

Klimaatmaatregelen in het Belastingplanpakket 2024

Fiscale punten uit de verkiezingsprogramma's

Mr. M. Betjes

November 2023

1. Inleiding

Fiscaliteit en klimaat, inmiddels een bestendig huwelijk dat in ieder geval niet op korte termijn lijkt te stranden. Ook het pakket Belastingplan 2024 voorziet in de nodige fiscale klimaatmaatregelen, samenvattend:

- Verduurzaming: EIA, MIA en financiering aanschafsubsidie tweedehandse emissievrije auto's.
- Verduurzaming glastuinbouw.
- Stimuleren klimaatneutrale en circulaire industrie: afschaffen vrijstellingen en verhogen CO₂-minimumprijs.
- Geen nadere tariefaanpassingen in de energiebelasting voor aanvullende CO₂-reductie.
- Onderzoek afbouw fossiele regelingen (inclusief impactanalyses).

Ik begin met het belang van fiscale klimaatmaatregelen, waarna een beschouwing volgt van de fiscale



Met Prinsjesdag zijn wederom een aantal fiscale klimaatmaatregelen aangekondigd. Klimaatmaatregelen nemen een steeds prominentere plaats in binnen ons fiscale stelsel, zowel in het kader van het beprijsen van milieuvervuilend gedrag als het stimuleren van milieuvriendelijk gedrag. Fiscale professionals dienen aandacht te besteden aan dit nieuwe speelveld. In dit artikel behandelt de auteur het belang van fiscale klimaatmaatregelen, de inhoud van het belastingplanpakket 2024 op het gebied van klimaat alsmede een blik naar de nabije toekomst.

klimaatmaatregelen binnen het Belastingplanpakket 2024. En ik sluit af met een blik naar de toekomst.

2. Het belang van fiscale klimaatmaatregelen neemt toe...

Klimaatmaatregelen nemen een steeds prominentere plaats in binnen ons fiscale stelsel, zowel in het kader van het beprijsen van milieuvervuilend gedrag als het stimuleren van milieuvriendelijk gedrag. Nog niet heel lang geleden bogen we ons alleen nog maar over de belasting op leidingwater, afvalstoffenbelasting, kolenbelasting en de energiebelasting.

Inmiddels is daar een CO₂-heffing voor de industrie, een minimum CO₂-prijs en een vliegbelasting aan toegevoegd. En we zijn er nog niet. Zo is met Prinsjesdag een nieuwe CO₂-heffing voor de glastuinbouwsector geïntroduceerd en is begin oktober de Europese Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) in werking getreden.

Een Europese CO₂-heffing die een significante impact gaat hebben op Nederlandse ondernemingen die bepaalde CO₂-intensieve productgroepen importeren zoals ijzer en staal, aluminium en cement. Richting 2030 neemt de fiscale beprijzing van CO₂-emissies in de elektriciteitssector, industrie, transport en de vastgoedsector aanzienlijk toe, niet alleen vanwege nationale plannen, maar zeker ook vanwege Europese initiatieven. De verdere vergroening van ons nationale belastingstelsel bevindt zich in de voorhoede van de politieke prioriteitenlijst.

Ik zie in de praktijk regelmatig discussie ontstaan over de vraag of een bepaalde klimaatmaatregel wel fiscaal van aard is. Neem het Europese ETS. ETS staat voor Emissions Trading System en is het handelssysteem in Europa voor de CO₂-uitstoot van de industrie en de energiesector. Bedrijven die (verplicht) onderdeel zijn van ETS, doorgaans de zwaardere industrie, dienen via ETS voor elk ton CO₂-uitstoot één emissierecht in te leveren. ETS wordt in de praktijk wel aangeduid als een CO₂-heffing, maar vormt in de basis geen fiscaal instrument. Wel is het zo dat bijvoorbeeld de Nederlandse CO₂-heffing voor de industrie aansluiting zoekt bij het Europese systeem. En wel of niet fiscaal van aard, het wordt steeds kostbaarder om CO₂ uit te stoten. De belastingtarieven van CO₂-heffingen zien wij wereldwijd stijgen en ook de prijs van een ETS-recht is de afgelopen vijf jaar ongeveer vertienvoudigd.

Niet alleen het aantal fiscale klimaatmaatregelen neemt toe, het ligt ook redelijkerwijs in de verwachting dat de opbrengst van milieugerelateerde belastingen de komende periode significant zal gaan stijgen. Dit heeft natuurlijk te maken met grondslagverbreding. Zo worden naast CO₂ ook andere broeikasgassen toegevoegd tot het te belasten kader, waaronder methaan en lachgas. Daarnaast stijgen de tarieven, mede om bedrijven meer en meer te dwingen om te gaan investeren in bijvoorbeeld schonere productiemethoden.

Een ander belangrijk onderdeel dat de opbrengst van milieugerelateerde belastingen de komende periode zal



doen stijgen is het afbouwen van voordelen voor gebruikers van fossiele brand- en grondstoffen. Door het kabinet, in de Prinsjesdagstukken, aangeduid als fossiele subsidies. De afgelopen tijd is hier steeds meer maatschappelijk discussie over en lijkt het een hoofdrol te krijgen in de politieke verkiezingsstrijd.

Er zijn uiteenlopende definities van fossiele subsidies. De Wereldhandelsorganisatie (WTO) heeft een algemene definitie van subsidies ontwikkeld en spreekt van een subsidie als:

1. er sprake is van een financiële tegemoetkoming door de Rijksoverheid of een ander overheidslichaam, die leidt tot een directe stroom van fondsen (leningen, overheidsgaranties, giften) vanuit overheden naar private partijen (prijssubsidies);
2. er gemiste overheidsinkomsten zijn (bijvoorbeeld belastingteruggaven en belastingvrijstellingen);
3. overheden goederen en diensten leveren of specifieke goederen inkopen;
4. overheden bijdragen aan specifieke fondsen.

Volgens het kabinet is in Nederland uitsluitend sprake van gemiste overheidsinkomsten (variant 2). Nederland kent geen structurele directe prijssubsidies op brandstoffen, wellicht met uitzondering van het tijdelijke prijsplafond voor de energie dat eind dit jaar afloopt. De varianten 3 en 4 komen kennelijk in Nederland niet voor. Het WTO-kader heeft een focus op brandstoffen, daarnaast gelden er ook fiscale regelingen voor fossiele grondstoffen. Uit de aanbestedingsbrief pakket Belastingplan 2024⁽¹⁾ volgt dat

meer dan 80% betrekking heeft op belastingvrijstellingen en verlaagde belastingtarieven. Totaal zou het gaan om een bedrag van circa 46 miljard euro aan fiscale- en uitgavenregelingen in 2023 die kunnen leiden tot fossiele voordelen.

Het kabinet heeft al een aantal stappen gezet in de afbouw van fiscale en niet-fiscale regelingen die invloed hebben op fossiel energieverbruik. Zo is de teruggaafregeling in de energiebelasting op elektriciteit ten gunste van energieintensieve bedrijven per 1 januari 2023 afgeschaft en is in het coalitieakkoord⁽²⁾ afgesproken om de energiebelasting wat betreft de tariefstelling minder degressief te maken.

Blijkens de Miljoenennota zijn de inkomsten via milieubelastingen (belasting op een milieugrondslag) voor 2024 geraamd op 8,2 miljard euro. Dit bedrag gaat mijns inziens de aankomende jaren significant stijgen indien het kabinet over zou gaan tot het afbouwen van de voordelen voor gebruikers van fossiele brand- en grondstoffen. Uiteraard voor zover mogelijk, onder meer vanwege internationale afspraken. In het pakket Belastingplan 2024 wordt een aantal fiscale regelingen (gefaseerd) afgeschaft, zoals de vrijstelling voor duaal gebruik van kolen in de staalproductie alsmede de vrijstelling in de energiebelasting bij onder meer het produceren van bouwmaterialen. Indien de fossiele subsidies door het kabinet volledig afgebouwd zouden worden, zou de jaarlijkse opbrengst van milieugerelateerde belastingen hoger uitkomen dan de 46 miljard euro die voor de vennootschapsbelasting voor 2024 is begroot.



3. ... ook binnen het belastingplanpakket 2024?

Het kabinet streeft, conform de Klimaatwet,⁽³⁾ naar een reductie van de emissies van broeikasgassen van ten minste 55% in 2030 ten opzichte van 1990. Ook het demissionaire kabinet blijft vasthouden aan het behalen van dit doel en met het belastingpakket 2024 worden wederom stappen gezet om het Nederlandse belastingstelsel verder te vergroenen. De Staatssecretaris van Financiën heeft met het pakket Belastingplan 2024 drie overkoepelende doelstellingen voor ogen. Naast 1) inkomsten en extra uitgaven in balans door gerichte belastingmaatregelen en 2) stappen zetten naar een beter en eenvoudiger belastingstelsel, is nummer 3) bijdragen aan klimaatdoelen (en ondernemingsklimaat). Fiscale klimaatmaatregelen worden ingezet om gedrag te beïnvloeden en de gestelde doelen te behalen. Het Planbureau voor de Leefomgeving heeft overigens berekend dat het klimaatdoel voor 2030 met de maatregelen die onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2024 haalbaar lijkt te zijn, maar dan moet alles wel snel en volledig door de Tweede en Eerste kamer worden aanvaard.

Het beprijzen van broeikasgasemissies is een belangrijke hoeksteen van het klimaatbeleid. In het Coalitieakkoord uit 2021⁽⁴⁾ en het Voorjaarspakket klimaat uit 2023⁽⁵⁾ zijn reeds beprijzingsmaatregelen afgesproken waarvan een deel nu is opgenomen in het pakket Belastingplan 2024. Kort samengevat bevat het belastingplanpakket 2024 de volgende fiscale klimaatmaatregelen:

Belastingplan 2024	• Inkorten nieuwe eerste tariefschijf voor gas in de energiebelasting incl. nadere wetswijzigingen • Actualiseren duurzame warmtebronnen • Wijzigingen BPM en MRB
Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit	• Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés • Afschaffen vrijstellingen duaal en non-energetisch gebruik van kolen • Minimum CO₂-prijs elektriciteitssector en de industrie
Wet fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw	• Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector • Beperken vrijstelling energiebelasting elektriciteitsopwekking • Nieuwe CO₂-heffing glastuinbouw

Naast beprijzende maatregelen, waaronder belastingen, staan subsidies en incentives. Stimulerende maatregelen voor huishoudens, bedrijven en andere organisaties die willen verduurzamen. Binnen het huidige wettelijke fiscale kader moeten we dan met name denken aan de milieuinvesteringsaftrek (MIA), de willekeurige afschrijving van milieu-investeringen (VAMIL) en de energie-investeringsaftrek (EIA), die zorgen voor financiële ondersteuning bij het doen van investeringen in milieuvriendelijke en energiebesparende bedrijfsmiddelen. Deze drie regelingen blijven voorlopig van kracht, al is wel voorgesteld om het aftrekpercentage van de EIA per 1 januari 2024 te verlagen van 45,5% naar 40%. Hierdoor daalt weliswaar het financiële voordeel per investering, maar kunnen meer ondernemers gebruik blijven maken van de EIA. Verder heeft het kabinet besloten om het budget van de EIA per 2025 en de MIA respectievelijk per 2025 en 2027 significant structureel te verhogen. Naast nationale stimuleringsmaatregelen wijs ik ook graag op Europese programma's, waaronder het LIFE fonds.⁽⁶⁾

Naast beprijzen en stimuleren kan het kabinet ook nog kiezen voor standaardiseren, inhoudende dat bepaalde zaken verplicht worden gesteld.

3.1 Belastingplan 2024

Het belastingplan zelf bevat geen baanbrekende fiscale klimaatmaatregelen, al noopt de nieuwe eerste tariefschijf voor gas in de energiebelasting tot enkele nadere wetswijzigingen. De energiebelasting wordt geheven ter zake van de levering van aardgas of elektriciteit via een aansluiting aan de verbruiker. In beginsel degene die de levering verricht is belastingplichtig.

Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2023 van vorig jaar zijn amendementen⁽⁷⁾ aangenomen die regelen dat de eerste schijven in de energiebelasting worden opgeknipt per 1 januari 2024.

De huidige eerste schijf voor gas loopt van 0 tot en met 170.000 m3. In het amendement wordt de grens gesteld op 1200 m3. Deze knip zorgt ervoor dat het kabinet in de toekomst voor de consument/kleinverbruiker een afwijkend energiebelastingtarief kan doorvoeren. Deze behoefte is ten tijde van het invoeren van het tijdelijke prijsplafond voor energie ontstaan. Het kabinet stelt via het Belastingplan 2024 voor om de schrijfgrens te stellen op 1000 m3 in plaats van 1200 m3.



Op deze manier wordt bij een eventuele toekomstige verlaging van het tarief van de nieuwe eerste schijf naast een financieel voordeel tevens een prikkel gegeven om het gasverbruik terug te brengen. Vooralsnog past het kabinet de tarieven van de schijven niet aan, hetgeen betekent dat de tarieven van de nieuwe eerste en tweede schijf op 1 januari 2024 gelijk zijn.

Bij de voorbereiding op de uitvoering van de hiervoor omschreven knip is gebleken dat enkele nadere wetswijzigingen noodzakelijk zijn. De meest impactvolle wijziging is de introductie van een forfaitaire teruggaveregeling voor blokverwarming.

Bij blokverwarming wordt gezamenlijk gas afgenomen voor de productie van warmte in een centrale installatie, kort gezegd een grote ketel die meerdere verblijfseenheden verwarmt. Bij blokverwarming is dus sprake van een collectieve aansluiting, waardoor het gasverbruik hoger ligt dan bij een individuele aansluiting per verblijfseenheid. Uitgangspunt in de energiebelasting is juist dat verbruikers achter een blokverwarming en verbruikers met een individuele aansluiting hetzelfde worden belast. In de energiebelasting is dit opgelost door het zogenoemde blokverwarmingstarief dat geldt voor het gehele verbruik binnen de blokverwarming. Het verbruik loopt bij blokverwarming dus niet de schijven door, maar het tarief van de eerste schijf is van toepassing op het

volledige verbruik. Zou het blokverwarmingstarief niet worden toegepast bijvoorbeeld in een groot appartementencomplex met blokverwarming en een verbruik van 200.000 m³, dan zou 30.000 m³ tegen het lagere tarief van de opvolgende schijf worden belast en dat voordeel hebben huishoudens en bedrijven met een individuele aansluiting en een verbruik onder de 170.000 m³ niet.

Vanwege het opknippen van de eerste schijf zijn er twee scenario's mogelijk ten aanzien van de hoogte van het blokverwarmingstarief: 1) het tarief wordt gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe eerste schijf of 2) het tarief wordt gelijkgesteld aan het tarief van de nieuwe tweede schijf. Het kabinet stelt voor om het blokverwarmingstarief gelijk te stellen aan het tarief van de nieuwe tweede schijf, aldus variant 2. Dit brengt met zich mee dat voor gevallen van blokverwarming een mogelijkheid moet worden geboden om een teruggaveverzoek in te dienen. Verbruikers achter een blokverwarming betalen dan immers meer energiebelasting (bij een toekomstig lager tarief in de eerste schijf) dan verbruikers met een individuele aansluiting: de verbruikers achter een blokverwarming gaan gezamenlijk één keer de eerste schijf door en komen dan al terecht in de tweede schijf met een hoger tarief.

Bij de berekening van de teruggave wordt het aantal onroerende zaken achter een blokverwarming vermenigvuldigd met een vast bedrag.

Dat bedrag wordt vastgesteld door het verschil te nemen tussen de energiebelasting over de eerste 1000 m³ bij toepassing van het tarief van de nieuwe tweede schijf en bij toepassing van het tarief van de nieuwe eerste schijf. Kortom, bij een verschil van 0,20 cent tussen de nieuwe eerste en tweede schijf bedraagt het forfait $1000 \times 0,20 = \text{EUR } 200$.

Een op het eerste gezicht overzichtelijke wijziging – het toevoegen van een nieuwe eerste tariefschijf voor gas in de energiebelasting – zorgt derhalve niet voor een eenvoudiger belastingstelsel, integendeel. Ook voor de Belastingdienst nemen de uitvoeringstaken toe; er worden in de nieuwe systematiek namelijk circa 40.000 teruggaveverzoeken verwacht. Indien ik deze consequenties in ogenschouw neem, zou het kabinet er wellicht beter aan doen om dergelijke behoeften niet fiscaal te willen regelen. De benodigde nadere wetswijzigingen als gevolg van de nieuwe eerste schijf stroken niet met de tweede doelstelling van het pakket Belastingplan 2024, te weten stappen zetten naar een beter en eenvoudiger belastingstelsel.

3.2 Wet fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit

Met het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit zet het kabinet een verdere stap in de afbouw van de fossiele subsidies. In dit voorstel zijn drie maatregelen opgenomen:

- Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés.
- Afschaffen vrijstellingen duaal en non-energetisch gebruik van kolen.
- Minimum CO₂-prijs elektriciteitssector en de industrie.

3.2.1 Afschaffen vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés

De energiebelasting kent een aantal vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés. Het gaat kort gezegd om van belasting vrijgestelde elektriciteit en aardgas dat wordt gebruikt voor het produceren van onder meer ijzer, staal, aluminium en bouwmaterialen zoals glas en baksteen. Het kabinet stelt voor om deze vrijstellingen per 1 januari 2025 te laten vervallen. Met het vervallen van de vrijstellingen beoogt het kabinet om de grondslag van de energiebelasting te vergroten en daarmee een aanvullende opbrengst te realiseren.





Met het voorstel om de vrijstellingen af te schaffen komt een voordeel op het gebruik van fossiele energie te vervallen.

De vrijstellingen zijn geïntroduceerd om de internationale concurrentiepositie van de Nederlandse industrie te behouden. Omringende landen, zoals Duitsland en Frankrijk, passen vergelijkbare vrijstellingen toe. Met het vervallen van de vrijstellingen neemt het risico toe dat dergelijke industrie gaat overwegen om de productie buiten Nederland te verplaatsen. Het valt mij op dat het kabinet dit risico verder onbesproken laat.

3.2.2 Afschaffen vrijstellingen dual en non-energetisch gebruik van kolen

Het kabinet stelt tevens voor om de vrijstellingen voor dual gebruik van kolen en non-energetisch gebruik van kolen per 2028 af te schaffen. Bedrijven die kolen invoeren, vervoeren of opslaan moeten kolenbelasting betalen. Het doel van deze belasting is milieuvervuiling tegengaan en het energieverbruik terug te dringen. Onder kolen vallen steenkool, bruinkool en cokes. De kolenbelasting kent maar circa 40 belastingplichtigen met een beperkte opbrengst van totaal circa 1 miljoen euro per jaar. Het kolengebruik bij cokesproductie en bij

ijzer- en staalproductie in hoogovens is nu volledig vrijgesteld op basis van de vrijstellingen voor dual gebruik van kolen en non-energetisch verbruik van kolen. De afschaffing van deze vrijstellingen zorgt voor een extra prijs op de uitstoot van CO₂- en andere luchtvervuilende stoffen door kolengebruik. Ook bij deze maatregel is de verwachting dat de positie van de Nederlandse ijzer- en staalproductie (waar kolen als input worden gebruikt) zal verslechteren binnen het internationale speelveld.

3.2.3 Minimum CO₂-prijs elektriciteitssector en de industrie

De laatste maatregel in het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen industrie en elektriciteit is de verhoging per 2024 van de minimumprijs voor CO₂-uitstoot voor zowel de elektriciteitssector als de industrie. De minimum CO₂-prijs voor elektriciteit en industrie is nog relatief nieuw, ze stamt uit respectievelijk 2022 en 2023. Doel van de minimumprijs is om Nederlandse bedrijven te stimuleren om in hun investeringskeuzes rekening te houden met de gevolgen van broeikasgasemissies voor het klimaat door zekerheid te geven over de minimale kosten van CO₂-uitstoot.

De minimum CO₂-prijs geldt met name voor grote industriële bedrijven en afvalverbrandingsinstallaties.

De huidige systematiek kent een koppeling met de prijs die volgt uit het eerder besproken Europese ETS. Zolang de prijs van EU ETS hoog genoeg blijft, kent de minimumprijs geen effect. Momenteel schommelt de EU ETS prijs rond de 80 euro per ton CO₂, de minimumprijs zit op 18 euro per ton. Het kabinet stelt voor om het prijspad van de minimumprijs voor CO₂-uitstoot voor zowel de elektriciteitssector als de industrie vanaf 2024 te verhogen, van 18 naar ruim 51 euro. Zo garandeert het kabinet dat de prijs die bedrijven voor de uitstoot van CO₂ betalen hoog blijft, ook als de Europese emissieprijs (ETS) daalt. Overigens ziet het er nu niet naar uit dat de ETS-prijs (significant) zal gaan dalen, waardoor de minimum CO₂-prijs ook bij een niveau van 51 euro per 2024 nog steeds geen effect zal sorteren.

3.3 Wet Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw

In het verzamelwetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw zijn de volgende maatregelen opgenomen:

- Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector.
- Beperken vrijstelling energiebelasting bij elektriciteitsopwekking.
- Een nieuwe CO₂-heffing voor de glastuinbouw.

3.3.1 Afschaffen verlaagde energiebelastingtarieven voor de glastuinbouwsector

Veel glastuinbouwers verwarmen hun kassen door aardgas te verbranden. Kleinere glastuinbouwers doen dit veelal op basis van gasketels, terwijl grotere partijen gebruikmaken van gasgestookte installaties voor warmtekrachtkoppeling (WKK-installaties). Via art. 60 Wet belastingen op milieugrondslag is het tarief voor aardgas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten verlaagd. Het reguliere belastingtarief voor aardgas (tot en met een verbruik van 170.000 m³) is afgerond 0,49 euro per m³, terwijl het verlaagde tarief voor de tuinbouw afgerond 0,08 euro per m³ is. Een significant verschil.

De verlaagde tarieven dienen ervoor te zorgen dat glastuinbouwbedrijven die veelal een relatief kleine omvang kennen, vergelijkbare energiebelastingtarieven betalen als grote energie-intensieve bedrijven. Maar de verlaagde tarieven maken het relatief aantrekkelijk om gasketels en gasgestookte WKK-installaties te blijven gebruiken, hetgeen het kabinet onwenselijk acht.



Het kabinet stelt voor om tussen 2025 en 2030 de verlaagde tarieven geleidelijk af te schaffen, waardoor de energietransitie in de glastuinbouw zou worden ondersteund en naar verwachting een budgettaire opbrengst wordt gerealiseerd. Voor de geleidelijke afschaffing van de verlaagde tarieven is wel vereist dat de Europese Commissie voldoende redenen ziet om de instandhouding van de verlaagde tarieven na 2024 toe te staan. De verlaagde tarieven zijn namelijk steunmaatregelen die in strijd zijn met de werking van de Europese interne markt, ze begunstigen specifiek de glastuinbouwsector. De Europese Commissie heeft de verlaagde tarieven aangemerkt als verenigbaar met de Europese interne markt, maar deze goedkeuring geldt tot 1 januari 2025. Het zou dus nog kunnen gebeuren dat de verlaagde tarieven niet geleidelijk worden afgebouwd, maar per 1 januari 2025 in één keer worden afgeschaft.

3.3.2 Beperken vrijstelling energiebelasting bij elektriciteitsopwekking

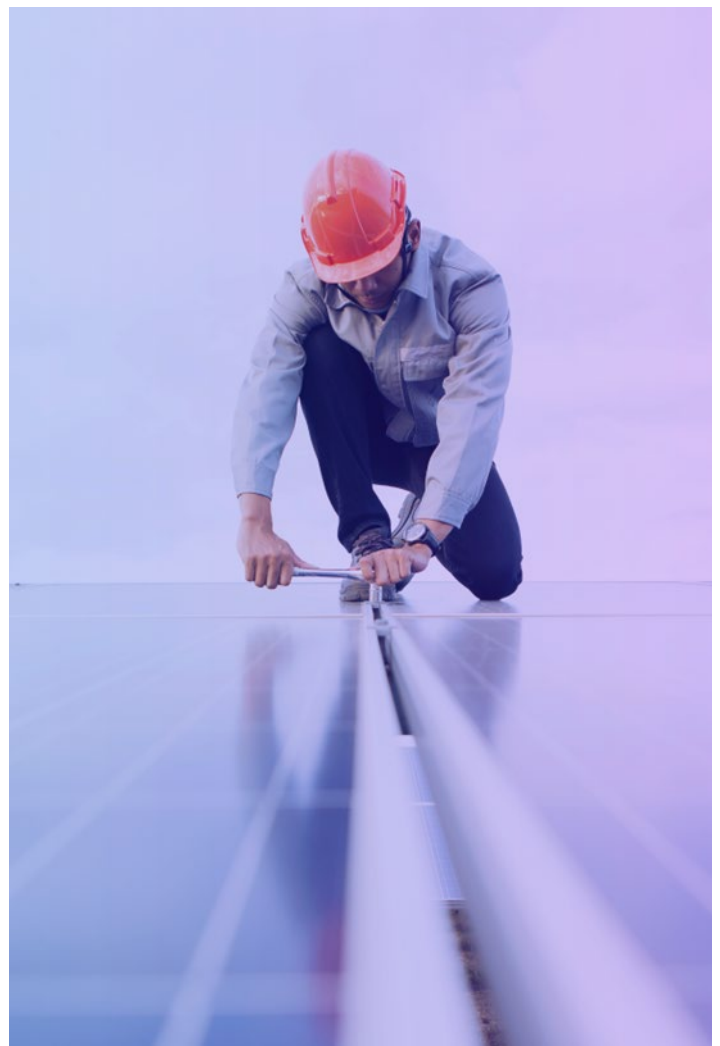
De energiebelasting kent momenteel een vrijstelling voor het gebruik van aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit, de zogenoemde inputvrijstelling. De vrijstelling zorgt ervoor dat de energie-input van installaties die voldoende elektra produceren is vrijgesteld van energiebelasting en is daarmee van toepassing op bedrijven en instellingen in verschillende sectoren, dus niet alleen in de glastuinbouwsector. De doelstelling is dubbele heffing voorkomen in de keten van elektriciteit, het uitgangspunt is dat elektra die aan het openbare net wordt geleverd eenmalig wordt belast en dat dit gebeurt bij levering aan de eindverbruiker. Echter, met de inputvrijstelling wordt in de praktijk niet alleen de energie-input vrijgesteld voor elektriciteit die aan het openbare net wordt geleverd, maar ook de energie-input die wordt ingezet om warmte te produceren dan wel ten behoeve van eigen verbruik. Dit eigen verbruik wordt niet later in de keten belast. Kortom, de brede inputvrijstelling geeft daarmee een fiscaal voordeel aan installaties waarin door middel van aardgas elektriciteit wordt opgewekt.

Een deel van deze installaties staat opgesteld in de energiesector waar ze uitsluitend elektra opwekken. Daarnaast gaat het om WKK-installaties die met name opgesteld staan om warmte te leveren aan bijvoorbeeld een warmtenet, industrieel proces of kassencomplex.

Momenteel is het aardgas dat wordt gebruikt in de

betreffende installaties volledig vrijgesteld wanneer een elektrisch rendement wordt gehaald van ten minste 30%. Het rendement van moderne installaties ligt doorgaans op circa 55% en van WKK-installaties in de glastuinbouw circa 43%. Het kabinet stelt voor om de 30%-rendementseis te laten vervallen en in plaats daarvan een bepaalde hoeveelheid m3 aardgas per opgewekte kWh elektriciteit vrij te stellen. In de praktijk komt de maatregel erop neer dat voor installaties die een rendement van 60% of hoger realiseren de volledige aardgasinput wordt vrijgesteld. Bij een rendement lager dan 60% zal over een deel van de aardgasinput energiebelasting verschuldigd zijn. Kortom, hoe lager het rendement, hoe groter het aardgasdeel is waarover energiebelasting moet worden betaald.

De inputvrijstelling wordt niet in één keer per 1 januari 2025 beperkt, zoals opgenomen in het coalitieakkoord. De vrijstelling wordt geleidelijk beperkt tussen 2025 en 2030. Een geleidelijke beperking van de inputvrijstelling zou beperkt van invloed zijn op de industrie en op energieproducenten.



De meeste EU-lidstaten hanteren vooralsnog een brede inputvrijstelling. Alleen in Denemarken, Finland en Zweden is de vrijstelling beperkt. Het kabinet verwacht dat ook andere lidstaten maatregelen zullen nemen in het kader van de verduurzamingsslag, maar op de korte termijn kan de beperking van de inputvrijstelling tot gevolg hebben dat de concurrentiepositie van de Nederlandse sector verzwakt raakt ten opzichte van omringende landen. Zoals eerder aangegeven gaat het kabinet hier verder niet op in.

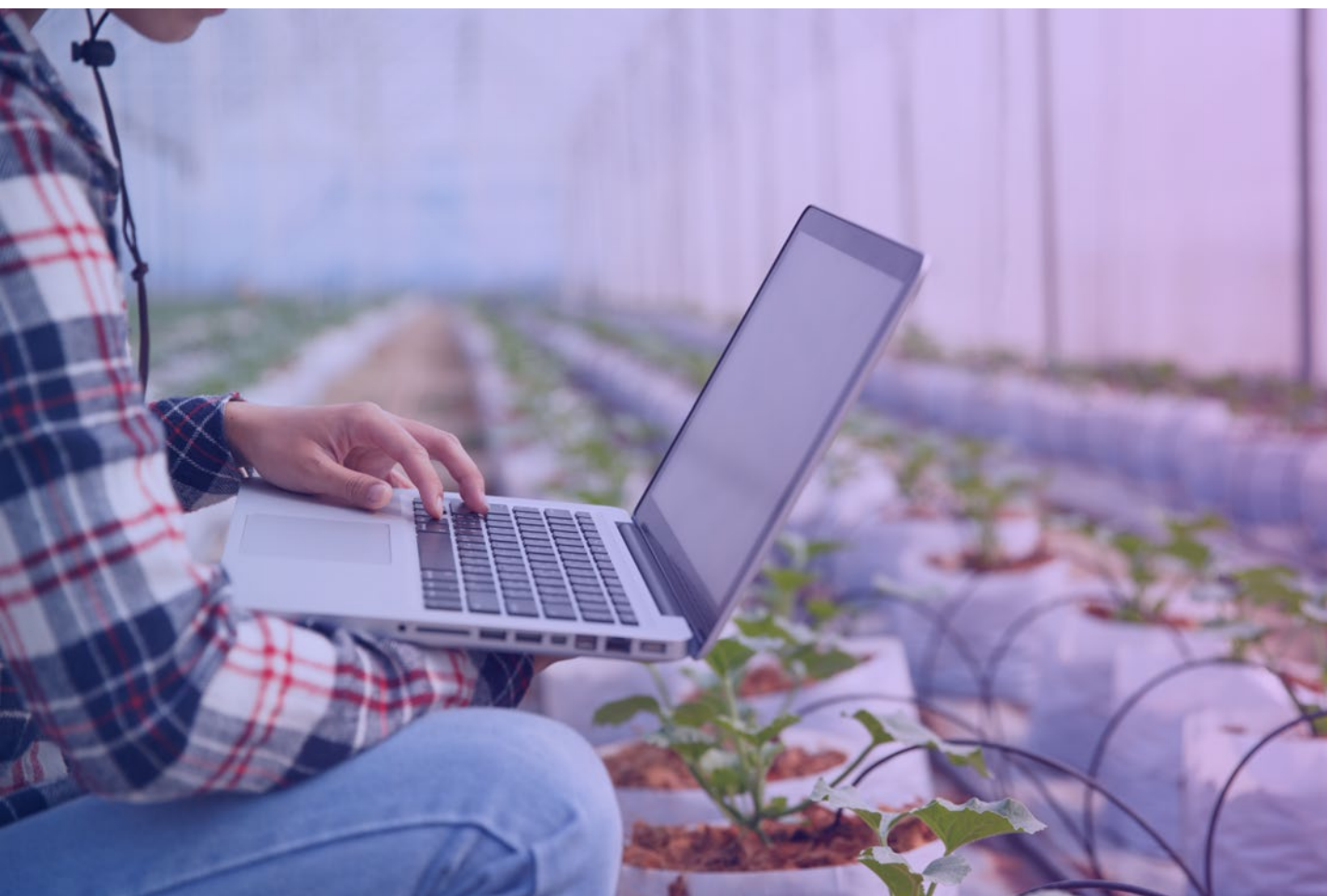
Niet alleen de inputvrijstelling gaat haar bestaansrecht verliezen. Om de overgang naar een fossielvrije economie te stimuleren, stelt het kabinet ook voor om per 1 januari 2025 elektriciteit voor eigen gebruik te belasten met energiebelasting. De zogenoemde outputvrijstelling voor elektra gaat derhalve volledig vervallen. Hiermee wordt ook de elektriciteit die een exploitant heeft opgewekt met een WKK-installatie en zelf verbruikt, belast met energiebelasting.

3.3.3 Een nieuwe CO₂-heffing voor de glastuinbouw

De laatste maatregel in het wetsvoorstel Fiscale klimaatmaatregelen glastuinbouw betreft de introductie

van een nieuwe CO₂-heffing voor de glastuinbouwsector per 1 januari 2025. De sector heeft de ambitie om in 2030 de uitstoot van broeikasgasemissies in de lucht te beperken tot maximaal 4,3 megaton. Deze nieuwe heffing zou moeten bijdragen aan deze ambitie.

Belastingplichtig voor de CO₂-heffing glastuinbouw zijn in de eerste plaats glastuinbouwbedrijven plus een aantal glastuinbouwondernemers die een zodanig grote installatie exploiteren dat deze onderdeel uitmaakt van het Europese emissiehandelssysteem (EU ETS). Bij de reeds bestaande CO₂-heffing voor de industrie is tevens aansluiting gezocht bij het EU ETS, in feite wordt hiermee een nationale dan wel supranationale structuur aangelegd om de uitstoot van broeikasgassen te (kunnen) beprijzen. Daarnaast worden energiebedrijven belastingplichtig die binding met één of meerdere glastuinbouwbedrijven hebben. Glastuinbouwbedrijven en energiebedrijven voor de glastuinbouw met een ETS-installatie worden uitgezonderd voor de CO₂-heffing voor de industrie en de minimum CO₂-prijs voor elektriciteitsopwekking, teneinde dubbele CO₂-heffing te voorkomen. Een ETS-installatie is doorgaans een relatief krachtige installatie, met een minimaal ingangsvermogen van 20 megawatt.





De grondslag voor de heffing vormt de uitstoot van CO₂. Momenteel wordt de uitstoot van CO₂ in de glastuinbouw veroorzaakt door de verbranding van aardgas in ketels en WKK-installaties van zowel glastuinbouwbedrijven als energiebedrijven voor de glastuinbouw. De warmte en elektra uit deze installaties worden met name ingezet voor de teelt van tuinbouwproducten. Het kabinet kiest er met de grondslag voor om niet alleen emissies die samenhangen met de teelt van tuinbouwproducten te beprijzen, maar ook de emissies die samenhangen met energieproductie. De wijze waarop de omvang van de uitstoot van CO₂ wordt bepaald, gebeurt niet door actuele emissies te meten, maar op basis van het aantal kubieke meter gas dat is verstoekt en een standaard CO₂-emissiefactor. Het meten van actuele emissies binnen de supply chain blijkt geen eenvoudige opgave, zo blijkt uit de eerste stappen die gezet worden in het kader van de eerdergenoemde Europese CBAM.

De effecten van deze nieuwe CO₂-heffing zijn vooralsnog relatief beperkt. In het wetsvoorstel wordt namelijk uitgegaan van een laag tarief van 1,35 euro per ton CO₂, dat lineair oploopt naar 6,80 euro in 2030. Ik vraag me overigens wel af wat het kabinet nu exact verwacht van dergelijke nieuwe CO₂-heffingen. Niet alleen ten aanzien van de nieuwe CO₂-heffing voor de glastuinbouw, maar ook ten aanzien van de in 2021 ingevoerde CO₂-heffing voor de industrie en de minimum CO₂-prijzen voor de industrie en elektriciteitssector. Tot op heden genereren deze heffingen nauwelijks opbrengst.⁽⁸⁾ Terwijl ze voor belastingplichtigen wel zorgen voor een significante toename van de compliance verplichtingen. Dit zien we ook 9 O.a. Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 2, tabel 19.2. buiten Nederland. Bijvoorbeeld, de plastic belasting in Engeland leidt tot een verzwaring van de administratieve lasten en niet zozeer van de financiële lasten.

4. en ook in de nabije toekomst?

Belastingen vormen de brandstof waar de overheid op draait. Tegelijkertijd heeft het belastingstelsel als doel meer dan alleen opbrengst realiseren. Via het belastingstelsel kan gedrag van burgers en bedrijven worden gestimuleerd om klimaatvriendelijk gedrag te bevorderen. Evenzeer kan via het belastingstelsel gedrag waarvan de externe effecten als maatschappelijk onwenselijk worden beschouwd zoals milieuvervuiling ook worden ontmoedigd. Mede ter voorziening van een nieuw kabinet wordt een nieuw bouwstenenrapport opgesteld, bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel.⁽⁹⁾ Fiscale vergroening is één van de thema's. Het beïnvloeden van gedrag in combinatie met het behalen van milieuwinst is mijns inziens niet een zuiver nationale aangelegenheid. De uitstoot van CO₂ stopt niet bij de grens. Ik pleit er dan ook voor om – voor zover mogelijk en uitvoerbaar – het fiscale speelveld meer in samenwerking met andere landen in te vullen, met inachtneming van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Op 22 november zijn er Tweede Kamerverkiezingen en het klimaat vormt bij diverse politieke partijen een speerpunt. Zoals eerder aangegeven lijken de fossiele subsidies een hoofdrol te krijgen in de politieke verkiezingsstrijd. Half augustus heeft het Ministerie van Financiën de fiscale maatregelenlijst 2023 gepubliceerd.⁽¹⁰⁾ Deze maatregelenlijst biedt een overzicht van verschillende fiscale maatregelen, met bijbehorende budgettaire derving of opbrengst, dat gebruikt kan worden door politieke partijen bij het opstellen van hun verkiezingsprogramma's. Op de vraag of het belang van fiscale klimaatmaatregelen ook in de nabije toekomst zal toenemen, kan mijns inziens zonder twijfel bevestigend geantwoord worden. De fiscale klimaatmaatregelen (inclusief mobiliteit en landbouw) op de fiscale maatregelenlijst 2023 beslaan maar liefst meer dan 40 pagina's van de totaal ruim 130 pagina's. Het gaat bijvoorbeeld om:

- Invoeren consumptiebelasting op vlees.
- Circulaire plastic heffing.
- Verhogen afvalstoffenbelasting.
- BPM-verhoging voor auto's met brandingsmotor.
- Vrachtwagenheffing.
- Transferpassagiers in de vliegbelasting betrekken.

- Belasting op kunstmest.

Aldus meer dan 30% klimaatgerelateerd. Indien in de nabije toekomst meer dan 30% van de jaarlijkse belastinginkomsten van fiscale klimaatmaatregelen zou komen, dan stijgt de opbrengst van milieugerelateerde belastingen niet alleen de vennootschapsbelasting-opbrengst voorbij maar zelfs de btw en loon- en inkomstenbelasting. Laten we rond 2030 onderhavig artikel nog een keer teruglezen.

Bronnen

- (1) Kamerbrief+Aanbieding+pakket+Belastingplan+2024 (1).pdf.
- (2) Coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst' | Publicatie | Rijksoverheid.nl.
- (3) wetten.nl - Regeling - Klimaatwet - BWBR0042394 (overheid.nl).
- (4) Coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst' | Publicatie | Rijksoverheid.nl.
- (5) Kamerbrief over voorjaarsbesluitvorming Klimaat | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl.
- (6) Funding & tenders (europa.eu).
- (7) Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 41 en 42.
- (8) O.a. Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 2, tabel 19.2.
- (9) Taakopdracht Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel 2024 | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl.
- (10) Kamerbrief over Fiscale maatregelenlijst 2023 | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl.

Dit artikel is verschenen in Weekblad Fiscaal Recht, WFR 2023/268 – oktober 2023, Uitgever Wolters Kluwer.

Contact



Merijn Betjes

Tax Director
ESG | Sustainability
NL Lead ESG Tax & Legal



+31 6 511 73 542



betjes.merijn@kpmg.com



linkedin.com/in/merijn-betjes-56220330



Laan van Langerhuize 9
1186 DS Amstelveen



www.meijburg.nl

De informatie in dit document is van algemene aard en is niet bedoeld om de omstandigheden van een bepaalde persoon of entiteit te beoordelen. Hoewel we ernaar streven om accurate en tijdige informatie te verstrekken, kan er geen garantie worden gegeven dat dergelijke informatie accuraat is op de datum waarop deze wordt ontvangen of dat deze accuraat zal blijven in de toekomst. Zonder professioneel advies en na een grondig onderzoek van de specifieke situatie dient niemand te handelen op basis van dergelijke informatie.

Meijburg & Co is een Nederlandse maatschap van besloten vennootschappen, staat ingeschreven in het Handelsregister onder nummer 53753348 en is aangesloten bij de wereldwijde KPMG organisatie van onafhankelijke entiteiten verbonden aan KPMG International Limited, een Engelse private company limited by guarantee. De algemene voorwaarden van Meijburg & Co, gedeponneerd bij de Kamer van Koophandel, zijn jegens een ieder van toepassing op alle door Meijburg & Co te verrichten werkzaamheden en te verlenen diensten. De algemene voorwaarden zijn te vinden op de website van Meijburg & Co (<http://www.meijburg.nl/algemenevoorwaarden>) en worden op verzoek toegestuurd.