit oogpunt van vestigingsklimaat is voldoende aandacht nodig voor rechtsbescherming. Voor EU-brede maatregelen gelden in elk geval Europese beginselen. Voor nationale heffingen is hoogwaardige rechtsbescherming extra belangrijk. De (potentiële) Nederlandse belastingplichtige moet op voorhand duidelijk zijn wat zijn Nederlandse en Europese positie qua rechtsbescherming in Nederland is.

Invoering van een nieuwe belasting zonder duidelijke inpassing in een totaalvisie is niet preferabel. De werking van fiscale beleidsinstrument en de aanwending van de betreffende belasting/heffing (lastenverzwaring, borging, gedragsverandering, etc.) moet steeds zo helder mogelijk worden gemaakt en er moet voortdurend helder worden gecommuniceerd om maatschappelijk transparant te zijn en langdurig draagvlak te creëren en te behouden.

