



Ministerie van Financiën

# Naar een toekomstbestendige energiebelasting



# Samenvatting

**De energiebelasting is uitgegroeid tot een complex systeem.** De belasting begon in 1996 als een eenvoudig instrument gericht op energiebesparing en het genereren van groene belastinginkomsten met een uniform tarief voor kleinverbruikers. Inmiddels voorziet de energiebelasting in uiteenlopende beleidswensen met vijf schijven, zestien teruggaveregelingen en zes bijzondere tarieven. Het aantal belastingplichtigen is gegroeid van een overzichtelijke groep naar ruim driehonderd uiteenlopende partijen. In bijna dertig jaar is de energiebelasting veranderd in een complex systeem voor alle betrokkenen: energieproducenten, -leveranciers, -verbruikers, de Belastingdienst en beleidsmakers.

**Het is nodig de energiebelasting te vereenvoudigen.** Dit is noodzakelijk om in de toekomst aanpassingen te kunnen blijven doen. Aanpassingen zullen vanwege de veranderende energiemarkten en de doorlopende technologische ontwikkelingen onvermijdelijk blijven. We zien in de praktijk dat er ad hoc pleisters moeten worden geplakt bij nieuwe ontwikkelingen. Dat maakt de belasting juist ingewikkelder.

**Dit onderzoek benadert op een integrale manier de vraag hoe we de energiebelasting toekomstbestendig kunnen maken.** Hoe we bereiken dat de energiebelasting voorziet in één of meer beleidswensen en goed uitvoerbaar is in de aanhoudend veranderende energiemarkten. De belasting moet niet alleen uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst en energieleveranciers, maar ook begrijpelijk en “doenlijk” voor huishoudens en bedrijven.

**We staan eerst stil bij de technologische en andere ontwikkelingen in de energiemarkten die relevant zijn voor de energiebelasting.** Denk aan de toename van de inzet van energie uit hernieuwbare bronnen, de decentralisatie van energieopwekking, congestie op het elektriciteitsnet en de behoefte aan meer flexibiliteit in het energiesysteem. Vervolgens gaan we in op de geschiedenis, doelen, systematiek, tariefontwikkeling en juridische context van de energiebelasting. We staan ook stil bij de uitvoering van de energiebelasting door de energieleveranciers en Belastingdienst.

**We benoemen zes knelpunten die nu in de energiebelasting spelen en in de toekomst kunnen opkomen.** Er kan niet worden verwacht dat alle particuliere en kleine zakelijke energieverbruikers de technische aspecten van hun energieverbruik, hun energierekening en de energiebelasting voldoende kunnen doorgronden. Dit levert een knelpunt op als deze groepen zelf in actie moeten komen. Ook de beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers zijn een knelpunt. De informatiepositie van de Belastingdienst is ook beperkt. Daar komt nog bij dat de mogelijkheden voor het doen van aanpassingen in de energiebelasting op dit moment begrensd zijn door de ICT bij de Belastingdienst. Toekomstige knelpunten doen zich mogelijk voor rondom de opkomst van elektriciteit delen en bepaalde vormen van energieopslag.

**Negen mogelijke beleidswensen die betrekking hebben op de energiebelasting zetten we op een rij.** We beschrijven de beleidsdoelen die de energiebelasting op dit moment dient én de wensen die de afgelopen jaren zijn opgekomen of in de toekomst zouden kunnen opkomen.

**Er zijn verschillende opties bij de vormgeving van de onderdelen van de energiebelasting.** We presenteren de keuzes die kunnen worden gemaakt bij het vormgeven van het belastbare feit, de belastingplichtige, de tariefsystematiek en bijzondere regelingen.

**We schetsen drie basisvarianten van een nieuwe energiebelasting.** Het belastbare feit wordt bij deze varianten op verschillende plekken in de keten geplaatst: van energieproductie tot eindverbruik. Op deze manier brengen we in beeld of een andere vormgeving van de energiebelasting knelpunten oplost en kan voorzien in beleidswensen.

**Welke oplossingen zijn er voor de knelpunten?** Het beroep op het doenvermogen van met name particuliere en kleine zakelijke eindverbruikers kan worden beperkt als het aantal bijzondere regelingen wordt beperkt. Een beperking van het aantal schijven of het substantieel verhogen van de grens van de eerste schijf helpt ook. Deze ingrepen helpen ook als het gaat om de beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers. Hetzelfde geldt voor de beperkte informatiepositie van de Belastingdienst. Vereenvoudiging van de energiebelasting zou behulpzaam zijn om de complexiteit van de ICT bij de Belastingdienst te verminderen. Om energie delen ook mogelijk te maken in de energiebelasting, is het noodzakelijk het aantal partijen dat als leverancier – en dus belastingplichtige – wordt aangemerkt zoveel mogelijk te beperken. Zodra de salderingsregeling is afgeschaft, zal de businesscase van batterijoplossingen bij huishoudens door de “dubbele” energiebelasting verslechteren ten opzichte van de situatie zonder “dubbele” energiebelasting. Op dit moment is daar nog geen oplossing voor in de energiebelasting.

**Wat is de haalbaarheid van de uiteenlopende beleidswensen?** We verwachten dat de energiebelasting ook in de toekomst kan blijven voorzien in de besparingsprikkel en het genereren van groene belastinginkomsten. We verwachten ook dat de energiebelasting een verduurzamingsprikkel kan blijven geven en ruimte biedt voor industriebeleid, de mitigatie van weglekrisico's en inkomensbeleid voor bedrijven. Al is het verstandig om te blijven kijken of deze wensen doeltreffender en doelmatiger kunnen worden vervuld via andere instrumenten. Vanwege lastencompensatie binnen de energiebelasting wordt een fors beroep gedaan op het doenvermogen van een grote groep belanghebbenden die te maken heeft met de bijzondere regelingen. Hierom past wat ons betreft terughoudendheid om in de toekomst nog meer ruimte te bieden aan nieuwe vormen van lastencompensatie binnen de energiebelasting. Bovendien is compensatie via andere instrumenten buiten de energiebelasting mogelijk doeltreffender en doelmatiger. Verder concluderen we dat het op dit moment niet mogelijk is om gericht koopkrachtbeleid te voeren via de energiebelasting. Als het een wens is om inkomensbeleid voor huishoudens te voeren via de energiebelasting, dan leidt dit tot een zeer grote toename van complexiteit, onzekerheid en veel discussie. Hierdoor is de belasting niet meer handhaafbaar. We zien geen mogelijkheden binnen de energiebelasting om flexibilisering van de vraag naar elektriciteit te stimuleren. Vereenvoudiging van fiscale regelingen is mogelijk en achten we bovendien noodzakelijk om de energiebelasting toekomstbestendig te maken.

**We sluiten af met een aantal uitgangspunten om in acht te nemen bij het vormgeven van een toekomstbestendige energiebelasting.** De energiebelasting kan een aantal mogelijke beleidswensen niet vervullen. Het sturen op te veel beleidswensen maakt de energiebelasting als sturingsinstrument bovendien bot. Verder vergen technologische ontwikkelingen bewuste keuzes in de energiebelasting. Een grote stelselwijziging is ongewenst en onnodig. Vereenvoudiging is wél noodzakelijk om de energiebelasting toekomstbestendig te maken. Ook raden we frequente wijzigingen in de energiebelasting af, omdat ze de energiebelasting minder effectief en minder toekomstbestendig maken. Tot slot adviseren we wijzigingen in de energiebelasting zo techniekneutraal mogelijk te formuleren met het oog op toekomstige technologische ontwikkelingen die nog niet kunnen worden voorzien.

# Inhoud

<b>1. Inleiding</b>	<b>1</b>
<b>2. Energiemarkten</b>	<b>3</b>
2.1 Werking energiemarkten	3
2.1.1 Geïntegreerde en geliberaliseerde Europese markten	3
2.1.2 Spelers op de energiemarkten	3
2.1.3 Prijsvorming, balans en congestiemanagement	4
2.2 Marktontwikkelingen	6
2.2.1 Veranderende energiebehoefte en -mix: toename hernieuwbare energie	6
2.2.2 Decentrale elektriciteitsopwekking	7
2.2.3 Toename van elektrificatie en toenemend optreden van congestie	7
<b>3. De energiebelasting</b>	<b>9</b>
3.1 Geschiedenis en doelen	9
3.1.1 De regulerende energiebelasting	9
3.1.2 De energiebelasting	10
3.1.3 De Opslag Duurzame Energie	11
3.2 Systematiek	11
3.2.1 Belastingobject	11
3.2.2 Belastingsubject	12
3.2.3 Tariefssystematiek	13
3.2.4 Bijzondere regelingen	14
3.3 Ontwikkeling energiebelastingtarieven	17
3.4 Juridische context	20
3.4.1 Europese juridische context	20
3.4.2 Nationale juridische context	21
3.5 Uitvoering	21
3.5.1 Energieleveranciers	22
3.5.2 De Belastingdienst	22
<b>4. Knelpunten</b>	<b>24</b>
4.1 Huidige knelpunten	24
4.1.1 Groot beroep op doenvermogen van bepaalde energieverbruikers	24
4.1.2 Beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers	25
4.1.3 Beperkte informatiepositie van de Belastingdienst	26

4.1.4 Complexiteit in de ICT bij de Belastingdienst	26
4.2 Toekomstige knelpunten	26
4.2.1 Elektriciteit delen	26
4.2.2 “Dubbele” energiebelasting bij verschillende vormen van energieopslag	26
<b>5. Mogelijke beleidswensen</b>	<b>28</b>
5.1 Besparingsprikkel	28
5.2 Verduurzamingsprikkel	29
5.3 Groene belastinginkomsten genereren ten behoeve van verlaging van de belasting- en premiedruk op arbeid	30
5.4 Lastencompensatie binnen de energiebelasting	30
5.5 Industriebeleid, mitigatie weglekrisico’s en inkomensbeleid bedrijven	31
5.6 Koopkrachtinstrument	31
5.7 Inkomensbeleid huishoudens	31
5.8 Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit	32
5.9 Vereenvoudiging fiscale regelingen	32
<b>6. Concepten en opties</b>	<b>33</b>
6.1 Belastingobject	33
6.2 Belastingsubject	34
6.3 Tariefsystematiek	34
6.4 Bijzondere regelingen	36
<b>7. Varianten</b>	<b>37</b>
7.1 Variant productie	38
7.2 Variant levering	41
7.3 Variant verbruik	43
<b>8. Reflectie</b>	<b>46</b>
8.1 Oplossingen voor huidige knelpunten?	46
8.1.1 Groot beroep op doenvermogen van bepaalde energieverbruikers	46
8.1.2 Beperkte informatiepositie van en risico’s voor energieleveranciers	47
8.1.3 Beperkte informatiepositie van de Belastingdienst	47
8.1.4 Complexiteit in de ICT bij de Belastingdienst	47
8.2 Oplossingen voor toekomstige knelpunten?	48
8.2.1 Elektriciteit delen	48
8.2.2 “Dubbele” energiebelasting bij verschillende vormen van energieopslag	48
8.3 Welke beleidswensen zijn haalbaar?	49
8.3.1 Besparingsprikkel	49
8.3.2 Verduurzamingsprikkel	49

8.3.3 Groene belastingkomsten genereren ten behoeve van verlaging van de belasting- en premiedruk op arbeid	50
8.3.4 Lastencompensatie binnen de energiebelasting	51
8.3.5 Industriebeleid, inkomensbeleid bedrijven en mitigatie weglekrisico's	51
8.3.6 Koopkrachtinstrument	52
8.3.7 Inkomensbeleid huishoudens	52
8.3.8 Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit	54
8.3.9 Vereenvoudiging fiscale regelingen	54
<b>9. Een toekomstbestendige energiebelasting</b>	<b>56</b>

# 1. Inleiding

## Aanleiding

De samenleving staat voor een grote klimaatopgave die veranderingen in ons energiegebruik noodzakelijk maakt. Dat gebruik veranderde de afgelopen jaren al op verschillende manieren. Nederlandse huishoudens en bedrijven zijn minder aardgas gaan verbruiken. Besparing op het aardgasverbruik en elektrificatie zijn (nog) niet voor iedereen mogelijk, dus voorlopig verbruiken we in Nederland substantiële hoeveelheden aardgas, waarvan het grootste deel wordt geïmporteerd. Verbruikers wekken steeds vaker zelf elektriciteit op. Vanuit de Europese Unie (EU) wordt het delen van elektriciteit gestimuleerd. Er wordt steeds meer gevraagd van het elektriciteitsnet. Met de toename van niet-regelbare hernieuwbare energie en elektrificatie is opschaling van flexibele instrumenten onontbeerlijk. Het gaat dan bijvoorbeeld om opslagmechanismen zoals batterijen. De opslag van elektriciteit vindt op dit moment nog niet massaal plaats, maar de verwachtingen hiervan voor de toekomst zijn hooggespannen. Hetzelfde geldt voor de inzet van waterstof. Dit is een greep uit ontwikkelingen in de energiemarkten.

Over de levering van elektriciteit en aardgas wordt belasting geheven. Deze energiebelasting is een milieubelasting die bestaat sinds 1996 en wordt 'geconfronteerd' met de ontwikkelingen in de energiemarkten. Ook worden beleidswensen geuit die de oorspronkelijke doelen van de belasting overstijgen. In de praktijk blijkt dat de huidige vormgeving van de energiebelasting niet altijd aansluit op de dynamiek in met name de elektriciteitsmarkt en beleidswensen. De wetgeving en uitvoering van de energiebelasting komen naar verwachting de komende jaren verder onder druk te staan.

## Doel

Voorliggend onderzoek heeft tot doel om in beeld te brengen hoe een toekomstbestendige energiebelasting kan worden vormgegeven.<sup>1</sup> Die energiebelasting voorziet in één of meer beleidswensen en is goed uitvoerbaar in de veranderde en aanhoudend veranderende energiemarkten. We benaderen daarbij de energiebelasting integraal. Dat doen we om te voorkomen dat we pleisters plakken in onderdelen van de energiebelasting, waardoor het instrument ingewikkelder en inherent daaraan juist minder toekomstbestendig wordt.

Het onderzoek is geen evaluatie van de energiebelasting. De laatste evaluatie vond plaats in 2021.<sup>2</sup> Wat het onderzoek niet doet, is beleidsdoelen kiezen die met de energiebelasting zouden moeten worden behaald. Dat is een politieke keuze. Dit ambtelijke onderzoek heeft tot doel de mogelijke keuzes in kaart te brengen, met voors en tegens. Verder is dit onderzoek niet bedoeld om op een rij te zetten of – en zo ja op welke manier – zogenoemde fossiele subsidies in de energiebelasting kunnen worden afgebouwd of afgeschaft; hiervoor lopen verschillende initiatieven in andere trajecten. Op dit moment is warmte niet belast met energiebelasting.<sup>3</sup> In het rapport gaan we niet in op de eventuele belasting van warmte.

---

<sup>1</sup> Het gebruik en de uitleg van begrippen en de conclusies in dit rapport zeggen niets over de huidige stand van zaken rond en interpretatie van bepalingen en definities in de Wet belastingen op milieugrondslag en daarop gebaseerde lagere regelgeving en in jurisprudentie die betrekking hebben op de energiebelasting. Voor de leesbaarheid van het rapport worden ook begrippen gebruikt die als zodanig niet in de bedoelde wet- en regelgeving terugkomen. Aan het rapport kunnen geen rechten worden ontleend.

<sup>2</sup> Het doel van de evaluatie in 2021 was het beoordelen van de doeltreffendheid en doelmatigheid van fiscale regelingen in de energiebelasting en een evaluatie van de energiebelasting als geheel, de tariefsystematiek en het onderzoeken van de interactie van de energiebelasting met de energietransitie. Zie CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021 (i.o.v. het Ministerie van Financiën)*, p. 11.

<sup>3</sup> Met dien verstande dat het verbruik van aardgas voor de productie van warmte wel is belast met energiebelasting.

## Opzet

We staan eerst stil bij de technologische en andere ontwikkelingen in de energiemarkten (hst. 2). Vervolgens lichten we de huidige vormgeving van de energiebelasting toe, in wetgeving en uitvoering (hst. 3). Hierna volgt de bespreking van verschillende knelpunten (hst. 4). Daarna zetten we de mogelijke beleidswensen op een rij die betrekking hebben op de energiebelasting (hst. 5). Aansluitend bespreken we de verschillende opties bij de vormgeving van de onderdelen van de energiebelasting (hst. 6). Vervolgens werken we een drietal basisvarianten van een energiebelasting uit (hst. 7). Daarna bespreken we of er oplossingen zijn voor de knelpunten en beoordelen we de haalbaarheid van de uiteenlopende mogelijke beleidswensen (hst. 8). We sluiten af met uitgangspunten die in acht genomen zouden moeten worden bij het toekomstbestendig maken van de energiebelasting (hst. 9).

## Verantwoording

Het onderzoek is uitgevoerd door medewerkers van het DG Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst die zich dagelijks bezighouden met de energiebelasting. Periodiek heeft het onderzoeksteam in een klankbordgroep overleg gevoerd met andere collega's binnen het DG Fiscale Zaken, de Belastingdienst en de Ministeries van Economische Zaken en Klimaat en Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Tijdens het onderzoek zijn verschillende stakeholders geïnterviewd. Het gaat om Energie-Nederland, Nederlandse Vereniging Duurzame Energie, Vereniging Eigen Huis, Stedin, Planbureau voor de Leefomgeving, Gasunie/*New Energy Coalition*. Voorafgaand aan het finaliseren van het onderzoek is een concept gedeeld met voornoemde stakeholders en de Ministeries van Economische Zaken en Klimaat, Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en Sociale Zaken en Werkgelegenheid.



## 2. Energiemarkten

### 2.1 Werking energiemarkten

De energiebelasting bestaat in de context van de energiemarkten. Deze paragraaf geeft een beknopte beschrijving van de karakteristieken en werking van de energiemarkten die momenteel het belangrijkste zijn voor Nederland: de markten voor elektriciteit en aardgas.

#### 2.1.1 Geïntegreerde en geliberaliseerde Europese markten

De elektriciteitshandel is in grote mate grensoverschrijdend. Nationale elektriciteitsnetwerken zijn bovendien verweven in een Europees netwerk. Een aanzienlijk deel van de Nederlandse elektriciteitsproductie wordt geëxporteerd (17% in 2022). Eveneens een aanzienlijk deel van het Nederlandse verbruik komt uit import (18% in 2022).<sup>4</sup> De verwachting is dat zowel de import als de export zal toenemen door een verdere stijging van de zogenoemde interconnectiecapaciteit tussen Nederland en ons omringende landen.<sup>5</sup>

Ook de gasmarkt is verregaand Europees geïntegreerd. De interconnectie en internationale gashandel concentreren zich voor Nederland op Noordwest-Europa. De verwachting is dat de integratie in de toekomst toeneemt door verdere investeringen in interconnectiecapaciteit en LNG-terminals die het mogelijk maken ook zonder leidingeninfrastructuur gas te importeren en exporteren.

Voor beide markten geldt dat ze in belangrijke mate onderhevig zijn aan Europese regels, zoals de Elektriciteitsrichtlijn, de Elektriciteitsverordening en de Gasrichtlijn. Deze regels borgen het sinds de jaren negentig geliberaliseerde karakter van de markten: ze bevorderen eerlijke concurrentie en gemakkelijke markttoegang voor verschillende energieleveranciers.

#### 2.1.2 Spelers op de energiemarkten

Op de elektriciteits- en gasmarkt is een aantal spelers te onderscheiden. In het kader van dit onderzoek zijn de belangrijkste:

- **Producenten.** Op de elektriciteitsmarkten gaat dit om partijen die met grondstoffen of duurzame bronnen elektriciteit produceren. Op de gasmarkten gaat dit om partijen die aardgas winnen of groen gas produceren.
- **Leveranciers.** Zij kopen en verkopen elektriciteit en aardgas, verhandelen dit weer of leveren dat aan eindverbruikers.
- **Consumenten.** Dit zijn de eindverbruikers van elektriciteit en aardgas. Voorbeelden daarvan zijn huishoudens en bedrijven.
- **Netbeheerders.** Zij zijn verantwoordelijk voor de aanleg en het beheer en onderhoud van elektriciteits- en aardgasinfrastructuur. De netbeheerders borgen vrije toegang tot het netwerk voor energieleveranciers. De landelijke elektriciteitsnetbeheerder is er daarnaast verantwoordelijk voor dat vraag en aanbod op elk moment op elkaar zijn afgestemd.

<sup>4</sup> CBS, *Elektriciteitsbalans: aanbod en verbruik, 2024*.

<sup>5</sup> Tennet, *Rapport Monitoring Leveringszekerheid 2022, 2023*.

### 2.1.3 Prijsvorming, balans en congestiemanagement

De partijen die in de vorige paragraaf zijn besproken, spelen alle een eigen rol bij het in evenwicht brengen van vraag en aanbod van de energiemarkten en de prijsvorming die daarbij optreedt. Hieronder bespreken we de verschillende markten waarop deze partijen met elkaar interacteren.

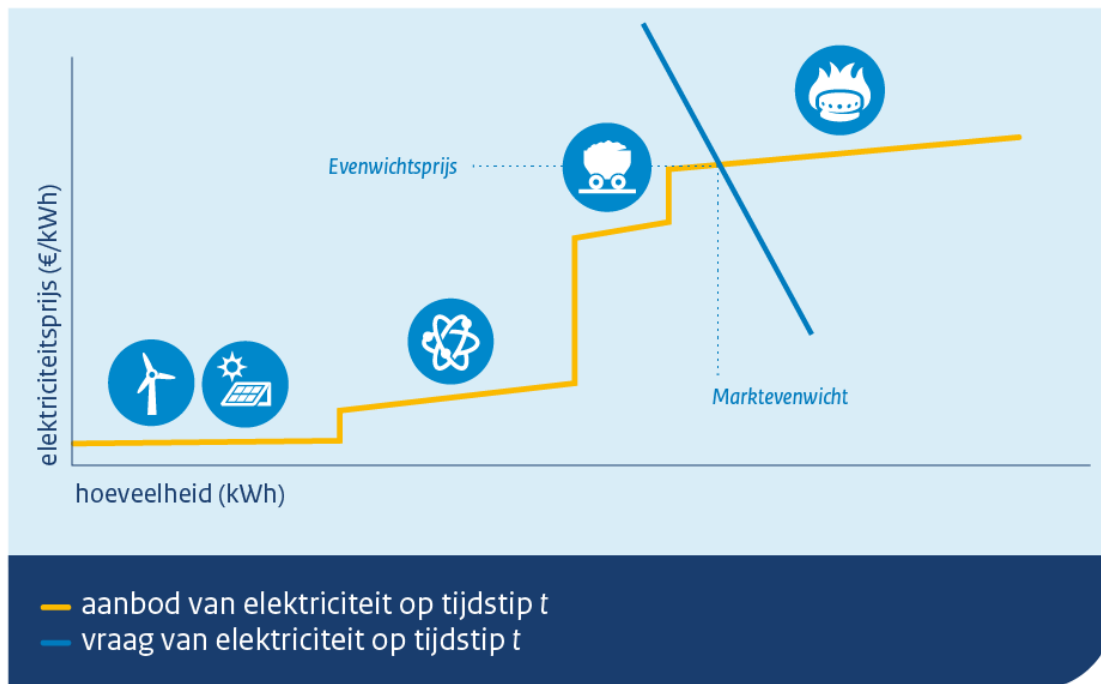
#### Groothandelsmarkten

Het verhandelen van grote hoeveelheden energie gebeurt op groothandelsmarkten. Partijen die bij die handel actief zijn, zijn energieproducenten, -handelaren, -leveranciers en grootverbruikers. Er bestaan drie typen groothandelsmarkten:

- De termijnmarkten. Hier worden langetermijncontracten afgesloten voor de in- en verkoop van elektriciteit en aardgas.
- *Day-ahead*markten. Hier worden contracten afgesloten voor de levering van energie voor de volgende dag. Dit soort contracten zijn nodig omdat bij de totstandkoming van termijncontracten niet precies kan worden ingeschat hoeveel energie per dag wordt gebruikt. Day-aheadcontracten vullen het gat tussen dagelijkse leveringshoeveelheden zoals afgesproken in de langetermijncontracten en het gebruik zoals dat een dag van tevoren werd verwacht.
- *Intraday*markten. Ook op de dag waarop de daadwerkelijke vraag zich manifesteert kunnen er nog discrepanties zitten tussen energie die energieleveranciers hebben ingekocht en die consumenten van hen geleverd willen krijgen. Intradaycontracten voorzien erin dat die discrepanties kunnen worden opgelost.

De prijsvorming verloopt via 'normale' economische wetten van vraag en aanbod. De handel in energie zorgt ervoor dat er op elk moment van de dag een prijs ontstaat waarbij vraag en aanbod matchen. De aanbodcurve van de energiemarkten wordt gevormd door de zogenoemde *merit order* (getrapte aanbodcurve). Bij de elektriciteitsmarkt zet deze alle beschikbare productiecapaciteit voor dat moment op een rij, waarbij de goedkoopste opties eerst aan bod komen. Dat betekent dat wind- en zonne-energie als eerste benut zullen worden: als er wind is, kost het opwekken van windenergie met een al gebouwde windmolen immers 'niets'. Daarna volgen duurdere opties, waarbij het produceren van elke kWh extra kosten met zich brengt. In het gestileerde voorbeeld in figuur 1 wordt alle beschikbare wind-, zonne-, nucleaire en kolencapaciteit aangewend om te voorzien in de vraag. Daarnaast wordt nog wat aardgascapaciteit benut. De marktprijs wordt op dit moment bepaald door de kosten van opwek van dit 'laatste stuk' elektriciteitsopwekking, dus de kosten van opwekking van elektriciteit met aardgas.

Figuur 1: Prijsvorming elektriciteitsmarkt



De merit order van de elektriciteitsmarkt kan sterk verschillen van moment tot moment. Dat komt door de weersinvloeden die sterk bepalend zijn voor de omvang van de 'goedkope' productiecapaciteit aan de linkerkant van de merit order. Omdat de merit order bij elektriciteit steeds verandert als gevolg van weersinvloeden en omdat het moeilijk is geproduceerde elektriciteit grootschalig op te slaan, kan de prijs van elektriciteit van het ene op het andere moment sterk fluctueren. Die factoren spelen bij aardgas veel minder.

### Kleinverbruikersmarkten

Kleinverbruikers van energie, waaronder huishoudens, sluiten contracten af met energieleveranciers voor de levering van elektriciteit en aardgas. Op dit moment worden drie soorten kleinverbruikerscontracten aangeboden. Ten eerste gaat het om contracten waarbij de prijs voor levering van energie voor één of enkele jaren wordt vastgelegd (vaste prijzen). Ten tweede gaat het om contracten waarbij de prijs elk kwartaal of halfjaar kan wijzigen (variabele prijzen). Tot slot gaat het bij contracten voor de levering van elektriciteit om dynamische contracten waarbij de leveringsprijs direct is gekoppeld aan de *realtime* marktprijs (dynamische prijzen). Op dit moment is zo'n 52% van de kleinverbruikerscontracten vast, 44% variabel en 4% dynamisch. De laatste categorie is relatief nieuw en komt gestaag op: eind 2022 was nog maar 1% van de contracten dynamisch, tegenover 4% in mei 2024.<sup>6</sup>

### Balanshandhaving bij elektriciteit

Ondanks het hiervoor beschreven prijsmechanisme, komt het bij elektriciteitsmarkten voor dat vraag en aanbod op een bepaald moment niet matchen. Dit kan komen doordat de uiteindelijke vraag naar elektriciteit anders was dan energieleveranciers van tevoren hadden ingeschat, of doordat er meer zonne- en windenergie werd opgewekt dan voorzien.

Het handhaven van de balans (netfrequentie) is cruciaal voor de stabiliteit van het net: overaanbod kan leiden tot overspanning op het net, wat ultimo kan leiden tot *black-outs*. De balans wordt

<sup>6</sup> ACM, *Monitor Consumentenmarkt Energie*, mei 2024.

bereikt als de vraag naar en het aanbod van elektriciteit in *realtime* op elkaar worden afgestemd. Om onbalans te voorkomen heeft de netbeheerder van het hoogspanningsnet, TenneT, toegang tot markten voor reserve-, regel- en noodvermogen en de onbalansmarkt. Die markten stimuleren flexibele vraag en aanbod door op- en afregelen te belonen, en door het beboeten van het veroorzaken van onbalans.<sup>7</sup>

## Congestiemangement bij elektriciteit

Door elektrificatie bij bedrijven enerzijds, en snelle opschakeling van (duurzame) elektriciteitsproductie anderzijds, is op sommige plekken in Nederland op bepaalde tijdstippen sprake van netcongestie: de capaciteit van het elektriciteitsnet is kleiner dan de elektriciteitsbehoefte vanuit elektriciteitsproducenten en -verbruikers. Congestie ontstaat dus als de lokale infrastructuur de elektriciteitsstroom niet aankan en is daarmee een locatieafhankelijk fenomeen.

Congestiemangement heeft als doel de beperkte ruimte op het elektriciteitsnet te verdelen en overbelasting zoveel mogelijk te beperken. Er wordt naar verschillende methoden gekeken om het congestiemangement te versterken. TenneT kan door middel van vergoedingen verbruikers verleiden minder aanspraak te maken op het elektriciteitsnet. Een veilingmechanisme zorgt ervoor dat partijen die de capaciteit het minst hard nodig hebben, hun elektriciteitsaanbod dan wel -vraag als eerste terugschroeven. Een meer permanente oplossing van congestieproblematiek is het uitbreiden van de netcapaciteit.<sup>8</sup>

## 2.2 Marktontwikkelingen

In deze paragraaf bespreken we diverse marktontwikkelingen die relevant zijn voor de energiebelasting.

### 2.2.1 Veranderende energiebehoefte en -mix: toename hernieuwbare energie

Het totale Nederlandse energieverbruik schommelt, met uitzondering van 2020<sup>9</sup> en 2022,<sup>10</sup> al jaren tussen de 3.000 en 3.500 petajoule (PJ). Onder meer door de invloed van Europese energiebesparingsregels moet het energieverbruik de komende jaren flink gaan dalen.<sup>11</sup> Het totale Nederlandse elektriciteitsverbruik schommelt al jaren rond de 120 miljard kWh, omgerekend zo'n 432 PJ.<sup>12</sup> De vraag naar elektriciteit zal de komende jaren gaan toenemen (zie par. 2.2.3).

De energiemix zal de komende jaren gaan veranderen. Het gebruik van vervuilende fossiele brandstoffen, zoals kolen en olie, zal verder afnemen onder invloed van EU- en nationaal klimaatbeleid.<sup>13</sup> Zo is het vanaf 2030 in Nederland verboden om met kolen elektriciteit op te wekken. Verder ontmoedigen het Europese emissiehandelssysteem (ETS) en de nationale CO<sub>2</sub>-heffing het gebruik van fossiele brandstoffen in de industrie en bij elektriciteitsopwekking.

In plaats van fossiele brandstoffen zullen in toenemende mate hernieuwbare bronnen worden ingezet om te voorzien in onze energiebehoefte. Naar verwachting zal in 2030 tussen de 32% en

<sup>7</sup> Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, *Routekaart Energieopslag*, 2023.

<sup>8</sup> Voor meer achtergrond: in januari 2024 is de Actieagenda netcongestie laagspanningsnetten gepubliceerd, zie Kamerstukken II 2023/24, 29023, nr. 458.

<sup>9</sup> Het lage energieverbruik in 2020 kan worden verklaard door de coronapandemie.

<sup>10</sup> Het lage energieverbruik in 2022 kan worden verklaard door de sterk gestegen energieprijzen.

<sup>11</sup> Volgens de Klimaat- en Energieverkenning 2023 is het primaire energieverbruik in 2021 2.600 PJ. In 2030 is nog 612 PJ reductie nodig om de Europese doelstelling te kunnen halen.

<sup>12</sup> CBS, *Nederlandse energiehuishouding*, 2022.

<sup>13</sup> De EU streeft naar klimaatneutraliteit in 2050 en wil tegen 2030 de uitstoot van broeikasgassen met 55% hebben verminderd ten opzichte van 1990. Nederland heeft in de Klimaatwet vastgelegd te streven naar een netto-uitstoot van broeikasgassen van 0 in 2050, een volledig CO<sub>2</sub>-neutrale elektriciteitsvoorziening en een streefdoel van 55% broeikasgasreductie in 2030 ten opzichte van 1990.

42% van ons energieverbruik hernieuwbaar zijn, ten opzichte van 15% in 2022. De verwachting is dat in 2030 85% van het Nederlandse elektriciteitsverbruik hernieuwbaar zal zijn,<sup>14</sup> ten opzichte van 48% in 2023.<sup>15</sup> Een zeer fors aandeel daarvan zal komen uit zonne- en windenergie. Op termijn gelden hernieuwbare gassen, naast elektriciteit, als belangrijke vervangers van aardgas in verwarmingsprocessen. Verder gaan (rest)warmtenetten in een toenemend deel van de warmtevraag voorzien in de gebouwde omgeving.

### 2.2.2 Decentrale elektriciteitsopwekking

De opkomst van duurzame energie gaat gepaard met decentralisatie van energieopwekking. Zowel zonne- als windenergie kunnen rendabel op kleine schaal decentraal worden opgewekt. De verwachting is dat in toenemende mate huishoudens of kleinschalige collectieven elektriciteit gaan opwekken. Zij zullen deze elektriciteit deels zelf verbruiken en deels op het net zetten.

### 2.2.3 Toename van elektrificatie en toenemend optreden van congestie

Voor het bereiken van de klimaatdoelen zullen alle sectoren de komende jaren in toenemende mate afscheid moeten nemen van fossiele brandstoffen voor het voorzien in de energiebehoefte. Elektriciteit zal in veel gevallen de alternatieve energiebron zijn. Dit leidt tot een stijgende vraag naar elektriciteit. Zoals hiervoor beschreven, kan de toenemende vraag in combinatie met het toenemende aanbod van (duurzame) elektriciteit leiden tot meer congestie op het elektriciteitsnet daar waar de netcapaciteit achterblijft.

Zonne- en windenergie zullen een steeds grotere rol spelen in onze energievoorziening. Het aanbod is minder stuurbaar dan dat van fossiele energiebronnen. Op bepaalde momenten, zoals op dagen met veel zon en wind, zal meer elektriciteit worden geproduceerd dan nodig. Op andere momenten zal de vraag naar elektriciteit groter zijn dan de hoeveelheid elektriciteit die op dat moment kan worden geproduceerd uit alle beschikbare bronnen. Dat vraagt om flexibiliteit in het energiesysteem.

Die flexibiliteit kan allereerst worden geboden door energieverbruikers. Zij kunnen met behulp van slimme systemen een deel van hun vraag al dan niet automatisch aanpassen aan het beschikbare aanbod. Zo kunnen koelhuizen extra koelen op momenten van een hoog elektriciteitsaanbod, en dus lage prijs, en hun koeling juist afschalen bij een laag aanbod en dus hoge prijs. Datzelfde geldt voor het opladen van elektrische auto's. Dynamische elektriciteitscontracten zijn in opkomst. Ze geven energieverbruikers een prijsprikkel om hun energiegebruik aan te passen aan het beschikbare aanbod.

De industrie kan haar energievraag ook hybride maken: op momenten dat de elektriciteitsprijs laag is door hoog aanbod, kan zij elektriciteit inkopen om in een deel van haar warmtevraag te voorzien (*power-to-heat*). Op momenten van een hoge elektriciteitsprijs, kunnen gassen worden aangewend om in de warmtevraag te voorzien.

Opslagssystemen bieden een andere vorm van flexibiliteit in het energiesysteem. Dit soort systemen kan in verschillende vormen worden gebruikt om overtollige elektriciteit te bewaren voor later gebruik. Zoals nu is voorzien, zullen grootschalige batterijsystemen een belangrijke rol gaan spelen bij met name elektriciteitsproducenten. Voorts ligt het in de rede dat op momenten van piekproductie een deel van de elektriciteit wordt gebruikt voor de productie van waterstof via elektrolyse (*power-to-gas*). Op kleine schaal ontstaan mogelijk ook initiatieven, collectief in

---

<sup>14</sup> *Klimaat- en energieverkenning 2022.*

<sup>15</sup> *CBS, Elektriciteitsbalans 2023, 2024.*

woonwijken en individueel. Te denken valt aan thuisbatterijen. Verder zijn er ontwikkelingen rondom elektriciteitsopslag in elektrische voertuigen. Op momenten van elektriciteitsschaarste en dus hoge prijzen, kunnen opgeladen elektrische voertuigen voorzien in een deel van de vraag naar elektriciteit in huis (*vehicle-to-home*) of kan elektriciteit worden teruggeleverd aan het net (*vehicle-to-grid*).

## 3. De energiebelasting

In dit hoofdstuk staan we stil bij de ontstaansgeschiedenis en huidige vormgeving van de energiebelasting. We beginnen bij het ontstaan en de doelen van de belasting. Daarna gaan we in op de systematiek. We tonen vervolgens de ontwikkeling van de energiebelastingstarieven, ook in verhouding tot de totale energierekening. Voorts schetsen we de Europese en nationale juridische context. Tot slot bespreken we de uitvoering van de energiebelasting door energieleveranciers en de Belastingdienst.

### 3.1 Geschiedenis en doelen

In het regeerakkoord van het kabinet-Kok I uit 1994<sup>16</sup> is afgesproken dat Nederland zich binnen de EU met kracht zou inzetten voor een Europese energieheffing. Als dit met ingang van 1 januari 1996 niet mogelijk zou blijken, dan zou Nederland op die datum in ieder geval een zogenoemde kleinverbruikersheffing op energie invoeren. En zo geschiedde. Op 1 januari 1996 is de voorloper van de huidige energiebelasting geïntroduceerd: de regulerende energiebelasting (REB).

#### 3.1.1 De regulerende energiebelasting

De REB is ingevoerd om (1) energiebesparing te bevorderen en (2) de belasting- en premiedruk op arbeid te verlagen en daarvoor in de plaats groene belastinginkomsten te genereren. In deze paragraaf geven we aan de hand van deze twee doelen een beschrijving van de REB ten tijde van de introductie en de ontwikkeling ervan daarna.

#### Energiebesparing

Ten tijde van de introductie van de REB was het energiebesparingsbeleid gericht op het vergroten van de inzet van marktconforme instrumenten en het beter tot uitdrukking brengen van de maatschappelijke kosten van milieubelastende activiteiten.<sup>17</sup> In het beleidsinstrumentarium zocht men naar de beste aanpak voor verschillende doelgroepen.

Voor de heterogene doelgroepen zoals consumenten en het mkb is een mix van instrumenten ontwikkeld. Versterking van het instrumentarium was noodzakelijk om de gestelde doelen voor energiebesparing en CO<sub>2</sub>-emissiereductie binnen bereik te houden.<sup>18</sup> Na onderzoek is geconcludeerd dat de meest wenselijke versterking van het instrumentarium bestond uit de invoering van een *regulerende* belasting op energie. Dat wil zeggen een belasting die beoogt het energieverbruik te beïnvloeden. De REB werd gezien als ondersteuning van andere instrumenten zoals voorlichting, subsidies en regelgeving over energiebesparing.<sup>19</sup> De idee was daarbij dat de effectiviteit van andere instrumenten voor een belangrijk deel wordt bepaald door de eindverbruikersprijs voor energie en dat de REB – een marktconform instrument – die prijs verhoogt.<sup>20</sup> De energiebesparingsprikkel kwam terug in de keuze voor een belastingvrije voet. Een belasting over het deel van het verbruik dat onvermijdbaar is, kan niet tot energiebesparing prikkelen, zo werd geredeneerd. Daarom werden belastingvrije voeten ingesteld van 800 kWh elektriciteit en 800 m<sup>3</sup> aardgas. Door over een bepaald verbruik aan de voet geen belasting te

<sup>16</sup> SDU, augustus 1994, p. 57.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 2-4.

<sup>18</sup> De introductie van de REB werd nog meer urgent door bezuinigingen op de begroting van de Ministeries van Economische Zaken en van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer waardoor de CO<sub>2</sub>-emissie in 2000 mogelijk circa 4 Mton hoger uitkwam dan voorzien. De urgentie werd nog verder versterkt door de neergaande energieprijzontwikkeling waardoor investeringen in energiebesparing steeds minder aantrekkelijk werden. Zie Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 3-4.

<sup>19</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 3-4 en p. 8-10.

<sup>20</sup> Kamerstukken II 1995/96, 24250, nr. 6, p. 5.

heffen, kon de omvang van de belasting worden verkleind zonder het milieueffect aan te tasten.<sup>21</sup> Een verhoogde belastingvrije voet voor elektriciteit was van toepassing als een elektrische warmtepomp was geïnstalleerd en er geen aardgas aansluiting was.<sup>22</sup>

Voor grootverbruikers zoals industrie en landbouw kon een meer gerichte aanpak worden gekozen. Deze was vooral gericht op het afsluiten van Meerjarenaafspraken over energiebesparing (MJA's). Bij de introductie van de REB werd het niet noodzakelijk geacht de belasting tevens op deze doelgroep toe te passen. Daarbij werd het risico meegewogen van een negatief effect op de internationale concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven.<sup>23</sup>

Naast de energiebesparingsprikkel en beperking van CO<sub>2</sub>-uitstoot had men ook de wens om duurzame energiebronnen te stimuleren. Daarom werd een belastingvrijstelling voor gebruik van groene stroom ingesteld. Hiermee werd deels compensatie geboden voor wegvallende budgetten voor duurzame energiebronnen.<sup>24</sup> Andere voorbeelden van maatregelen met een verduurzamingsprikkel zijn de in 2004 geïntroduceerde salderingsregeling (zie par. 3.2.4) en de in 2015 geïntroduceerde regeling voor duurzame elektriciteitsopwekking door verhuurders.

### **Verlaging belasting- en premiedruk op arbeid en genereren van groene belastinginkomsten**

Het tweede doel van de REB was een verschuiving van de belasting- en premiedruk op inkomen uit arbeid naar belastingheffing op milieubezwarende activiteiten, ook wel geduid als het genereren van groene belastinginkomsten. De REB was uitdrukkelijk niet bedoeld om de belastingopbrengsten te vergroten. De opbrengst zou niet worden aangewend voor vergroting van de uitgaven of voor vermindering van het financieringstekort. De opbrengst zou zoveel mogelijk worden teruggesluisd naar diegenen die als gevolg van de belasting rechtstreeks met een lastenverhoging werden geconfronteerd. En wel op zodanige wijze dat daarmee werkgelegenheid en koopkracht werden ondersteund.<sup>25</sup> Ook bij latere tariefsverhogingen is de daaruit voortvloeiende opbrengst doorgaans teruggesluisd via een verlaging van de belastingen op arbeid en winst.<sup>26</sup>

In dit licht richtte de REB zich bij de introductie op kleinverbruikers, met terugsluismaatregelen via de inkomsten-, loon- en vennootschapsbelasting. Met terugsluismaatregelen gaat overigens terugsluisproblematiek gepaard. Die is erin gelegen dat niet elke doelgroep (even) goed kan worden bereikt met terugsluizen. In het kader van vergroening zijn in de periode 1999-2001 tevens de middenverbruikers in de heffing betrokken. De tarieven zijn daarbij lager gehouden dan de kleinverbruikerstarieven om de additionele last voor de middenverbruikers te beperken.<sup>27</sup>

#### **3.1.2 De energiebelasting**

In 2004 is de naam gewijzigd naar energiebelasting. De aanleiding was implementatie van de EU-Richtlijn energiebelastingen (zie over de richtlijn par. 3.4)<sup>28</sup> en het bij die gelegenheid invlechten van de brandstoffenbelasting (BSB) in de REB.

---

<sup>21</sup> Daarbij werd opgemerkt dat in het algemeen geldt dat lagere inkomensgroepen een relatief groot deel van hun inkomen aan energiekosten besteden. De belastingvrije voeten voorkwamen dat het effect van de REB relatief zwaar op de schouders van gezinnen met lage inkomens zou drukken. Zie hierover Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 3, 22-23 en 34-35.

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27415, nr. 3, p. 22.

<sup>23</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 8-10.

<sup>24</sup> Zie Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 3-4. Omdat duidelijk werd dat de vrijstelling via elektriciteitsimport in belangrijke mate ten goede kwam aan vaak tevens gesubsidieerde buitenlandse elektriciteitsproducenten, werd de regeling vanaf 2002 afgebouwd. Ervoor in de plaats kwam de voorloper van de subsidieregeling Stimulering duurzame energieproductie en klimaattransitie (SDE++).

<sup>25</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 2-4. De terugsluis was geheel in lijn met de ontwerp-richtlijn van 26 mei 1992 van de Europese Commissie voor een CO<sub>2</sub>-energieheffing en met hetgeen hierover werd gezegd in het Witboek Delors, zie Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 34-35.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32500 IXB, nr. 25, p. 7-8.

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 10, p. 71.

<sup>28</sup> Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU, L283/51).



Kort gezegd werd het woord *regulerend* vooral losgelaten omdat in de richtlijn naast de fiscale regelgeving ook milieu- en interne marktaspecten terugkomen.<sup>29</sup> Het regulerende karakter van de belasting werd behouden omdat energiebesparing een van de doelen van de belasting bleef.

De richtlijn verplichtte tot het wijzigen van de heffingssystematiek van de BSB op aardgas die was geïntroduceerd in 1995 en bestond naast de REB. De BSB was een algemene belasting op milieugrondslag waarbij de opbrengstfunctie voorop stond, terwijl het bij de REB juist primair om de reguleringsfunctie draaide. De REB sloot in tegenstelling tot de BSB al wel aan op de systematiek van een outputheffing zoals voorgeschreven in de richtlijn. De BSB-heffing op aardgas is daarom ondergebracht in de REB. Daarbij is het BSB-tarief toegevoegd aan het REB-tarief.<sup>30</sup>

### 3.1.3 De Opslag Duurzame Energie

In 2013 is de zogenoemde Opslag Duurzame Energie (ODE) geïntroduceerd. De ODE volgde de systematiek van de energiebelasting. De opbrengst van de ODE werd gebruikt om de subsidieregeling voor duurzame energieproductie (SDE++) te bekostigen. Per 1 januari 2023 is het ODE-tarief geïncorporeerd in het energiebelastingtarief en per 1 januari 2024 is de ODE afgeschaft.

## 3.2 Systematiek

In deze paragraaf gaan we nader in op de systematiek van de energiebelasting. Bij de vormgeving van de energiebelasting is op een viertal onderdelen keuzes te maken. We benoemen deze onderdelen als “concepten”. We onderscheiden het belastingobject (het belastbare feit), het belastingsubject (de belastingplichtige), de tariefsystematiek en bijzondere regelingen. Hieronder bespreken we de vormgeving van de energiebelasting op hoofdlijnen aan de hand van deze concepten.

### 3.2.1 Belastingobject

Zoals toegelicht was de REB aanvankelijk beperkt tot kleinverbruik. Daarom moest het verbruik kunnen worden afgebakend en moesten plafonds kunnen worden gehanteerd. Om dit te kunnen verwezenlijken, was het noodzakelijk dat de belasting zo dicht mogelijk bij de eindverbruiker zou worden geheven. Daarom is de *levering* het belastingobject.<sup>31</sup> De energiebelasting schuurt evenwel aan tegen het belasten van *verbruik* – en werd niet voor niets *kleinverbruikersbelasting* genoemd.

De energiebelasting is een indirecte belasting die nog altijd in beginsel wordt geheven op het volume van de *levering* van elektriciteit en aardgas. Naast aardgas wordt conform de Richtlijn energiebelastingen ook de levering van andere producten die als aardgas worden gebruikt, verkocht of aangeboden, op dezelfde manier in de energiebelasting betrokken als de levering van aardgas. Het gaat bijvoorbeeld om waterstof, groen gas, biogas, stortgas, rioolwaterzuiveringsgas en raffinaderijgas.

Daarnaast bestaat een aantal aanvullende belastingobjecten, zoals de levering van aardgas of elektriciteit anders dan via een aansluiting en in sommige gevallen het *verbruik* van aardgas of elektriciteit.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29207, nr. 3, p. 4-8.

<sup>30</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 6-7 en 14-16.

<sup>31</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 14-16 en nr. 40c, p. 13.

<sup>32</sup> Verder gaat het om de levering van aardgas via een aansluiting aan een CNG-vulstation, het verbruik van aardgas of elektriciteit indien dit product is verkregen door tussenkomst van een aardgasbeurs of elektriciteitsbeurs, het verbruik van aardgas of elektriciteit door degene die leveringen aan de verbruiker verricht of het verbruik van elektriciteit door een organisatorische eenheid die een energieopslagfaciliteit exploiteert en een verkrijging van aardgas of elektriciteit op andere wijze dan door levering.

Er zijn twee objectuitzonderingen die van belang zijn. Enerzijds het non-energetisch gebruik van energieproducten, waarbij de energieproducten niet worden verbruikt, maar in een ander product opgaan. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als aardgas bij kunstmestproductie wordt ingezet. Ten tweede is dat het verbruik van zelf door middel van duurzame bronnen<sup>33</sup> opgewekte elektriciteit dat achter de meter plaatsvindt.

### 3.2.2 Belastingsubject

Omdat bij de REB onder meer moest worden gewerkt met de afbakening van kleinverbruik, plafonds en belastingvrije voeten, is destijds besloten dat de belasting om uitvoeringstechnische redenen zou worden geheven in de schakel die levert aan de eindverbruikers. Hoofdzakelijk zijn het de energieleveranciers die belastingplichtig zijn. De eindverbruiker maakt de belasting over bij het betalen van de energiefactuur aan de energieleverancier die de belasting op zijn beurt voldoet aan de Belastingdienst. In 2023 waren er circa 330 belastingplichtigen voor de energiebelasting, waarvan ongeveer 100 bedrijven die zijn te kenschetsen als 'reguliere' energieleveranciers. Het leeuwendeel van de energiebelasting die de Belastingdienst ontvangt, komt bij deze energieleveranciers vandaan. Daarnaast zijn er ongeveer 50 belastingplichtigen voor het eigen verbruik van zelf opgewekte (niet duurzame) elektriciteit via aggregaten, warmtekrachtkoppeling-installaties (WKK's) en elektriciteitscentrales. Tot slot de categorie overig, die in 2023 circa 170 partijen betrof die lastig zijn in te delen op basis van levering of eigen opwek en verbruik. Het gaat dan bijvoorbeeld om partijen die energie distribueren in zogenoemde Gesloten Distributie Systemen (GDS). Van een GDS is sprake als achter de aansluiting van één bedrijf meerdere verbruikers zitten. Daardoor wordt het bedrijf met de aansluiting belastingplichtig voor het eigen verbruik én voor de levering aan de bedrijven achter de aansluiting. In een GDS, maar ook in andere situaties, kan sprake zijn van doorlevering. Bij doorlevering krijgt een partij energie geleverd die zij doorlevert aan een andere partij. De doorleverancier is dan de belastingplichtige. De eerste leverancier (die levert aan de doorleverancier) brengt geen energiebelasting in rekening. Een vergelijkbare systematiek geldt voor de exploitant van een batterij achter een grootverbruikersaansluiting. Verder zijn er situaties waarin de verbruiker aardgas of elektriciteit direct via een beurs verkrijgt. De verbruiker is dan zelf belastingplichtig. Deze ongeveer 70 belastingplichtigen vallen onder de circa 170 partijen uit de hiervoor genoemde categorie 'overig'. De verschillende categorieën belastingplichtigen zijn weergegeven in figuur 2.

---

<sup>33</sup> In artikel 47, eerste lid, onderdeel i, van de Wet belastingen op milieugrondslag "hernieuwbare energiebronnen" genoemd.

Figuur 2: Categorieën belastingplichtigen



### 3.2.3 Tariefsystematiek

In 1996 is bij de introductie van de REB zo veel als mogelijk aangesloten bij de bestaande administratieve praktijken en tariefsystemen van de energieleveranciers. Voor aardgas werd uitgegaan van verbruiksgrenzen in het bestaande schijvensysteem van energieleveranciers met grenzen op 170.000 m<sup>3</sup> en 1 miljoen m<sup>3</sup>. Met het oog op de beperking van nadelige economische effecten is een REB-plafond ingesteld op de verbruiksgrens van 170.000 m<sup>3</sup>. Tot die grens gold een uniform tarief. Voor elektriciteit werd uitgegaan van het door de energieleveranciers gehanteerde onderscheid tussen groot- en kleinverbruiker. Dit betekende dat iedere afnemer met een kleinverbruikersaansluiting in de heffing werd betrokken voor het verbruik, met dien verstande dat een REB-plafond was ingesteld op 50.000 kWh vanwege de beperking van nadelige economische

effecten.<sup>34</sup> Tot die grens gold een uniform tarief. Afnemers met een grootverbruikerscontract bleven voor hun totale elektriciteitsverbruik buiten de heffing.<sup>35</sup>

In 1999 zijn nieuwe schijfgrenzen ingevoerd op 5.000 m<sup>3</sup> aardgas en 10.000 kWh elektriciteit. Daarbij zijn de REB-plafonds verhoogd tot 1 miljoen m<sup>3</sup> en 10 miljoen kWh. De aanleiding was de voorgenomen verhoging van de energiebelasting en een gewenste verdeling van de daarmee gepaard gaande lasten over huishoudens en bedrijven. In de maatvoering ging men uit van een degressieve tariefsystematiek. Hiervoor is gekozen om een relatief omvangrijke verlaging van de loon- en inkomstenbelasting te kunnen realiseren, terwijl tegelijkertijd een zo groot mogelijk energiebesparingseffect werd nagestreefd én rekening kon worden gehouden met de internationale concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven.<sup>36</sup>

In 2004 zijn bij de invlechting van de BSB in de REB en de implementatie van de Richtlijn energiebelastingen de plafonds vervallen.

In 2013 zijn de toenmalige eerste en tweede schijf aardgas samengevoegd omwille van vereenvoudiging.<sup>37</sup> Sinds 2024 kent de energiebelasting op aardgas en elektriciteit vijf schijven, omdat de oude eerste schijven zijn opgeknipt in twee schijven. De tarieven in de nieuwe eerste en tweede schijven zijn vooralsnog gelijk.<sup>38</sup> Als het tarief van de eerste schijven lager wordt dan dat van de tweede schijven, wordt de degressieve tariefsystematiek doorbroken. Dat novum zou doorwerken in bijzondere regelingen die de energiebelasting kent en die we hierna toelichten. Bovendien vergroot het de complexiteit van de uitvoering van de energiebelasting door energieleveranciers en de Belastingdienst.

In de huidige reguliere tariefsystematiek wordt geen onderscheid gemaakt tussen enerzijds huishoudens en anderzijds bedrijven en instellingen, noch tussen bepaalde bedrijven of sectoren.<sup>39</sup>

De Richtlijn energiebelastingen schrijft voor dat de tarieven van lidstaten ten minste de minimumtarieven uit de richtlijn bedragen (zie de figuren 3a en 3b in par. 3.3 voor de schijfgrenzen en tarieven).

### 3.2.4 Bijzondere regelingen

De degressieve tariefsystematiek is generiek. Elke levering wordt volgens dezelfde systematiek belast. Ook de verbruiker die zelf belastingplichtig is, moet deze systematiek toepassen. Verschillende bijzondere regelingen hebben een samenhang met het bestaan van de degressieve tariefsystematiek. Sommige volgen uit de Richtlijn energiebelastingen, andere zijn nationaal ingegeven. De belangrijkste regelingen<sup>40</sup> lichten we hieronder toe. Daarbij geven we tevens het doel van de regeling aan. De doelen zijn te onderscheiden in (a) het beperken van de financiële gevolgen van de energiebelasting (lastencompensatie binnen de energiebelasting), (b) inkomensbeleid voor huishoudens, instellingen of bedrijven (inkomensbeleid), (c) het beperken van de mogelijke gevolgen van de energiebelasting voor de internationale concurrentiepositie van

---

<sup>34</sup> Daarmee zou circa 95% van het aantal kleinverbruikers onder de heffing vallen.

<sup>35</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 3-4 en 10-11 en Kamerstukken II 1995/96, 24250, nr. 6, p. 12-13 en 17-20.

<sup>36</sup> De grenzen van 5.000 m<sup>3</sup> en 10.000 kWh waren ongeveer gelijk aan driemaal het gemiddelde verbruik per huishouden. Voor de grenzen is gekozen om te bereiken dat (vrijwel) alle huishoudens eronder zouden blijven en dus een gedragsprikkel ondervinden. Zie hierover nader Kamerstukken II 1998/99, 26245, nr. 3, p. 9-10.

<sup>37</sup> Zie hierover Kamerstukken II 2011/12, 33287, nr. 3, p. 5-6.

<sup>38</sup> De nieuwe eerste schijven zijn bij amendementen op het Belastingplan 2023 geïntroduceerd met de bedoeling om de tarieven van die schijven te kunnen verlagen voor met name huishoudens in geval de energierekening ernstig oploopt. Zie Kamerstukken II 2022/23, 36202, nrs. 41 en 42.

<sup>39</sup> Hierop bestaat één uitzondering voor zakelijk/niet-zakelijk verbruik boven de 10 miljoen kWh.

<sup>40</sup> Het aantal bijzondere regelingen hangt af van de gehanteerde kwalificatie van 'bijzondere regeling'. Kort gezegd zijn er in totaal zestien teruggaveregelingen (waaronder vijf vrijstellingen) en zes bijzondere tarieven.

bedrijven (internationale concurrentiepositie)<sup>41</sup> en (d) het aanmoedigen van specifieke vormen van energieverbruik en -productie (stimuleren duurzame en efficiënte energievoorziening). Daarnaast bestaat een aantal regelingen dat is bedoeld om (e) het belastingniveau te corrigeren in specifieke situaties (corrigeren belastingniveau).

### **Belastingvermindering – lastencompensatie binnen de energiebelasting en inkomensbeleid voor huishoudens**

In 2001 zijn de belastingvrije voeten vervangen door de belastingvermindering, ook wel heffingskorting genoemd. Het bedrag is onafhankelijk van de omvang van het energiegebruik en het bedrag dat een verbruiker aan energiebelasting moet betalen. Van het marginale tarief gaat een besparingsprikkel uit, terwijl de belastingvermindering voorkomt dat de totale energiebelasting per verbruiker te hoog oploopt. In 2009 is de belastingvermindering verhoogd om lasten buiten de energiebelasting te compenseren. Het ging om de negatieve financiële effecten bij verbruikers met een laag energiegebruik door de invoering van het zogenoemde capaciteitstarief (heffing van de netbeheerder op het transport van elektriciteit en aardgas).<sup>42</sup> Tussen 2009 en 2014 kende de belastingvermindering twee tarieven. Er werd onderscheid gemaakt in de hoogte van de belastingvermindering tussen elektriciteitsaansluitingen met een verblijfsfunctie (kort gezegd moet een object geschikt zijn om langer in te verblijven) en aansluitingen zonder verblijfsfunctie. Sinds 2015 geldt de belastingvermindering uitsluitend nog voor aansluitingen met een verblijfsfunctie.

### **Blokverwarmingsregeling – corrigeren belastingniveau**

Bij blokverwarming wordt aardgas afgenomen voor de productie van warmte in een centrale installatie ten behoeve van meerdere objecten, bijvoorbeeld bij een aardgaswarmtevoorziening van appartementencomplexen. Het aardgasverbruik ligt daardoor hoger dan bij een individuele aardgasaansluiting voor één object met een eigen CV-ketel. Door het hoge (gezamenlijke) verbruik is het mogelijk dat het verbruik de grens van de (oude) eerste schijf (170.000 m<sup>3</sup>) overstijgt. Het meerdere verbruik zou dan worden belast tegen een lager tarief vanwege de degressieve tariefsystematiek. Dat voordeel hebben huishoudens en bedrijven met een individuele installatie voor verwarming niet, omdat hun individuele verbruik niet boven deze grens komt. Uitgangspunt in de energiebelasting is dat verbruikers achter een blokverwarming en verbruikers met een eigen installatie hetzelfde worden belast. Daarom is het blokverwarmingstarief geïntroduceerd. Dit houdt in dat in geval van een blokverwarmingsinstallatie het tarief van de eerste schijf<sup>43</sup> van toepassing wordt op het volledige aardgasverbruik.<sup>44</sup> De verbruikers achter blokverwarming betalen hierdoor hetzelfde energiebelastingtarief als huishoudens met een individuele installatie.<sup>45</sup>

### **Stadsverwarmingsregeling – stimuleren duurzame en efficiënte energievoorziening alsmede corrigeren belastingniveau**

In 2008 is de stadsverwarmingsregeling geïntroduceerd. Het aardgasverbruik in hulpketels in een stadsverwarmingsinstallatie waarin voor meer dan 50% gebruik wordt gemaakt van duurzame warmtebronnen (bijvoorbeeld restwarmte) wordt belast op basis van de reguliere tariefsystematiek. Dit is voordeliger dan de toepassing van het blokverwarmingstarief op het

<sup>41</sup> Naast de effecten van de degressieve tariefsystematiek.

<sup>42</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31705, nr. 3, p. 9-10.

<sup>43</sup> Thans is het blokverwarmingstarief gesteld op het tarief van de tweede schijf, dat op dit moment gelijk is aan het tarief van de eerste schijf, dus materieel heeft de wijziging geen impact.

<sup>44</sup> Zie voor verbruikers achter een blokverwarming met een eigen verbruik van meer dan 170.000 m<sup>3</sup> onder "Teruggaveregeling blokverwarming".

<sup>45</sup> Als het tarief van de eerste schijf lager zou worden dan dat van de tweede schijf aardgas, komt dit voordeel automatisch terecht bij verbruikers met een individuele installatie, maar niet bij verbruikers achter een blokverwarming. In dat geval treedt een nieuwe bijzondere regeling in werking: de forfaitaire teruggaveregeling blokverwarming. Zie hierover uitgebreid Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 3, p. 45-54.

volledige aardgasverbruik van de ketel, omdat in dat geval het hoogste tarief van toepassing zou zijn op het volledige verbruik.

### **Teruggaveregeling blokverwarming – corrigeren belastingniveau**

Als in een blokverwarmingssituatie het blokverwarmingstarief op het volledige verbruik wordt toegepast, maar één of meer verbruikers achter de blokverwarming zelfstandig meer verbruiken dan 170.000 m<sup>3</sup>, worden deze verbruikers benadeeld. Dat heeft te maken met de degressieve tariefsystematiek. Als de verbruiker een individuele aansluiting had gehad, zou het verbruik boven die grens namelijk lager worden belast. Daarom kan de contracthouder van de blokverwarming een teruggaveverzoek bij de Belastingdienst indienen voor de te veel betaalde energiebelasting over het verbruik boven die grens.

### **Teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter één elektriciteitsaansluiting – corrigeren belastingniveau**

Op een elektriciteitsaansluiting past de energieleverancier één keer de belastingvermindering toe. De energieleverancier ziet één elektriciteitsaansluiting en weet niet wat er achter de aansluiting zit. Deze teruggaveregeling zorgt ervoor dat de objecten achter een blokaansluiting ook de belastingvermindering kunnen ontvangen.<sup>46</sup> Het is aan de contracthouder van de aansluiting om een teruggaveverzoek in te dienen bij de Belastingdienst.

### **Teruggaveregeling religieuze en non-profitinstellingen – lastencompensatie binnen de energiebelasting en inkomensbeleid voor instellingen**

Bij de introductie van de energiebelasting zijn de opbrengsten teruggesluisd via een verlaging van de belastingen op arbeid en winst. Religieuze en non-profitinstellingen (bijvoorbeeld ANBI's en dorpshuizen) hadden niet of slechts ten dele voordeel van deze terugsluis, omdat zij geen winstbelasting betalen en veelal werken met vrijwilligers. De teruggaveregeling is ingevoerd om ervoor te zorgen dat de invoering van de energiebelasting voor deze groep lastenneutraal kon plaatsvinden, zonder de besparingsprikkel (volledig) teniet te doen. De regeling houdt in dat zij de helft van de betaalde energiebelasting kunnen terugvragen.

### **Verlaagd tarief glastuinbouw en forfait voor privéverbruik – lastencompensatie binnen de energiebelasting, inkomensbeleid voor bedrijven, internationale concurrentiepositie en corrigeren belastingniveau**

Glastuinbouwbedrijven kunnen aanspraak maken op een verlaagd tarief voor het gebruik van aardgas tot 1 miljoen m<sup>3</sup> als het aardgas wordt gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Het verlaagd tarief heeft specifiek als doel te komen tot een vergelijkbare behandeling van de relatief kleinschalige glastuinbouw ten opzichte van andere, veelal grootschaligere energie-intensieve sectoren. Het zorgt er verder voor dat de internationale concurrentiepositie van de glastuinbouw niet verslechtert ten opzichte van bedrijven in ons omringende landen. De Europese Commissie heeft de regeling aangemerkt als geoorloofde staatssteun. Vanaf 2025 wordt het verlaagd tarief stapsgewijs afgebouwd. Verder kent de regeling een forfaitair privéverbruik op de aansluiting van 5.000 m<sup>3</sup> per woning achter de aansluiting dat wordt belast tegen het tarief van de reguliere eerste en tweede schijf aardgas.

---

<sup>46</sup> De teruggave is niet gelijk aan de belastingvermindering per onroerende zaak. Bij de berekening van de hoogte van de teruggave wordt de verschuldigde energiebelasting herberekend. Vanwege het hogere verbruik bij een blokaansluiting en de degressieve tariefsystematiek is op de factuur van de energieleverancier veelal een lager tarief toegepast op een deel van het verbruik, een voordeel dat verbruikers met een individuele aansluiting niet hebben. Daarnaast wordt eenmaal de belastingvermindering die al is ontvangen op de aansluiting in mindering gebracht.

### **Verlaagd tarief walstroom – stimuleren duurzame en efficiëntie energievoorziening**

In de energiebelasting is een verlaagd tarief voor walstroom opgenomen. De ratio hierachter is dat aangemeerde schepen hierdoor eerder elektriciteit via de walstroominstallatie zullen gebruiken dan hun dieselgeneratoren laten draaien voor hun elektriciteitsvoorziening. De toepassing van het verlaagd tarief wordt sinds 1 januari 2024 in tien jaar afgebouwd met 10% per jaar.<sup>47</sup>

### **Vrijstellingen – internationale concurrentiepositie**

Er bestaan verschillende vrijstellingen voor aardgas en elektriciteit voor industriële processen. In het buitenland liggen energiebelastingtarieven lager of bestaan vergelijkbare vrijstellingen. Het doel van de vrijstellingen is het in stand houden van de internationale concurrentiepositie van energie-intensieve bedrijven. Vrijgesteld van energiebelasting zijn elektriciteit die wordt ingezet bij chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés, en aardgas dat wordt gebruikt voor metallurgische en mineralogische procedés. Vrijgesteld van energiebelasting zijn verder aardgas en elektriciteit die worden gebruikt bij elektriciteitsopwekking in een installatie met een elektrisch rendement van minimaal 30% of in een installatie waarmee elektriciteit wordt opgewekt door hernieuwbare energiebronnen. Afhankelijk van de soort installatie kan ook de output volledig zijn vrijgesteld. Vanaf 2025 wordt de inputvrijstelling via een omrekenfactor gekoppeld aan de output. Daarmee wordt de efficiëntie van de elektriciteitsomzetting van de WKK directer meegenomen in de vrijstelling. Tevens wordt vanaf 2025 een deel van de aardgasinput belast dat is toe te rekenen aan warmteproductie.

### **Salderingsregeling – stimuleren duurzame en efficiëntie energievoorziening**

Sinds 2004 bestaat een regeling in de energiebelasting waarbij onder bepaalde voorwaarden geen energiebelasting wordt geheven over de totale hoeveelheid elektriciteit die via de aansluiting wordt geleverd, maar over het positieve saldo van de via de aansluiting geleverde elektriciteit minus de via dezelfde aansluiting teruggeleverde elektriciteit. Als er meer elektriciteit wordt teruggeleverd dan afgenomen, geldt de hoeveelheid die is afgenomen als ondergrens voor saldering. Hierdoor kan de energiebelasting bij saldering nooit negatief zijn. Deze zogenoemde salderingsregeling is uitsluitend van toepassing op kleinverbruikersaansluitingen.

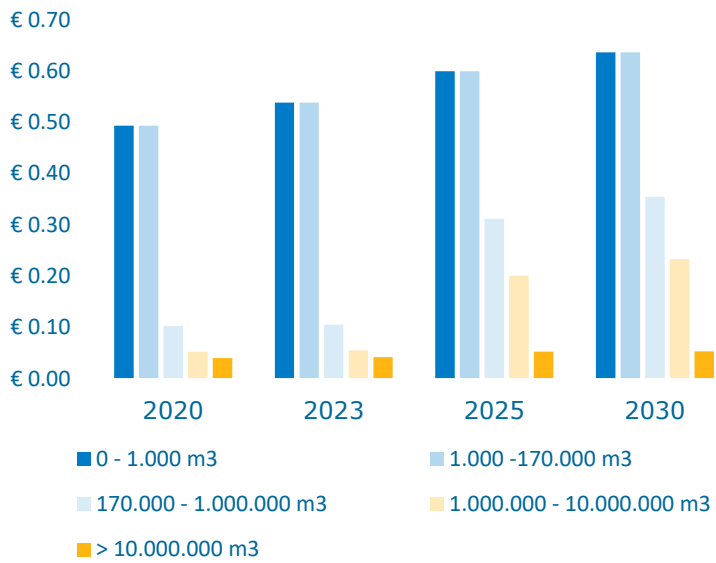
## **3.3 Ontwikkeling energiebelastingtarieven**

De figuren 3a en 3b tonen de huidige schijfgrenzen, de tarieven zoals die golden in 2020 en 2023 en de te verwachten tarieven in 2025 en 2030 voor aardgas respectievelijk elektriciteit. In figuur 4 is de hoogte van de belastingvermindering weergegeven in dezelfde jaren. Doordat de belastingvermindering niet wordt geïndexeerd, daalt deze in constante prijzen.

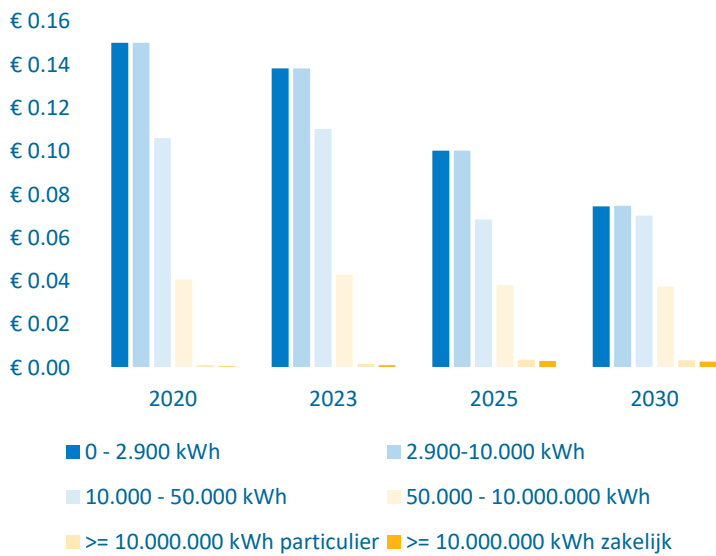
---

<sup>47</sup> Zie Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 27.

Figuur 3a: Tariefpad energiebelasting op aardgas (prijzen 2024, exclusief btw)

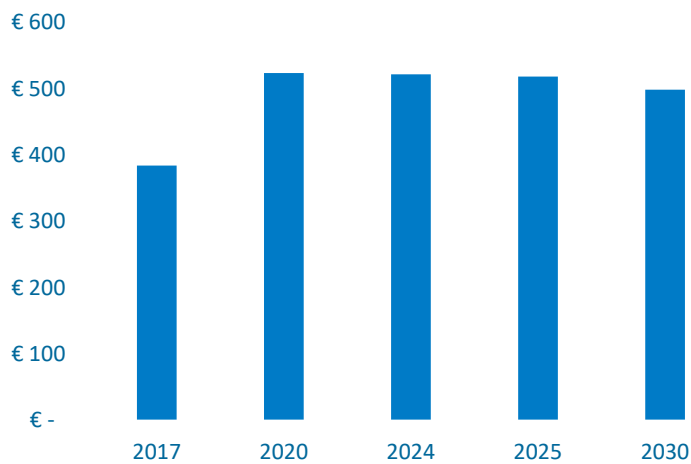


Figuur 3b: Tariefpad energiebelasting op elektriciteit (prijzen 2024, exclusief btw)



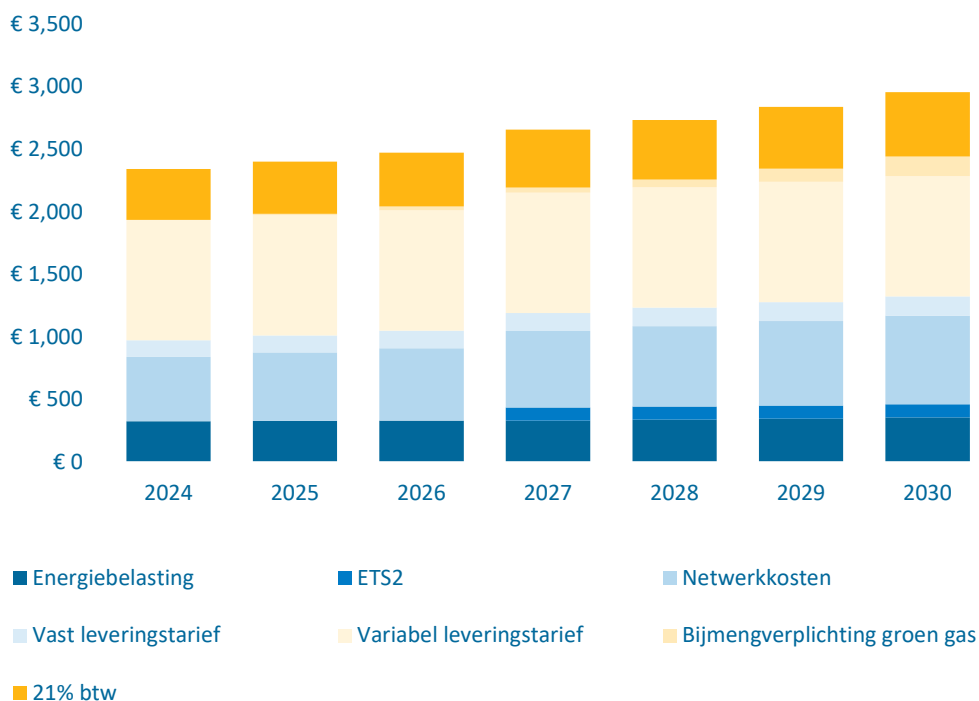


Figuur 4: Tariefpad belastingvermindering (prijzen 2024, exclusief btw)



In figuur 5 is de verwachte opbouw van de totale energierekening van een huishouden met gemiddeld verbruik<sup>48</sup> weergegeven in de periode 2024-2030. De energiebelasting is hierin het totaal van het verbruik van aardgas en elektriciteit en de belastingvermindering. De totale energiebelasting maakt in 2024 ongeveer 14% uit van de energierekening en in 2030 naar verwachting ongeveer 12%. In die periode loopt de energiebelasting op van € 324 naar € 347. Indien alleen wordt gekeken naar het variabele (verbruiks)deel, loopt dit af van 36% in 2024 naar 32% in 2030.

Figuur 5: Energierekening (prijzen 2024)



<sup>48</sup> Het betreft het gemiddelde verbruik van een huishouden in 2022.

## 3.4 Juridische context

Deze paragraaf geeft een overzicht van de meest relevante Europese regelgeving en afspraken die betrekking hebben op de Nederlandse energiebelasting. Het gaat vooral om de Richtlijn energiebelastingen. Daarnaast gaan we in op enkele andere relevante Europese richtlijnen. Tot slot noemen we voorbeelden van begrippen uit andere nationale wetgeving die van belang is voor de energiebelasting zoals die is geregeld in de Wet belastingen op milieugrondslag.

### 3.4.1 Europese juridische context

#### Richtlijn energiebelastingen

In 1990 heeft de EU het doel gesteld om de uitstoot van CO<sub>2</sub> niet verder te laten stijgen tot het jaar 2000. Uit onderzoek bleek dat fiscale prikkels een vereiste waren om deze doelstellingen te bereiken. Naar aanleiding hiervan zijn de eerste richtlijnvoorstellen gedaan voor het beprijzen van CO<sub>2</sub>-uitstoot. Dit heeft in 2003 geresulteerd in de eerste Richtlijn energiebelastingen (*Energy Taxation Directive* (ETD)). De richtlijn bevat regels voor elektriciteit en energieproducten die worden gebruikt als verwarmingsbrandstof en motorbrandstof.

Niet alle (verbruik van) elektriciteit en energieproducten vallen onder de richtlijn. De implicaties hiervan voor nationaal beleid hangen af van de manier waarop deze uitzonderingen in de richtlijn zijn opgenomen. Daarin kunnen drie manieren worden onderscheiden. Ten eerste bevat de richtlijn uitzonderingen voor energieproducten waarvoor lidstaten zelf mogen bepalen hoe ze deze behandelen. Het gaat bijvoorbeeld om het duaal gebruik van energieproducten (deels energetisch en deels als grondstof). Ten tweede zijn er verplichte vrijstellingen, zoals voor energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, met de mogelijkheid voor lidstaten om hiervan af te wijken op basis van milieubeleidsoverwegingen. Ten derde zijn er optionele vrijstellingen, zoals elektriciteit afkomstig van hernieuwbare bronnen als zon, wind, waterkracht, biomassa en brandstofcellen. Buiten de volledige vrijstellingen hebben lidstaten ook de mogelijkheid om gedifferentieerde of verlaagde tarieven toe te passen.

Op dit moment lopen onderhandelingen over een herziening van de richtlijn.

#### European Green Deal, Fit For 55 en herziening Richtlijn energiebelastingen

In 2019 is de *European Green Deal* geïntroduceerd. Dit betreft een breed actieplan om de EU tegen 2050 klimaatneutraal te maken. Tevens moet de netto-uitstoot in 2030 met ten minste 55% zijn afgenomen ten opzichte van het basisjaar 1990. Om die beleidsdoelen te realiseren is in 2021 het *Fit For 55* pakket gepresenteerd.

Een van de voorstellen van dat pakket is de herziening van de Richtlijn energiebelastingen om deze beter te laten sturen op CO<sub>2</sub>-reductie. In het herzieningsvoorstel komen verschillende mogelijkheden voor vrijstellingen te vervallen. Verder wordt voorgesteld om de minimumtarieven te verhogen en indexeren. Daarnaast wordt voorgesteld om energieproducten in te delen in drie tariefgroepen op basis van de mate van duurzaamheid. De tarieven in groep 1 (minst duurzaam) moeten hoger zijn dan die in groep 2 en die van groep 2 weer hoger dan die van groep 3 (meest duurzaam). Deze indeling wordt niet toegepast bij elektriciteit. Het feit dat de verschillen tussen lidstaten zowel in energiesysteem als in welvaartsniveau aanzienlijk zijn en het feit dat besluitvorming bij unanimitieit dient plaats te vinden, maken het ingewikkeld om tot overeenstemming te komen. Het is nog onzeker of – en zo ja wanneer – de herziening wordt aangenomen. We gaan daarom in de rest van het rapport uit van de huidige richtlijn.

## Energy Efficiency Directive

De *Energy Efficiency Directive* (EED) heeft als doel om energiebesparing te stimuleren en de productie van duurzame energie te vergroten. Lidstaten moeten maatregelen treffen om vermindering van het energieverbruik te bewerkstelligen. Lidstaten worden daarbij opgedragen om veranderingen in belastingmaatregelen te toetsen aan doeltreffendheid en het prijseffect op de energieprijis. Wanneer de aanpassing van een belastingmaatregel een verlaging van het tarief inhoudt, dient de lidstaat aan te tonen dat deze verlaging alsnog leidt tot een energiebesparing.

## Emissions Trading System

Het ETS is een emissiehandelssysteem waarmee een maximum wordt gesteld aan de totale uitstoot van alle sectoren die onder de regeling vallen door middel van emissierechten. Hierdoor moeten industrieën betalen voor CO<sub>2</sub>-uitstoot. Het ETS 2 is een nieuw afzonderlijk systeem dat CO<sub>2</sub>-uitstoot vanaf 2027 beprijsst. Het omvat alle industriële sectoren die niet al onder het ETS vallen, de gebouwde omgeving en emissies van het wegvervoer.

## Renewable Energy Directive

De *Renewable Energy Directive* (RED I, II en III) ziet op het vergroten van het aandeel hernieuwbare energie in de EU. Elke lidstaat moet doelstellingen behalen. Om de doelen te halen mogen lidstaten steunmaatregelen aanwenden voor de bevordering van de productie en integratie van duurzame energie. Onder deze steunmaatregelen vallen ook de mogelijkheden voor extra belastingvrijstellingen en terugbetaling van belasting voor hernieuwbare energie.

## Carbon Border Adjustment Mechanism

Het *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) is een extra heffing op bepaalde geïmporteerde goederen ter voorkoming van *carbon leakage*. Dit is het risico dat bedrijven de productie verplaatsen naar gebieden buiten de EU met minder strikte emissieregels of grondstoffen importeren uit dergelijke gebieden. Het CBAM heeft als doel ervoor te zorgen dat producenten buiten de EU met vergelijkbare koolstofbeperkingen worden geconfronteerd als die binnen de EU.

### 3.4.2 Nationale juridische context

De verschuldigde energiebelasting wordt berekend over de levering van elektriciteit en aardgas via een aansluiting. Voor de definitie van een "aansluiting" wordt aangesloten bij de objectafbakingsregels van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ).<sup>49</sup> Vanwege de degressieve tariefsystematiek en belastingvermindering is de WOZ-afbakening van het object van groot belang. Als er meerdere leveringspunten zijn en er is toch sprake is van één WOZ-object, dan kunnen de leveringspunten worden geclusterd. De verbruiken op de verschillende leveringspunten worden dan voor de berekening van de energiebelasting opgeteld alsof er één leveringspunt is.

Verder verwijst de Wet belastingen op milieugrondslag voor enkele definities naar de Wet op de omzetbelasting 1968, Wet op de accijns, Gaswet en Elektriciteitswet 1998.<sup>50</sup>

## 3.5 Uitvoering

De Belastingdienst draagt zorg voor de heffing, de controle en het toezicht van de energiebelasting. De energieleveranciers spelen een grote rol bij de uitvoering.

<sup>49</sup> De Belastingdienst behoudt zich het recht voor om zelfstandig te toetsen of de afbakingsregels rondom de Wet WOZ juist zijn toegepast.

<sup>50</sup> Het kabinet heeft een wetsvoorstel ingediend om de Gaswet en Elektriciteitswet 1998 samen te voegen tot de Energiewet, zie Kamerstukken II 2023/24, 36378, nrs. 2 en 3.

### 3.5.1 Energieleveranciers

De energieleveranciers zijn belastingplichtig voor de energiebelasting. Het is gebruikelijk dat energieleveranciers werken met voorschotnota's voor kleinverbruikers, waaronder met name huishoudens en een deel van het mkb. De energiebelasting is hierin verwerkt. Bij de verrekening van de kosten op basis van het daadwerkelijke verbruik in de eindfactuur, wordt ook de energiebelasting herberekend en vindt zo nodig verrekening van energiebelasting plaats. De leveranciers moeten de belasting op aangifte voldoen aan de Belastingdienst.

Energieleveranciers moeten ervoor zorgen dat de berekening en voldoening van de energiebelasting in overeenstemming gebeurt met de wet en het beleid. Hun administratie moet daarvoor alle gegevens bevatten die van belang zijn voor de heffing. Het gaat dan bijvoorbeeld om de hoeveelheden geleverde energie, de opbouw van voorschotbedragen, de belasting in voorschotnota's, het aantal toegepaste belastingverminderingen en corresponderende bedragen, en de toepassing van verlaagde tarieven en vrijstellingen. De energieleveranciers passen verlaagde tarieven en vrijstellingen toe op basis van verklaringen van verbruikers. Bij sommige verlaagde tarieven en vrijstellingen bestaat tevens een teruggaveregelings bij de Belastingdienst. Bijvoorbeeld de vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés kent twee routes: via een verklaring bij de energieleverancier en via een teruggaveverzoek bij de Belastingdienst. Voor acht van de zestien teruggaveregelingen staan beide routes open. Voor de bijzondere tarieven zoals het verlaagd tarief glastuinbouw en de stadsverwarmingsregeling staat uitsluitend de route via een verklaring aan de energieleverancier open.

Waar bij de introductie van de REB de vormgeving van de tariefsystematiek nog werd gebaseerd op de administratie van energieleveranciers, is dat sinds de invoering van de degressieve tariefsystematiek niet langer het geval. Wijzigingen in de tariefsystematiek en bijzondere regelingen kunnen grote impact hebben op energieleveranciers.

### 3.5.2 De Belastingdienst

De afdelingen binnen de Belastingdienst die zorgen voor de juiste uitvoering van de energiebelasting zijn het Landelijk Milieubelastingenteam Arnhem (LMA) en het Team Teruggave Milieubelastingen (TMB). Het LMA is verantwoordelijk voor de heffing, de controle en het toezicht. TMB is verantwoordelijk voor de afwikkeling van de teruggaveverzoeken. Daarnaast zijn er taken belegd bij andere afdelingen, zoals Invordering/Inning.

De capaciteit op toezichtactiviteiten van het LMA bedraagt 28 fte, administratie en teamleider meegerekend. Het verwerken van de clusteringsverzoeken is een relatief grote werkstroom binnen het LMA. Het LMA voert controles uit bij de energieleveranciers en andere belastingplichtigen. Als de Belastingdienst stuit op onjuistheden, worden deze hersteld via een naheffingsaanslag of teruggavebeschikking.

TMB heeft op dit moment een bezetting van circa 20 fte. De medewerkers behandelen op jaarbasis zo'n 49.000 teruggaveverzoeken. Bij het grootste deel van de verzoeken is ten minste een aantal handmatige handelingen noodzakelijk. Het aantal verzoeken dat volledig automatisch kan worden afgehandeld is beperkt.

Voor de uitvoering maken het LMA en TMB gebruik van verschillende softwareapplicaties. Zo worden de gegevens over de energiebelastingheffing verwerkt in Aangifte voor Belastingen op Milieugrondslag (ABM), worden teruggaveverzoeken verwerkt in de applicatie Teruggave Milieubelastingen en de bijbehorende rekenmodule voor de betaalgegevens maakt gebruik van

Handmatig opvoeren betaalgegevens (HOB). Van de teruggaveverzoeken wordt de helft niet geautomatiseerd afgehandeld. De rest wordt grotendeels afgehandeld met ondersteuning van een geautomatiseerd systeem. Door beperkte ICT-ondersteuning die mede het gevolg is van complexe wet- en regelgeving is met name het TMB-proces arbeidsintensief en is er onvoldoende capaciteit om binnenkomende verzoeken bij te houden.

## 4. Knelpunten

In dit hoofdstuk bespreken we de knelpunten rond de energiebelasting. We maken daarbij onderscheid tussen twee typen knelpunten: knelpunten die nu spelen en knelpunten die we voorzien door de eerder beschreven ontwikkelingen op de energiemarkten (par. 2.2).

We kijken in dit hoofdstuk uitdrukkelijk niet naar het feit dat de energiebelasting niet voorziet in bepaalde (mogelijke) beleidswensen; dat duiden we niet als knelpunten. De mogelijke beleidswensen met betrekking tot de energiebelasting komen aan bod in hoofdstuk 5. We reflecteren daarop in paragraaf 8.2.

We beschouwen de complexe energiemarkten en de technische aard daarvan op zichzelf niet als knelpunten in dit hoofdstuk. Zij bepalen de context waarin de energiebelasting wordt geheven. Ook beschouwen we de complexe, degressieve tariefssystematiek in dit hoofdstuk op zichzelf niet als knelpunt. Dit onderwerp komt, in het kader van de mogelijke beleidswens om fiscale regelingen te vereenvoudigen terug in hoofdstuk 5, en in de reflectie daarop in paragraaf 8.2.

Voor de hiervoor genoemde aspecten geldt dat ze bijdragen aan huidige knelpunten die betrekking hebben op het doenvermogen van bepaalde energieverbruikers (par. 4.1.1), de beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers (par. 4.1.2) en de beperkte informatiepositie van de Belastingdienst (par. 4.1.3). De gemeenschappelijke noemer bij deze knelpunten is dat zich beleidsmatig relevante zaken achter de aansluiting afspelen, maar die niet altijd bekend zijn bij of zijn te doorgronden door de energieverbruikers en dat deze niet of beperkt bekend zijn bij energieleveranciers en de Belastingdienst. Een ander aandachtspunt in de huidige situatie is de inrichting van de ICT bij de Belastingdienst (par. 4.1.4).

Verder onderkennen we twee knelpunten die in de toekomst een rol kunnen gaan spelen in de energiebelasting: elektriciteit delen (par. 4.2.1) en "dubbele" energiebelasting bij verschillende vormen van energieopslag (par. 4.2.2).

### 4.1 Huidige knelpunten

#### 4.1.1 Groot beroep op doenvermogen van bepaalde energieverbruikers

Het produceren en leveren van energie vergt de nodige kennis over bijvoorbeeld techniek, scheikunde en geologie. De in de energiesector gebruikelijke terminologie en benodigde kennis en techniek is ingewikkeld voor met name particuliere of kleine zakelijke energieverbruikers. Gelet op hun doenvermogen kan niet worden verwacht dat alle particuliere en kleine zakelijke verbruikers de technische aspecten van hun energieverbruik, hun energierekening en de energiebelasting zelf volledig of voldoende kunnen doorgronden. Dit levert een knelpunt op als deze groepen zelf in actie moeten komen. Dat is bijvoorbeeld het geval bij vrijwilligers die een teruggaveverzoek voor een non-profitinstelling indienen of particuliere verhuurders die een teruggaveverzoek meerdere onroerende zaken achter één aansluiting indienen. Bovendien bemoeilijkt de complexiteit van de energierekening het correct indienen van een teruggaveverzoek. Het kan namelijk ingewikkeld zijn om uit de grote hoeveelheid informatie op de energierekening de juiste informatie te filteren; die informatie moet op de goede plek en correct worden ingevuld.

Zeker wanneer regelingen zijn bedoeld voor huishoudens kan worden aangenomen dat het benodigde doenvermogen niet of beperkt aanwezig is. Een specifiek voorbeeld van dit knelpunt zijn

blokaansluitingen. Naar schatting zijn er 40.000 situaties van blokverwarming en 30.000 situaties van blokelektriciteit in Nederland. In één pand kan sprake zijn van blokverwarming én blokelektriciteit. Blokaansluitingen zijn een uitdaging in de energiebelasting waarin het uitgangspunt is dat verbruik achter een blokaansluiting hetzelfde wordt belast als verbruik achter een individuele aansluiting. Blokaansluitingen geven overigens in het algemeen knelpunten bij beleid dat beoogt effect te hebben op eindverbruikers. Het knelpunt is met andere woorden niet voorbehouden aan de energiebelasting. Het is ingewikkeld om individuele eindverbruikers achter een blokaansluiting te bereiken. Vanwege de degressieve tariefsystematiek is het in de energiebelasting van belang om te weten of aardgas dan wel elektriciteit wordt geleverd aan een individuele of blokaansluiting.

In verband met blokaansluitingen kent de energiebelasting het blokverwarmingstarief, de teruggave blokverwarming, de stadsverwarmingsregeling en de teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter één aansluiting (zie par. 3.2.4). Er is aanleiding om deze bijzondere regelingen te behouden zo lang de tariefsystematiek degressief is, de schijfgrenzen onveranderd blijven en er een belastingvermindering is. Bij aanpassingen zoals het opknippen van verbruiksschijven moet steeds in ogenschouw worden genomen wat het effect is op blokaansluitingen en de betreffende bijzondere regelingen, omwille van de honderdduizenden eindverbruikers achter blokaansluitingen. De doelgroep bestaat grotendeels uit huishoudens. De regelingen kunnen tot onrechtvaardige uitkomsten leiden. Bijvoorbeeld het voordeel dat huishoudens met een individuele aansluiting zouden krijgen als het tarief van de eerste schijf aardgas lager zou worden dan het tarief van de tweede schijf, komt mogelijk in mindere mate of helemaal niet terecht bij huishoudens achter een blokaansluiting.<sup>51</sup> Het is de vraag of eindverbruikers die het voordeel niet krijgen, over voldoende doenvermogen beschikken om hier achter aan te gaan.

Verder is niet voor alle partijen altijd duidelijk dat energiebelasting is verschuldigd. Te denken valt aan projecten met duurzame opwek van elektriciteit die de verschillende betrokken particuliere partijen onderling uitwisselen. In de praktijk zien partijen wel eens over het hoofd dat in die gevallen energiebelasting is verschuldigd.

#### **4.1.2 Beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers**

De energieleveranciers moeten de belasting op aangifte voldoen aan de Belastingdienst. Bij de toepassing van bijzondere regelingen is informatie nodig over zaken die zich afspelen achter de aansluiting. Voor het toekennen van de belastingvermindering bijvoorbeeld, moet sprake zijn van een verblijfsfunctie. Energieleveranciers kunnen zich in die gevallen uitsluitend baseren op de informatie die klanten die een beroep doen op een bijzondere regeling hen verstrekken. Er is veel discussie tussen energieleveranciers en klanten over de vraag of sprake is van een verblijfsfunctie. De energieleveranciers hebben een zekere onderzoeksplicht om de verstrekte informatie te controleren en in hun aangifte te verwerken. Tegelijkertijd zijn zij beperkt in hun mogelijkheden om alle verstrekte informatie te controleren op juistheid. Hierbij speelt ook dat de energieleveranciers de verantwoordelijkheid hebben voor het doen van een juiste aangifte. Bij omissies kunnen ze te maken krijgen met naheffingen en eventuele boetes opgelegd krijgen door de Belastingdienst. Hierdoor dragen energieleveranciers in veel gevallen financiële risico's, voor zover zij deze niet kunnen doorberekenen aan klanten die onjuiste informatie hebben verstrekt.

---

<sup>51</sup> Zie hierover uitgebreid de toelichting op de forfaitaire teruggaveregeling voor blokverwarming die in werking treedt als het tarief van de eerste schijf aardgas lager wordt dan het tarief van de tweede schijf in Kamerstukken II 2023/24, 36418, nr. 3, p. 45-54.

### 4.1.3 Beperkte informatiepositie van de Belastingdienst

De informatiepositie van de Belastingdienst bij de uitvoering van de energiebelasting is beperkt. Dat speelt met name bij bijzondere regelingen. De leveranciers brengen de energiebelasting in rekening bij hun klanten en moeten de belasting op aangifte voldoen aan de Belastingdienst. Zoals we hiervoor hebben opgemerkt, hebben de energieleveranciers geen informatie over zaken die zich afspelen achter de aansluiting. Ook de Belastingdienst heeft deze informatie beperkt tot haar beschikking. Dat bemoeilijkt controles van de aangiften en uitvoering van handhavingstaken. Een beperkte informatiepositie speelt tevens voor de Belastingdienst rond het proces van teruggaveverzoeken. Het is aan de teruggavegerechtigde om de informatie aan te leveren. De teruggavegerechtigde vult het formulier in onder andere op basis van de periodieke (complexe) eindfactuur van de energieleverancier. De Belastingdienst kan de informatie niet altijd even goed en niet geautomatiseerd controleren. Dat hindert de afhandeling van teruggaveverzoeken.

### 4.1.4 Complexiteit in de ICT bij de Belastingdienst

Een knelpunt dat terugkeert bij wijzigingen in de energiebelasting is de ICT bij de Belastingdienst. De complexe energiebelasting leidt tot een complexe ICT. Een deel van de werkzaamheden rond de energiebelasting wordt bij de Belastingdienst handmatig of in elk geval gedeeltelijk handmatig uitgevoerd (zie par. 3.5.2). Bij de introductie van de energiebelasting vormde dat nog geen probleem vanwege het beperkte aantal belastingplichtigen. In de loop der tijd zijn er steeds meer belastingplichtigen bijgekomen. Daarnaast zijn er steeds meer vrijstellingen en teruggaveregelingen geïntroduceerd waarvoor vaak ingewikkelde berekeningen moeten worden gemaakt. De capaciteit om aanpassingen in de ICT door te voeren is begrensd. In algemene zin is sprake van een sterke mate van padafhankelijkheid in alle ICT-systemen (*legacy*) van de Belastingdienst die ook speelt bij de energiebelasting: ICT-keuzes die in het verleden zijn gemaakt, beïnvloeden de mogelijkheden tot aanpassingen nu en later.

## 4.2 Toekomstige knelpunten

### 4.2.1 Elektriciteit delen

Er bestaat een brede, politieke wens om particuliere opwekkers van (duurzame) elektriciteit meer mogelijkheden te geven de zeggenschap over de door hen opgewekte elektriciteit over te dragen aan wie de opwekker maar wil. Daarnaast speelt dat (voorgenomen) Europese regelgeving verplicht om het zogenoemde elektriciteit delen mogelijk te maken. Op grond van die regelgeving worden drie vormen onderscheiden: (1) delen binnen een zogenoemde energiegemeenschap, (2) delen binnen een gebouw, en (3) delen tussen zogenoemde actieve afnemers.

Voor de energiebelasting is deze ontwikkeling relevant, omdat bij het delen van elektriciteit sprake kan zijn van een belaste levering. Als dat zo is, is de leverancier belastingplichtig, ook als dit een particulier is. Grote groepen particulieren die elektriciteit aan andere particulieren leveren, kunnen belastingplichtig worden voor de energiebelasting. Dat doet een groot beroep op hun doenvermogen, brengt veel administratieve lasten met zich en kan leiden tot een zeer grote toename van het aantal belastingplichtigen, waardoor veel zou worden gevergd van de benodigde capaciteit van de Belastingdienst voor de uitvoering en handhaving van de energiebelasting.

### 4.2.2 “Dubbele” energiebelasting bij verschillende vormen van energieopslag

Door fluctuaties van het aanbod van elektriciteit zal opslag een steeds grotere rol krijgen in ons energiesysteem. Te denken valt aan opslag van elektriciteit via de omzetting van water in waterstof en in batterijen. Daarbij kan het ook voor kleinverbruikers aantrekkelijk worden om



elektriciteit op te slaan in zogenoemde (thuis)batterijen. Elektrische voertuigen die bi-directioneel kunnen laden, kunnen een vergelijkbare rol gaan spelen bij elektriciteitsopslag.

Zodra de salderingsregeling komt te vervallen, kan de energiebelasting een afremmende werking hebben op de businesscase voor particuliere opslag. Steeds wanneer een thuisbatterij of een elektrisch voertuig wordt opgeladen met elektriciteit van het openbare net, brengt de energieleverancier energiebelasting in rekening. Als de klant de elektriciteit vervolgens niet verbruikt maar teruglevert aan het net, is er wel energiebelasting betaald over de elektriciteit maar is die elektriciteit niet verbruikt. Zolang de salderingsregeling bestaat, vormt dit geen knelpunt omdat levering en teruglevering voor wat betreft de energiebelasting tegen elkaar worden weggestreept. Bij het wegvallen van de salderingsregeling wordt altijd energiebelasting geheven bij het opladen en wordt dit niet weggestreept tegen de teruggeleverde elektriciteit. Daarnaast wordt in de keten over dezelfde elektriciteit twee keer energiebelasting betaald – door twee verschillende partijen: namelijk bij de opeenvolgende leveringen vanaf het net.

De verwachting is dat er in de toekomst meer hernieuwbare gassen zullen worden gebruikt voor energieopslag. Verschillende bestaande<sup>52</sup> en aangekondigde<sup>53</sup> faciliteiten in de energiebelasting voorkomen in dit soort gevallen dubbele energiebelasting. Toch zijn er nog situaties denkbaar waarbij in de keten van energieopwekking, -transport en -verbruik over “dezelfde” energie meer dan eens energiebelasting wordt geheven.

---

*52 De energiebelasting voorziet erin dat aardgas, aardgasvervangers en elektriciteit geleverd voor energieopslag aan een energieopslagfaciliteit zijn vrijgesteld van energiebelasting.*

*53 In Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 184, bijlage 1 is wetgeving aangekondigd die verduidelijkt dat elektriciteit geleverd voor de productie van waterstof is vrijgesteld van energiebelasting.*

## 5. Mogelijke beleidswensen

De energiebelasting is geïntroduceerd als besparingsprikkel op energieverbruik, met mogelijkheden om ook een verduurzamingsprikkel te geven, en om groene belastinginkomsten te genereren ten behoeve van verlaging van de belasting- en premiedruk op arbeid (zie par. 3.1).

In dit hoofdstuk zetten we alle mogelijke beleidswensen die betrekking hebben op de energiebelasting op een rij. We beschrijven daarbij tevens de voornoemde beleidsdoelen die de energiebelasting op dit moment dient. We vullen deze aan met wensen die de afgelopen jaren zijn opgekomen en in de toekomst zouden kunnen opkomen. Sommige wensen hebben betrekking op elektriciteit, aardgas én vervangers van aardgas, of op één of twee van de voornoemde drie.

We gaan in dit hoofdstuk niet in op de vraag of – en zo ja in welke mate – de energiebelasting in de praktijk in een of meer van deze wensen kan voorzien. Dit komt aan de orde in paragraaf 8.2.

Aan verschillende wensen kan mogelijk wel of beter met de inzet van andere beleidsinstrumenten worden voldaan. De bespreking van of vergelijking met andere instrumenten valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

### 5.1 Besparingsprikkel

De energiebelasting is ingevoerd met als primaire doel een besparingsprikkel te geven. De belasting bewerkstelligt dit door de energieprijzen te verhogen. De verhogingen van de energiebelastingstarieven op aardgas in de afgelopen jaren hadden ook tot doel om het energieverbruik te verminderen. Uit de evaluatie van de energiebelasting in 2021 volgt dat zonder de energiebelasting het aardgasverbruik 3,1 tot 14,6% hoger zou zijn geweest en het elektriciteitsverbruik 3,6 tot 12,2% hoger.<sup>54</sup>

De evaluatie laat zien dat de belasting vooral bij huishoudens en bedrijven met een energieverbruik dat in de eerste schijven met de hoogste tarieven valt een substantiële impact heeft op de energiebesparing. De effecten voor huishoudens en kleinere bedrijven zijn veel groter dan die voor grootverbruikers van energie door de relatief lage tarieven voor grootverbruikers in de hogere schijven.<sup>55</sup> De energiebelasting beïnvloedt het marginale voordeel van de besparing.<sup>56</sup> De totale energierekening kan huishoudens activeren om energiebesparingsmaatregelen te nemen. Op de korte termijn kunnen consumenten hun dagelijks gedrag aanpassen door minder energie te gebruiken, bijvoorbeeld de thermostaat een graad lager zetten – tenzij zij de verwarming al lager of zelfs niet meer aan hebben staan. Op de langere termijn gaan verbruikers die daarvoor de middelen hebben, investeren in besparingsmaatregelen zoals isolatie en warmtepompen. Ook treedt innovatie op bij aanbieders van technologieën die een groeiende markt zien voor hun producten.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Daarbij zijn de energiebelasting en ODE samengenomen. De onderzoekers benadrukken dat de schattingen met aanzienlijke onzekerheden zijn omgeven, maar achten het aannemelijk dat de belasting een substantiële bijdrage heeft geleverd aan de daling van het aardgasverbruik en de stijging van het elektriciteitsverbruik heeft geremd. Zie CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 6.

<sup>55</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 74.

<sup>56</sup> Het marginale belastingtarief is de belasting die moet worden betaald als er een kWh elektriciteit of een m<sup>3</sup> aardgas extra wordt geconsumeerd.

<sup>57</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 17-18.

De gerealiseerde energiebesparing vindt evenwel niet optimaal doelmatig plaats, blijkt uit de evaluatie. Huishoudens en mkb-bedrijven betalen relatief meer energiebelasting dan grootverbruikers. Dit heeft onder andere te maken met de degressieve tariefsystematiek. Hierdoor worden in sommige sectoren dure maatregelen gestimuleerd (huishoudens en mkb), terwijl in andere sectoren het potentieel voor goedkopere maatregelen mogelijk onbenut blijft (industrie).<sup>58</sup> Overigens trekken andere nationale en Europese maatregelen, zoals de nationale CO<sub>2</sub>-heffing en het ETS, dit deels recht.

De besparingsprikkel kan een aantal resultaten beogen:

1. beperking van CO<sub>2</sub>-uitstoot bij energieproductie of -verbruik;
2. beperking van verschillende andere emissies bij energieproductie of -verbruik;
3. beperking van het beroep op (al dan niet schaarse) middelen en grondstoffen die worden ingezet bij energieproductie, -opslag en -verbruik; en
4. beperking van de energievraag zodat de vraag zo veel mogelijk wordt afgestemd op het aanbod (zie hierover par. 5.8).

## 5.2 Verduurzamingsprikkel

Al in 1996 is bij de vormgeving van de REB ruimte geschapen voor de stimulering van duurzame energiebronnen. Op basis hiervan zijn in de loop der jaren diverse maatregelen opgenomen in de energiebelasting (zie par. 3.1.1). In het Klimaatakkoord uit 2019 is afgesproken dat de energiebelasting wordt aangepast om een sterkere verduurzamingsprikkel te geven. Sindsdien zijn vaker maatregelen voorgesteld om de energiebelasting zo aan te passen dat de verduurzamingsprikkel wordt versterkt. Een voorbeeld hiervan is de verhoging van de belasting op aardgas en de verlaging van de belasting op elektriciteit in het Belastingplan 2023 en Klimaatpakket Voorjaarsnota 2023. Stapsgewijs worden de tarieven voor aardgas en elektriciteit ten opzichte van elkaar beter in overeenstemming gebracht op basis van energie-inhoud. Dat gebeurt door een verdere verhoging van de tarieven op aardgas en verlaging van de tarieven op elektriciteit. Dit zorgt gemiddeld genomen ook voor een meer evenredige beprijzing van CO<sub>2</sub>-uitstoot.

De besparings- en verduurzamingsprikkel worden soms als synoniem gebruikt, terwijl ze niet altijd hetzelfde zijn. Daarom maken wij hier onderscheid tussen de prikkels. Als besparingsprikkel beschouwen we hier de prikkel die direct leidt tot het minder verbruiken van energie. De verduurzamingsprikkel is de prikkel die aanzet tot het doen van investeringen die de CO<sub>2</sub>-uitstoot verminderen. Kort gezegd kan de energiebelasting een directe besparingsprikkel geven, bijvoorbeeld door het tarief op aardgas te verhogen waardoor het loont om de thermostaat lager te zetten. Tegelijkertijd kan deze tariefverhoging aanzetten tot een verduurzamingsmaatregel waardoor het aardgasverbruik afneemt, bijvoorbeeld het isoleren van de woning en het aanschaffen van een warmtepomp. Een voorbeeld waarin er geen overlap is en het onderscheid duidelijk naar voren komt, is de salderingsregeling. Deze heeft niet als doel om aan te zetten tot energiebesparing. De regeling stimuleert duurzame eigen opwek (zie par. 3.2.4).

In de evaluatie van de energiebelasting is opgemerkt dat de verduurzamingsprikkel kan worden vergroot door een zo vlak mogelijk tarief te hanteren, met zo min mogelijk vrijstellingen. Daarbij wordt terecht opgemerkt dat er wel rekening moet worden gehouden met andere overwegingen, zoals de gevolgen voor de internationale concurrentiepositie van de energie-intensieve bedrijven

---

<sup>58</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021, p. 6.*

(zie par. 5.6)<sup>59</sup> en de reductiekosten die verschillen per verbruikerstype. Het is tevens van belang om rekening te houden met de beprijzing vanuit het ETS en de nationale CO<sub>2</sub>-heffingen, waardoor de verschillen in opgetelde beprijzingsniveaus kleiner zijn dan bij uitsluitend toepassing van de degressieve tariefsystematiek van de energiebelasting. De energiebelasting differentieert overigens niet naar CO<sub>2</sub>-uitstoot per energiebron. De prikkel daarvoor wordt geboden door het ETS.

### 5.3 Groene belastinginkomsten genereren ten behoeve van verlaging van de belasting- en premiedruk op arbeid

Het tweede doel bij de invoering van de energiebelasting was een verschuiving van de belasting- en premiedruk op inkomen uit arbeid naar belastingheffing op milieubezwarende activiteiten. De introductie van de belasting had uitdrukkelijk niet tot doel om de belastingopbrengsten te vergroten.<sup>60</sup>

In de evaluatie van de energiebelasting is geconstateerd dat de energiebelasting doeltreffend is in het genereren van groene belastinginkomsten en daarmee in budgettair opzicht één van de belangrijkste groene belastingen is.<sup>61</sup> Als er minder energiebelasting zou worden geheven, zou dit aanleiding kunnen zijn om een andere belasting te verhogen.

Hoe meer het doel van energiebesparing wordt behaald, hoe minder belastinginkomsten worden gegenereerd. Energiebesparing leidt met andere woorden tot grondslagerosie. In 2022 en 2023 was de besparing op het aardgasverbruik door de hoge aardgasprijs dermate hoog, dat de inkomsten uit de energiebelasting terugliepen van 0,8% van het BBP in 2021 naar 0,4% van het BBP, een terugloop van circa € 4 miljard. Er bestaat dus een spanningsveld tussen stabiele overheidsinkomsten en energiebesparing. Dit is overigens een spanningsveld dat bij veel milieubelastingen speelt.

Verder is voor het genereren van belastinginkomsten van belang dat het verbruik van zelf opgewekte duurzame elektriciteit dat achter de meter plaatsvindt, is uitgezonderd van energiebelasting. Deze decentrale opwek via zonnepanelen van huishoudens en bedrijven zal naar verwachting blijven toenemen. Hierdoor kunnen de inkomsten uit de energiebelasting bij gelijkblijvende tarieven teruglopen.

### 5.4 Lastencompensatie binnen de energiebelasting

In de energiebelasting is een aantal bijzondere regelingen opgenomen met als doel lastencompensatie te bieden om de financiële gevolgen van de energiebelasting te beperken. Het gaat om de belastingvermindering, de teruggaveregeling religieuze en non-profitinstellingen alsmede het verlaagd tarief glastuinbouw (zie par. 3.2.4).<sup>62</sup>

Afhankelijk van de aard van toekomstige aanpassingen in de energiebelasting kan het wenselijk worden geacht om de mogelijkheid te hebben om een eventueel daarmee gepaard gaande lastenstijging voor bepaalde (groepen) verbruikers te compenseren binnen de energiebelasting.

<sup>59</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021, p. 7.*

<sup>60</sup> Zie Kamerstukken II 1994/95, 24250, nr. 3, p. 2-4.

<sup>61</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021, p. 6 en 74.*

<sup>62</sup> Zie over de doeltreffendheid en doelmatigheid van deze regelingen CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021, p. 7-8.*

## 5.5 Industriebeleid, mitigatie weglekrisico's en inkomensbeleid bedrijven

Grootverbruikers betalen door de degressieve tariefsystematiek verhoudingsgewijs minder energiebelasting dan kleinverbruikers. Op deze manier wordt rekening gehouden met hun internationale concurrentiepositie en wordt het risico op weglek van bedrijvigheid en CO<sub>2</sub>-uitstoot beperkt. Veel grootverbruikers vallen vaak wel onder het ETS, waardoor zij (ook) op die manier voor hun CO<sub>2</sub>-uitstoot betalen. Verder bevat de energiebelasting een aantal bijzondere regelingen die als doel hebben om de (internationale) concurrentiepositie van specifieke sectoren niet te benadelen via de energiebelasting.

Zou wél of méér energiebelasting worden geheven bij met name de energie-intensieve industrie, dan verslechtert de internationale concurrentiepositie van de betrokken bedrijven. Dit heeft als risico dat de bedrijven hun productie stopzetten of verplaatsen naar het buitenland. Daarbij moet worden bedacht dat de energiebelasting slechts één van de factoren is die de productielocatiekeuze van bedrijven kan beïnvloeden.<sup>63</sup>

Overigens is het niet eenvoudig om het niveau van de energiebelasting voor grootverbruikers te vergelijken met het niveau in andere landen, zo is ook geconstateerd in de evaluatie van de energiebelasting. Voor grootverbruikers is de beschikbaarheid van officiële data over de te betalen belasting in veel landen beperkt. Ook hebben landen veel flexibiliteit in het stellen van eigen regels op het gebied van vrijstellingen, verlaagde tarieven en teruggaven. Verschillen zijn tevens gelegen in maatregelen buiten de energiebelasting, zoals subsidies en tegemoetkomingen in netbeheerkosten. Effecten op de concurrentiepositie zijn het grootst in de energie-intensieve sectoren; dat zijn juist ook de sectoren waarop vrijstellingen van toepassing zijn, waardoor nominale tarieven en de beperkte informatie die beschikbaar is onvoldoende beeld geven van de werkelijke lasten voor bedrijven.<sup>64</sup>

## 5.6 Koopkrachtinstrument

Na het uitbreken van de energiecrisis is in 2022 tijdelijk de belastingvermindering verhoogd en zijn de energiebelastingtarieven op elektriciteit verlaagd.<sup>65</sup> Vanwege de aanhoudende hoge energieprijzen zijn de in het coalitieakkoord van het kabinet-Rutte IV afgesproken tariefverhogingen op aardgas met een jaar uitgesteld. Aanvankelijk was het voornemen om de hoge energierekening ook in 2023 te dempen via een lagere energiebelasting. Het tijdelijke prijsplafond energie is hiervoor in de plaats gekomen. Het doel van het voorgenomen beleid en de uiteindelijke besluiten was met name om de verhoging van de energierekening van huishoudens te dempen. De energiebelasting is hierbij als koopkrachtinstrument ingezet.

## 5.7 Inkomensbeleid huishoudens

De wens kan bestaan om inkomensbeleid te voeren via de energiebelasting. Dan doelen we meer specifiek op de (her)verdeling van koopkracht. Als bij de energiebelasting onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen huishoudens op basis van inkomen, dan zijn daarvoor de inkomensgegevens nodig van miljoenen huishoudens. Daarnaast moet in het bijzonder een

<sup>63</sup> Zie CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 59.

<sup>64</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 46-47 en 55.

<sup>65</sup> Zie hierover Kamerstukken II 2021/22, 29023, nr. 272, p. 1-3 en Kamerstukken 2021/22, 35927, nrs. 13 en 30.

oplossing worden gevonden voor de omgang met de honderdduizenden huishoudens achter blokaansluitingen.

## 5.8 Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit

In paragraaf 5.1 hebben we opgemerkt dat energiebesparing via de energiebelasting er onder andere op kan zijn gericht om te bewerkstelligen dat de vraag meer wordt afgestemd op het aanbod. Dat is zeker van belang nu zonne- en windenergie een steeds grotere rol gaan spelen in onze elektriciteitsvoorziening (zie par. 2.2.4). Het gaat niet alleen om het stimuleren van energiebesparing op momenten dat het aanbod klein is, maar ook om het stimuleren van verbruik op momenten dat er veel elektriciteit wordt geproduceerd. In theorie is het ook denkbaar de energiebelasting in te zetten om de vraag naar elektriciteit te flexibiliseren ten behoeve van congestiemanagement of balanceren.

## 5.9 Vereenvoudiging fiscale regelingen

De wens tot vereenvoudiging van het fiscale stelsel komt op verschillende plekken tot uitdrukking. Het kabinet-Rutte IV heeft zich tot doel gesteld om de fiscaliteit te vereenvoudigen. In verschillende moties van de Tweede Kamer is hiertoe opgeroepen. Uit debatten in de Tweede Kamer blijkt een grote wens tot vereenvoudiging van het belastingstelsel en deze gedachte vindt weerklank in de samenleving. Verder bestaat de wens om niet-doelmatige en niet-doeltreffende fiscale regelingen af te bouwen, ook in de energiebelasting. Hoe meer andere beleidswensen de energiebelasting wordt verondersteld te honoreren, hoe ingewikkelder en minder doelmatig bijzondere regelingen en de energiebelasting als geheel worden.

## 6. Concepten en opties

In hoofdstuk 3 hebben we toegelicht hoe de wetgeving en uitvoering van de huidige energiebelasting zijn ingericht. Bij de vormgeving van de energiebelasting zijn op een aantal onderdelen keuzes te maken. We noemen die onderdelen in dit onderzoek “concepten”. We behandelen de vier concepten hieronder één voor één: belastingobject, belastingsubject, tariefsystematiek en bijzondere regelingen. Daarbij staan we telkens stil bij de verschillende opties die bij elk concept kunnen worden gekozen.

We benadrukken dat het een schets is van *theoretische* mogelijkheden. Praktische, juridische, economische of andere bezwaren kunnen in de weg staan aan de keuze voor beschreven opties. Ook als bijvoorbeeld evident is dat een optie zich niet verhoudt met de huidige Richtlijn energiebelastingen noemen we de optie. Het gaat er in dit hoofdstuk om dat voor de volledigheid uiteenlopende theoretische opties worden beschreven. Waar nodig maken we onderscheid naar energiedrager: elektriciteit, aardgas en brandstoffen die geen aardgas zijn maar wel als zodanig worden ingezet. Die laatste categorie noemen we hierna “vervangers van aardgas”.

### 6.1 Belastingobject

Als eerste concept onderkennen we het belastingobject, oftewel het belastbare feit. Hier kunnen drie opties worden gekozen. We behandelen ze in de volgorde van het proces vanaf het ‘ontstaan’ (productie) en het ‘overdragen’ (levering) tot en met het ‘verdwijnen’ van de energiedrager (verbruik). Een combinatie van verschillende belastingobjecten is ook mogelijk. In de huidige vormgeving van de energiebelasting ligt de nadruk op het belasten van de levering van energie en is in sommige gevallen het verbruik belast.

#### Productie

Als de productie zou worden belast, kan de heffing plaatsvinden over de input of output. Bij een inputheffing worden de energiebronnen belast die worden ingezet voor de energieproductie, bijvoorbeeld de belasting van aardgas voor elektriciteitsproductie. Als het gaat om het belasten van de output, kan de belasting worden geheven op het moment dat de energiedrager op een net wordt ingevoerd. Bij de belasting van de productie van elektriciteit kan onderscheid worden gemaakt tussen grootschalige (veelal centrale) productie door energiebedrijven en kleinschalige productie door bijvoorbeeld huishoudens.

#### Levering

Een tweede optie is het heffen van belasting ter zake van de levering van de energiedrager via een aansluiting aan de verbruiker, zoals op dit moment als uitgangspunt in de Richtlijn energiebelastingen en de Wet belastingen op milieugrondslag is geregeld, alsmede de levering aan de verbruiker anders dan via een aansluiting.

#### Verbruik

Tot slot is als belastingobject aan te merken het verbruik van de energie. Hierbij zou voor wat betreft elektriciteit een onderscheid kunnen worden gemaakt tussen van het net afgenomen en zelf – al dan niet door middel van duurzame bronnen – opgewekte elektriciteit.

## 6.2 Belastingsubject

Het belastingsubject is de belastingplichtige. Op dit moment wordt de energiebelasting voldaan door de energieleveranciers omdat zij elektriciteit en aardgas aan verbruikers leveren. In sommige gevallen zijn verbruikers zelf belastingplichtig. We onderscheiden bij dit concept vijf opties. Ze staan in de volgorde van het kleinste aantal tot het grootste aantal belastingplichtigen.

### Netbeheerders

Als de netbeheerders energiebelasting zouden voldoen, is de kring belastingplichtigen zeer beperkt en zou de kring naar verwachting beperkt blijven. In verschillende andere EU-lidstaten zijn de netbeheerders belastingplichtig voor de energiebelasting. Deze optie gaat niet op bij vervangers van aardgas, omdat hier (nog) geen sprake is van distributienetten en dus ook niet van netbeheerders.

### Leveranciers

Op dit moment zijn het voornamelijk energieleveranciers die belastingplichtig zijn voor de energiebelasting. Het aantal (vooral kleinere) leveranciers is de afgelopen jaren toegenomen.

### Producenten

Bij het belastingplichtig maken van producenten voor wat betreft elektriciteit kan een onderscheid worden gemaakt tussen de productie door energieproducenten (die al dan niet tevens energieleverancier zijn) met grootschalige centrale opwek enerzijds en eigen opwek anderzijds. Eigen opwek vindt decentraal plaats en kan zowel grootschalig (meerdere en grote WKK's op eigen terrein) als kleinschalig zijn. Er komen steeds meer kleinere (decentrale) producenten. Bij aardgas en vervangers daarvan zou het aantal belastingplichtige producenten relatief beperkt zijn, maar substantieel kunnen toenemen met het aantal elektrolyzers en producenten van groen gas. Veel aardgas (of LNG) wordt geïmporteerd en tevens buiten Nederland geproduceerd. Voor elektriciteit vindt veel uitwisseling plaats binnen Europa met veel momenten van grote import, maar ook export van elektriciteit. De verwachting is dat Nederland, nu nog netto-importeur, een steeds grotere netto-exporteur wordt.

### Verbruikers

Bij deze optie zou elke eindverbruiker de belasting moeten voldoen aan de Belastingdienst. Het aantal belastingplichtigen neemt in deze optie substantieel toe. In Nederland zijn ongeveer negen miljoen aansluitingen met een zogenoemd EAN-nummer. In beginsel zijn dit allemaal eindverbruikers. Het aantal aansluitingen zonder EAN-nummer is niet inzichtelijk.

## 6.3 Tariefsystematiek

Onder tariefsystematiek verstaan we op welke manier de heffing plaatsvindt. Het gaat dan bijvoorbeeld om het al dan niet gebruikmaken van schijven, een vlak, degressief of progressief tarief, onderscheid tussen huishoudens en bedrijven. We hebben zeven opties onderscheiden, waarvan verschillende combinaties zijn te maken. Binnen de opties zijn subopties mogelijk. Op de specifieke hoogte van tarieven (de maatvoering) gaan we in dit onderzoek niet in; de mogelijke maatvoeringen zijn eindeloos en boven alles zijn ze onderwerp van politieke keuzes.



## Degressief, progressief of vlak tarief

Op dit moment neemt het belastingtarief in een aantal stappen af naarmate het verbruik toeneemt, dit is een (I) degressief tarief. Bij een (II) progressief tarief zou het belastingtarief juist toenemen bij meer verbruik. Als elke kWh elektriciteit of m<sup>3</sup> aardgas wordt belast met hetzelfde tarief is sprake van een (III) vlak tarief. Bij een degressief of progressief tarief kan voor elk gewenst aantal schijven worden gekozen. Voor elk tarief geldt dat ten minste het minimumtarief uit de Richtlijn energiebelastingen moet worden gehanteerd.

## Flexibel tarief

In de huidige systematiek gelden tarieven (I) voor een volledig kalenderjaar. Alternatieven zijn tarieven die afhankelijk zijn van (II) het tijdstip van de levering (vaste periodes op de dag, in de week, of in het jaar (seizoensgebonden)) of (III) de vraag en het aanbod. Een alternatief is (IV) de energiebelasting uitdrukken als percentage van de elektriciteitsprijs, zoals de btw. Bij de subopties (II) en (III) kan worden gekozen voor een minimumtarief dat te allen tijde geldt of een tarief dat ten minste het minimumtarief uit de Richtlijn energiebelastingen is.

## Kleur

Onder kleur wordt hier verstaan de herkomst van de elektriciteit en het aardgas. De meest voor de hand liggende opties zijn (I) geen onderscheid naar herkomst en (II) onderscheid naar herkomst, met daarbinnen verschillende mogelijke subopties. Door handel waarin elektriciteit of aardgas vanwege de benodigde afstemming tussen vraag en aanbod vaak vele malen wordt verhandeld voordat het wordt geleverd aan een eindverbruiker, is de herkomst vaak onbekend. Om de herkomst te kunnen bepalen zou een systeem van certificaten vereist zijn, die binnen de EU vrij verhandelbaar zijn. Bij vervangers van aardgas zoals waterstof wordt het kleurenonderscheid gemaakt op basis van de productiewijze. Hier zijn de meest voor de hand liggende opties (I) geen onderscheid naar herkomst en (II) onderscheid naar herkomst.

## Aard verbruik en verbruiker

Voor wat betreft de aard van het verbruik kan (I) geen onderscheid worden gemaakt, (II) vermijdbaar verbruik hoger worden belast dan noodzakelijk verbruik – waarbij op enigerlei wijze een maatstaf moet worden ontwikkeld en toegepast voor het onderscheid tussen vermijdbaar en noodzakelijk verbruik, (III) onderscheid worden gemaakt tussen sectoren (bijvoorbeeld gebouwde omgeving, landbouw, ETS 1 en niet-ETS 1, ETS 2 en niet-ETS 2), en (IV) het type verbruiker (klein- of grootverbruiker, particulier of niet-particulier, energie-intensief en overig, etc.).

## Energiearmoede

Dit betreft een verbijzondering bij elektriciteit en aardgas van voornoemde optie onderscheid naar aard verbruik en verbruiker. Het energieverbruik, het inkomen, het vermogen, de samenstelling van het huishouden en het energielabel (of een andere norm voor de energetische waarde) van de woning zeggen samen iets over mogelijke energiearmoede van een huishouden. Het meewegen van energiearmoede aan de hand van een of meer van voornoemde aspecten in de energiebelasting kan – in theorie – via (I) de belastingvermindering, (II) het energiebelastingtarief per kWh of m<sup>3</sup>, (III) een vrijstelling of teruggave, dan wel (IV) een belastingvrije voet.

## Eigen productie/opslag elektriciteit

Bij zelf door middel van duurzame bronnen opgewekte elektriciteit kunnen als subopties worden geformuleerd (I) geen onderscheid (dat wil zeggen regulier belasten, los van waar verbruik plaatsvindt) of (II) niet of lager belasten bij eigen verbruik achter de aansluiting, (III) niet of lager belasten van collectieve opwek achter een collectieve aansluiting of (IV) niet of lager belasten van

opwek voor een bepaalde groep (landelijk of lokaal), bijvoorbeeld door een fiscale eenheid binnen de energiebelasting te introduceren (landelijk).

### **Minimum- of maximumprijs aardgas**

Het kan wenselijk worden geacht om met behulp van de energiebelasting voor aardgas een minimum- of maximumprijs te hanteren, om een besparings- en verduurzamingsprikkel te geven of juist een stimuleringsprikkel, dan wel de energiebelasting in te zetten als koopkrachtinstrument bij hoge aardgasprijzen. Als de prijs van aardgas onder het minimum zakt, zou de energiebelasting moeten worden verhoogd zodat de minimumprijs dient te worden betaald. En vice versa bij een maximumprijs. Een alternatief is om de energiebelastingtarieven op aardgas periodiek te herzien, waarbij wordt gecommuniceerd dat het streven is om een bepaalde mate van (oplopende) beprijzing van aardgas te bewerkstelligen. Bij een herziening kan worden bepaald of de combinatie van de aardgasprijs plus energiebelasting tot de gewenste verduurzamingsprikkel leidt.<sup>66</sup>

## **6.4 Bijzondere regelingen**

In de huidige energiebelasting zijn verschillende teruggaven, verlaagde tarieven en vrijstellingen opgenomen (zie par. 3.2.4). We onderscheiden twee opties waarmee in of buiten de energiebelasting kan worden tegemoetgekomen aan de belangen van specifieke groepen.

### **Belastingvermindering gekoppeld aan elektriciteitsaansluiting**

Op dit moment is de belastingvermindering een vast bedrag dat onafhankelijk is van het verbruik. De belastingvermindering is gekoppeld aan elektriciteitsaansluitingen met een verblijfsfunctie. Als subopties kunnen worden onderscheiden (I) ongewijzigd in stand houden, (II) afschaffen, (III) beperken tot elektriciteitsaansluitingen met een woonfunctie, (IV) geen vast bedrag maar beperken tot de te betalen energiebelasting en (V) het herintroduceren van een belastingvrije voet. Bij subopties (II) en (IV) is het zaak om te onderzoeken wat de gevolgen zijn voor de verschillende verbruikstypes. Bij suboptie (IV) is het noodzakelijk dat van elke verbruiker ten minste duidelijk is hoeveel energiebelasting deze betaalt. Dit is in elk geval bij honderdduizenden gevallen van verbruikers achter een blokaansluiting niet of moeilijk vast te stellen.

### **Teruggaven, verlaagde tarieven en vrijstellingen naar aard van verbruik of sector**

Er kan voor worden gekozen om (I) de bestaande bijzondere regelingen ongewijzigd in stand te laten, (II) de bestaande regelingen geheel of gedeeltelijk af te schaffen of (III) bestaande regelingen te vervangen door maatregelen buiten de energiebelasting.

---

<sup>66</sup> Zie hierover nader Kamerstukken II 2022/23, 32813, nr. 1177, Annex 3. Maatregelen IBO-klimaat, p. 98-103.

## 7. Varianten

In dit hoofdstuk schetsen we drie basisvarianten van een nieuwe energiebelasting, waarbij we het belastbare feit op verschillende plekken in de keten van productie tot eindverbruik plaatsen. We gaan daarbij kort in op de voor- en nadelen van de archetypische varianten, en de juridische haalbaarheid ervan.

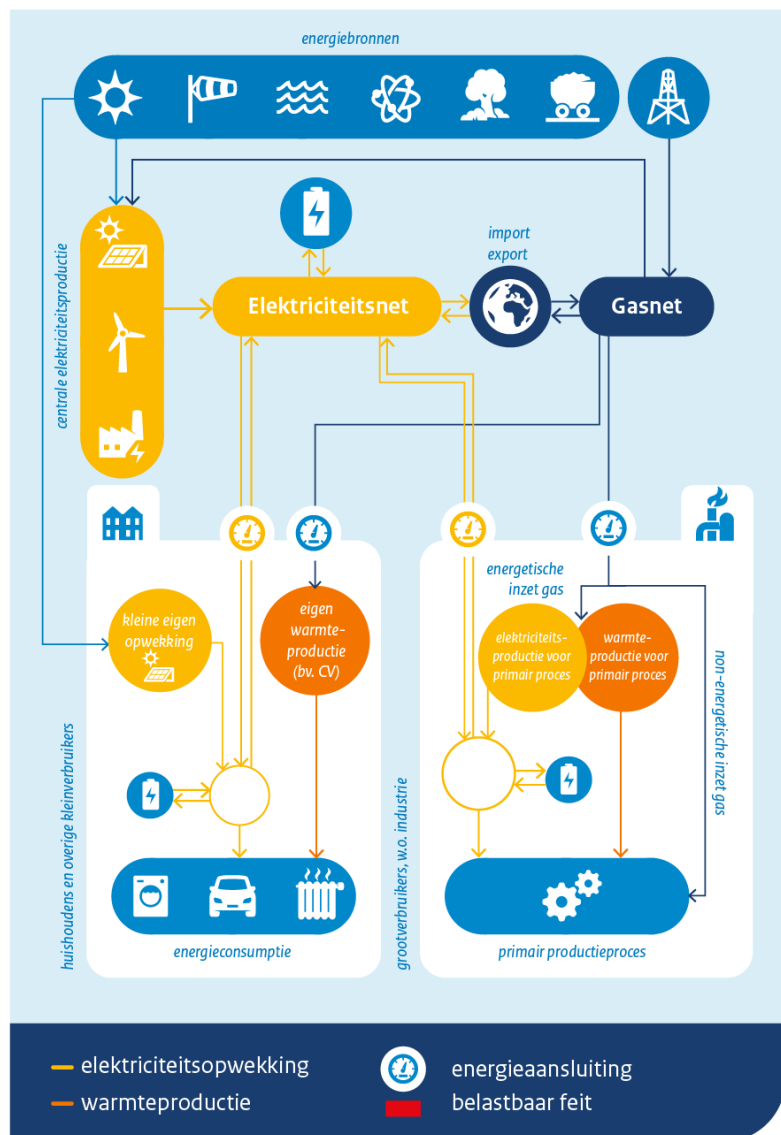
De bedoeling hiervan is een indruk te geven van de meest uiteenlopende manieren waarop de energiebelasting in elk geval *in theorie* kan worden vormgegeven. De archetypische varianten moeten nadrukkelijk niet gelezen worden als kansrijke blauwdrukken voor een toekomstige energiebelasting. Omdat we uitsluitend de voor- en nadelen en juridische haalbaarheid van uiteenlopende varianten laten zien, volstaan we bij elke archetypische variant met een beknopte beschrijving.

### Visualisatie varianten

Elk van de varianten visualiseren we aan de hand van de figuren 7, 8 en 9. Hierin wordt steeds gesimplificeerd het energiesysteem weergegeven volgens figuur 6.

Bovenin de figuur staan energiebronnen. Alle bronnen, behalve aardgas en groen gas, worden ingezet voor elektriciteitsopwekking (gele vlakken). Elektriciteitsstromen zijn weergegeven met gele pijlen. Centraal geproduceerde elektriciteit gaat het elektriciteitsnet op, kan daarna tijdelijk worden opgeslagen<sup>67</sup> en wordt vervolgens door energieleveranciers via aansluitingen geleverd aan huishoudens en andere kleinverbruikers (linksonder) en grootverbruikers, waaronder de industrie (rechtsonder). Klein- en grootverbruikers kunnen de geleverde elektriciteit verbruiken en/of opslaan. Een deel van de elektriciteitsopwekking vindt plaats bij huishoudens en andere kleinverbruikers. Zij kunnen zelf

Figuur 6: Visualisatie varianten



<sup>67</sup> Opslag wordt steeds weergegeven met een batterijsymbool. Opslag kan tevens op andere manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld door middel van productie van waterstof.

opgewekte elektriciteit opslaan, verbruiken en terugleveren aan het net.<sup>68</sup> De industrie kan met behulp van WKK's gecombineerd warmte en elektriciteit opwekken. De opgewekte elektriciteit kan ook bij deze groep tijdelijk worden opgeslagen, zelf worden benut of worden geleverd aan het elektriciteitsnet.

De resterende energiebron is aardgas met inbegrip van ingevoerd groen gas (blauwe vlak rechtsboven). Gasstromen zijn weergegeven met blauwe pijlen. Aardgas wordt gedistribueerd via het aardgasnet en uiteindelijk door leveranciers geleverd aan huishoudens en andere kleinverbruikers voor hun warmtevoorziening en om op te koken. Grootverbruikers kunnen geleverd aardgas inzetten voor warmte- en elektriciteitsopwekking, al dan niet met een WKK: energetisch gebruik van aardgas. Ook kan het aardgas worden gebruikt voor het primaire proces: non-energetisch gebruik.

In de figuren bij de drie varianten geven rode balken aan wat het belastbare feit is. Tenzij expliciet aangegeven is hierbij géén rekening gehouden met bijzondere regelingen die in elk van de varianten denkbaar zijn.

## 7.1 Variant productie

### Beschrijving

In deze variant worden alle geproduceerde elektriciteit,<sup>69</sup> aardgas en aardgasvervangers belast. Het is denkbaar om de input voor elektriciteitsproductie te belasten, dus de energiebronnen die worden aangewend voor elektriciteitsproductie. Een andere optie is om de output te belasten, dus de geproduceerde elektriciteit. In figuur 7 is uitgegaan van die laatste situatie. In beide gevallen zou kunnen worden overwogen in de tarifiering onderscheid te maken tussen verschillende manieren waarop elektriciteit wordt geproduceerd, om zo een prikkel te geven voor duurzame elektriciteitsopwekking. Ook import van energie wordt belast om te voorkomen dat partijen lager in de keten energie gaan inkopen in het buitenland om belasting te vermijden.

Omwille van uitvoerbaarheid, ligt het in de rede in deze variant kleine energieproducenten – met name huishoudens met zonnepanelen – via een productieondergrens uit te zonderen. In figuur 7 is deze kleine opwek dan ook niet als belastbaar feit aangemerkt. Deze keuze betekent dat het huidige verschil in behandeling in de energiebelasting tussen centraal en decentraal opgewekte elektriciteit in stand blijft.

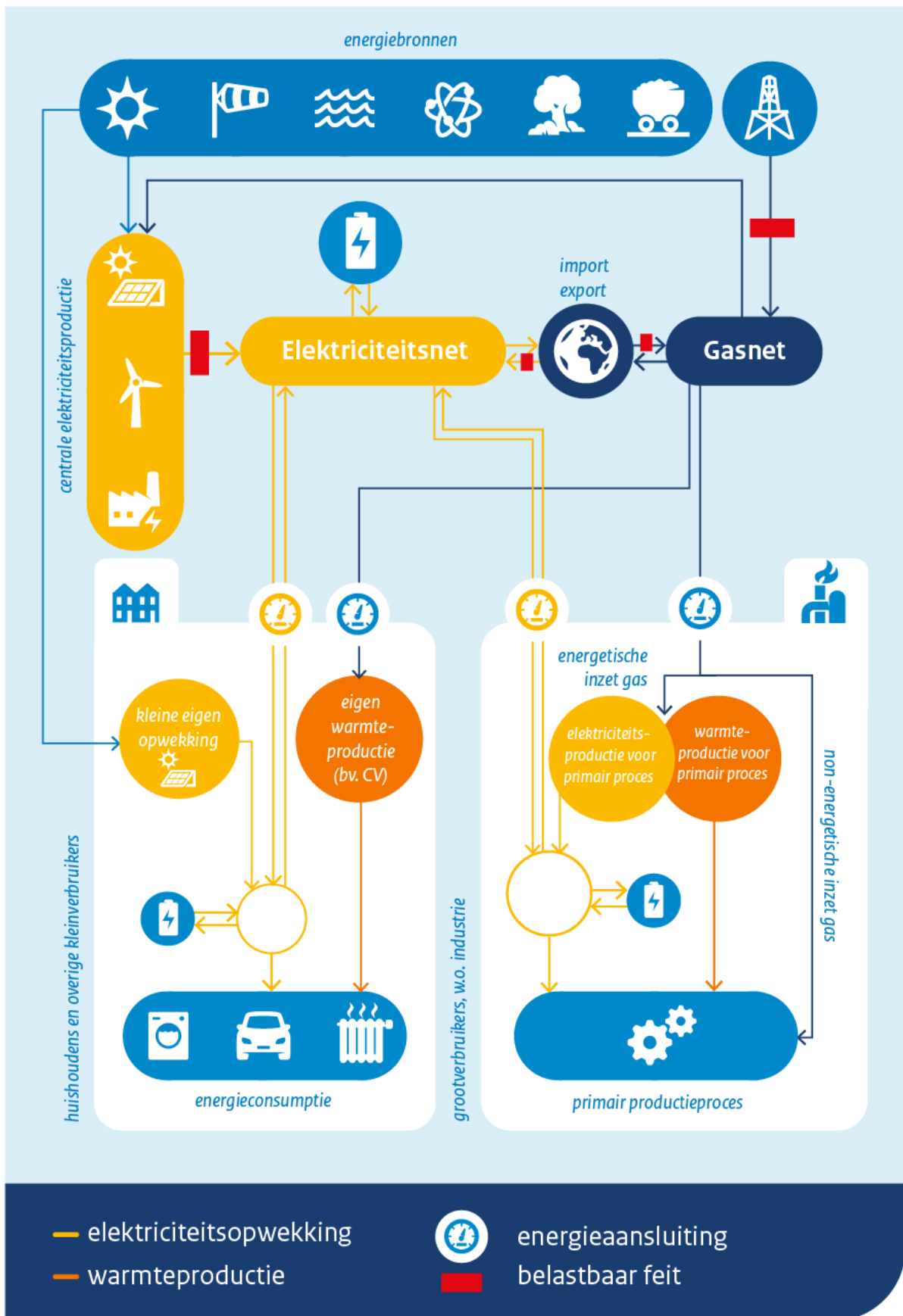
Per definitie is het in deze variant bij de tarifiering niet mogelijk onderscheid te maken naar verschillende verbruikersgroepen en verbruikshoeveelheden. De belasting wordt immers geheven op productie. Het ligt daarom voor de hand om te kiezen voor vlakke tarieven met – zoals hiervoor beschreven – eventueel een onderscheid naar de wijze van elektriciteitsproductie.

---

<sup>68</sup> Er wordt op gewezen dat ook de industrie zelf elektriciteit kan opwekken met duurzame bronnen. Omwille van de eenvoud is deze mogelijkheid niet in de figuren opgenomen.

<sup>69</sup> De elektriciteit geproduceerd met aardgas of aardgasvervangers wordt uitgezonderd, omdat de productie van aardgas al wordt belast. Zo wordt dubbele belasting voorkomen.

Figuur 7: Belastbaar feit productie



## Voordelen

- In deze variant is sturing mogelijk op duurzame productie (en import) van elektriciteit. Ook kunnen duurzaam geproduceerde vervangers van aardgas door middel van een gunstiger tarifiering fiscaal worden bevoordeeld ten opzichte van fossiel aardgas.
- In deze variant kan de energiebelasting worden geheven bij partijen die zelf beschikken over de informatie die nodig is voor een juiste belastingheffing.

## Nadelen

- Door de internationale aard van zowel de elektriciteits- als de aardgasmarkt is de kans op weglekeffecten groot wanneer Nederland unilateraal energiebelasting gaat heffen op de energieproductie. Het gaat dan om weglek van bedrijvigheid in de energiesector. Weglek van fossiele energieproducenten kan daarnaast gepaard gaan met weglek van CO<sub>2</sub>-uitstoot. Een daling van CO<sub>2</sub>-uitstoot in Nederland gaat dan samen met een stijging van CO<sub>2</sub>-uitstoot elders.
- Nederland maakt zichzelf erg afhankelijk van buitenlandse productie. Dat levert een reëel gevaar op voor de energieleveringszekerheid.
- Als gekozen wordt voor een productievariant met gedifferentieerde tarieven naar duurzaamheid van ingezette energiebronnen, overlapt de belasting sterk met de werking van het ETS. Omdat het ETS op EU-niveau functioneert, zijn in het ETS de weglekeffecten en leveringszekerheidsrisico's veel beperkter dan in een nationaal vormgegeven energiebelasting op productie.
- Het is niet mogelijk onderscheid te maken tussen groepen verbruikers, verbruikshoeveelheden en andere relevante zaken achter de aansluiting. Voor zover de wens bestaat bepaalde groepen te compenseren, vraagt dit bijzondere regelingen. Omdat in deze variant geen onderscheid kan worden gemaakt tussen verbruikers, ligt het voor de hand om compensatie vorm te geven buiten de energiebelasting.
- De mogelijkheden om te sturen op energiebesparing zijn beperkt. De mate waarin de energiebelasting die bovenin de keten is opgelegd wordt doorberekend aan de eindverbruiker hangt af van marktomstandigheden.
- Als ervoor wordt gekozen om kleine energieproducenten uit te zonderen, is sprake van grondslagerosie. Steeds meer huishoudens en bedrijven wekken zelf elektriciteit uit zonne-energie op en verbruiken die onbelast zelf. De optredende grondslagerosie kan worden opgevangen door het verhogen van de energiebelastingtarieven. In dat geval gaan partijen die niet de mogelijkheden en middelen hebben om zelf zonne-energie op te wekken betalen voor het voordeel van de groep die dat wel doet.
- Het aantal potentiële belastingplichtigen is substantieel hoger dan het huidige aantal belastingplichtigen, ook wanneer wordt gekozen voor een productieondergrens waarmee de meeste kleine elektriciteitsproducenten zouden worden uitgezonderd. Dit bemoeilijkt de uitvoering. Producenten werken bovendien vaak in wisselende samenwerkingsverbanden. Het vaststellen van welke partij uiteindelijk belastingplichtig is, kan dermate ingewikkeld zijn, dat dat effect heeft op de mate van uitvoerbaarheid van de energiebelasting door de Belastingdienst.

## Juridisch kader

De Richtlijn energiebelastingen verplicht de *levering* van energieproducten door de leverancier en doorleverancier te belasten (artikel 21, vijfde lid). Dit artikel sluit heffing van energiebelasting aan productiezijde dus in beginsel uit. Het is lidstaten evenwel toegestaan óók de productie van elektriciteit te belasten, mits dit gebeurt uit milieubeleidsoverwegingen (artikel 14, eerste lid, onderdeel a). Dit laat dus ruimte voor een nationale belasting op geproduceerde elektriciteit of grondstoffen gebruikt voor de productie van elektriciteit. Een energiebelasting waarin uitsluitend elektriciteitsproductie en aardgaswinning wordt belast is niet mogelijk. Bij de wens de productie te

belasten, dient ook nog de *levering* van elektriciteit en aardgas te worden belast, ten minste met de minimumtarieven uit de Richtlijn energiebelastingen.

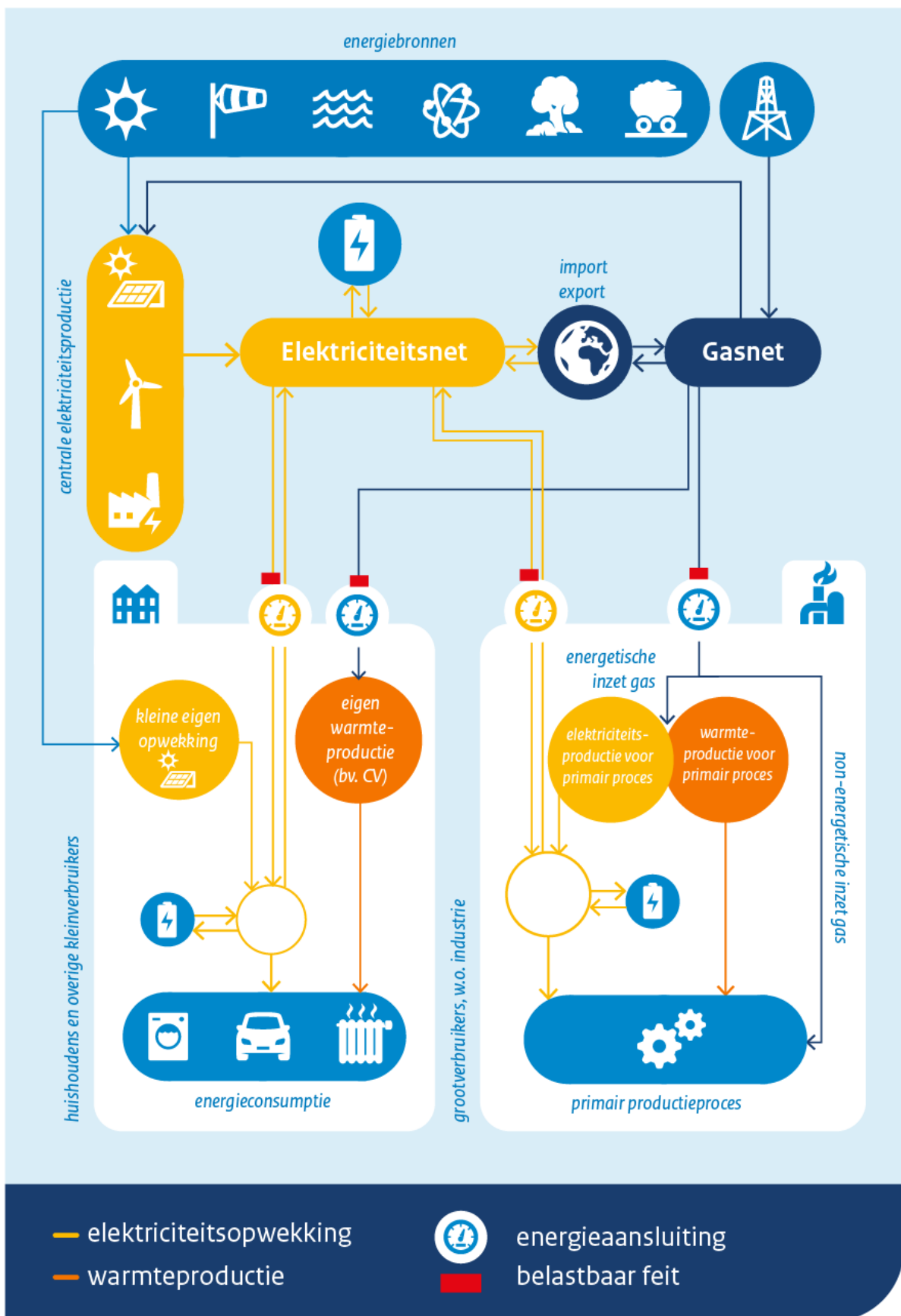
## 7.2 Variant levering

### Beschrijving

In deze variant wordt de levering van alle elektriciteit, aardgas en aardgasvervangers aan eindverbruikers voor energetisch gebruik belast. Gelijktijdig verbruik achter de meter van zelf door middel van duurzame bronnen opgewekte elektriciteit blijft, net als in de huidige situatie, onbelast. Er is immers geen sprake van levering.

In deze variant, die is weergegeven in figuur 8, is het bij de tarifiering mogelijk onderscheid te maken tussen verschillende verbruikersgroepen en verbruikshoeveelheden. Via teruggaveregelingen voor specifieke sectoren kunnen wensen rondom industriebeleid worden vervuld. Om diezelfde reden kan ook worden gekozen voor een degressieve tariefssystematiek met een beperkt aantal schijven.

Figuur 8: Belastbaar feit levering





## Voordelen

- Deze variant is betrekkelijk eenvoudig uitvoerbaar vanwege het beperkte aantal belastingplichtigen. Het aantal belastingplichtigen kan ingrijpend veranderen bij de opkomst van elektriciteit delen. Dan zouden delers van elektriciteit óók gaan gelden als leveranciers en dus belastingplichtigen.
- De variant leent zich goed voor sturing op energiebesparing.
- De variant leent zich voor tariefdifferentiatie tussen verschillende verbruiksgroepen en verbruikshoeveelheden via bijzondere regelingen en/of een degressieve tariefsystematiek.
- Er zijn geen risico's op weglek van elektriciteits- en aardgasproductie, doordat de heffing niet inwerkt op de *upstream* energiemarkten.<sup>70</sup> De energiebelasting veroorzaakt daardoor geen risico's voor de leveringszekerheid.

## Nadelen

- In deze variant zijn de mogelijkheden om te sturen op duurzaamheid van energieproductie beperkt. Mogelijk kunnen hierbij garanties van oorsprong behulpzaam zijn. Daarbij moet worden opgemerkt dat de inzet hiervan bewerkelijk is in de uitvoering van de energiebelasting.
- Het is ingewikkeld te sturen op beleidsmatig relevante zaken achter de aansluiting.
- De variant laat de huidige complexiteit en knelpunten in de uitvoering (zie hierover hst. 4) in stand.
- Als ervoor wordt gekozen om kleine energieproducenten uit te zonderen, is sprake van grondslagerosie. Steeds meer huishoudens en bedrijven wekken zelf elektriciteit uit zonne-energie op en verbruiken die onbelast. Dit leidt tot steeds minder efficiënte grootschalige energieproductie en daarmee tot duurdere energieproductie. De optredende grondslagerosie kan worden opgevangen door het verhogen van de energiebelastingtarieven. In dat geval gaan partijen die niet de mogelijkheden en middelen hebben om zelf zonne-energie op te wekken betalen voor het voordeel van energie-opwekkers.
- Als teruggaveregelingen worden behouden, moet worden bedacht dat deze vaak lastig volledig geautomatiseerd zijn te ondersteunen.

## Juridisch kader

Dit stelsel, dat in de basis overeenkomt met de huidige vormgeving van de energiebelasting, sluit aan op de Richtlijn energiebelastingen.

## 7.3 Variant verbruik

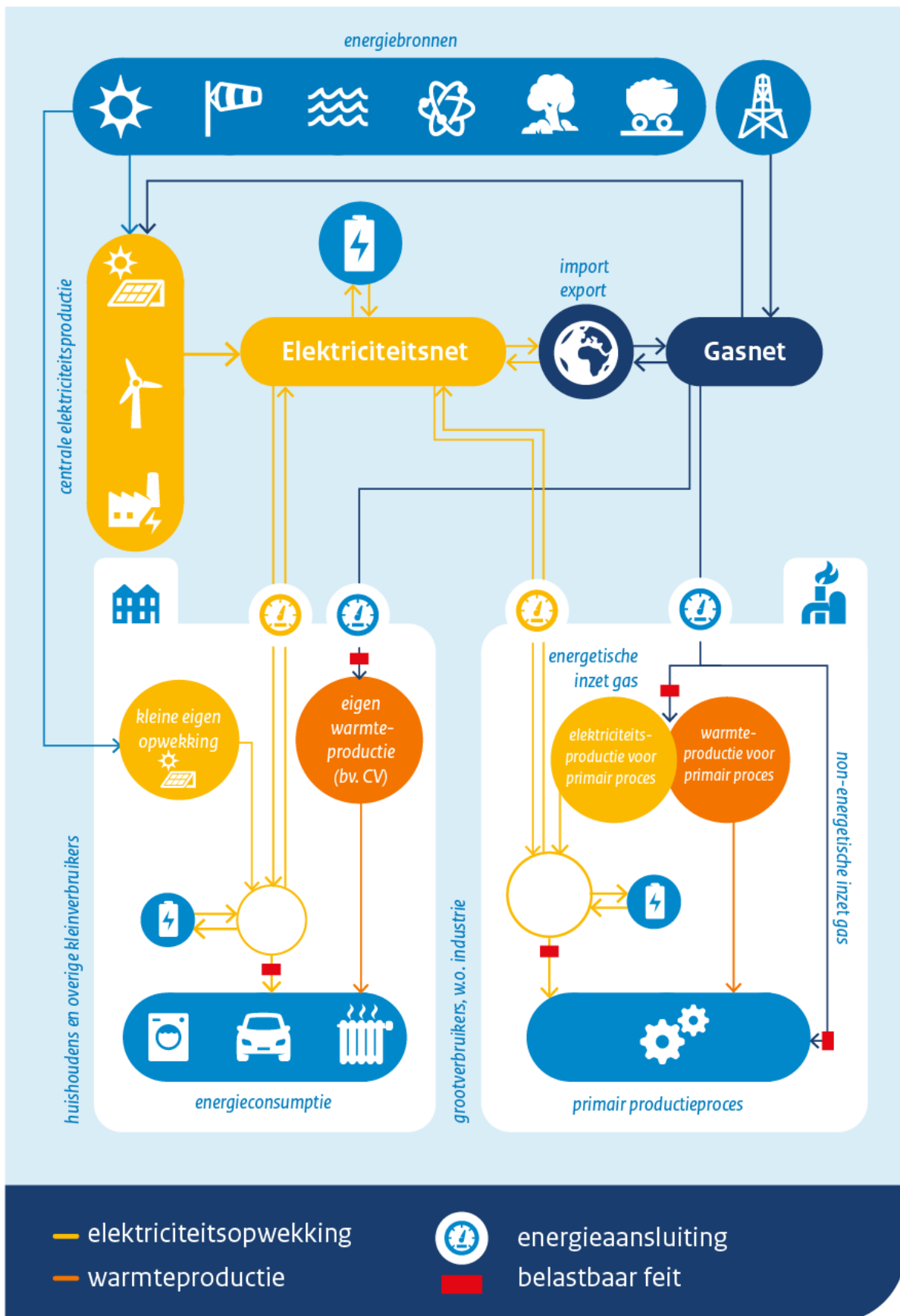
### Beschrijving

In deze variant wordt het eindverbruik van elektriciteit en aardgas belast. De centrale idee achter een verbruiksvariant is dat deze op de meest zuivere manier een prikkel kan geven voor energiebesparing. Dat komt doordat niet alleen het verbruik van geleverde energie, maar ook het verbruik van zelf geproduceerde energie wordt belast, waaronder met name elektriciteit opgewekt met zonnepanelen. Deze variant, die is weergegeven in figuur 9, vergt dat al het verbruik wordt gemeten. Als alternatief kan – als enge benadering van het begrip "verbruik" – worden gekozen voor het belasten van levering en eigen productie van energie achter de aansluiting. In beide gevallen zullen er metingen van energiestromen achter de meter moeten gaan plaatsvinden.

---

<sup>70</sup> Dit zijn de markten waarop energieproducenten, -handelaars, -grootverbruikers en -leveranciers actief zijn.

Figuur 9: Belastbaar feit verbruik



## Voordelen

- In deze variant is de meest gerichte sturing op energiebesparing mogelijk, omdat alle verbruikte energie wordt belast.
- Er zijn geen risico's op weglek van elektriciteits- en aardgasproductie, doordat de heffing niet inwerkt op de *upstream* energiemarkten. De energiebelasting veroorzaakt daardoor geen risico's voor de leveringszekerheid.
- In deze variant wordt ook verbruik van zelf met duurzame bronnen opgewekte elektriciteit in de heffing betrokken. Daarmee verdwijnt de grondslagerosie die nu optreedt doordat steeds meer huishoudens en bedrijven elektriciteit uit zonne-energie opwekken en onbelast zelf verbruiken.

## Nadelen

- Deze variant is zeer lastig uitvoerbaar. Deze variant vraagt inzicht van de Belastingdienst of een andere uitvoerende partij en de belastingplichtige(n) in de hoeveelheid energie die wordt verbruikt achter de meter. Verbruik wordt op dit moment in elk geval niet standaard gemeten door de Belastingdienst of een andere uitvoeringsorganisatie.
- De variant leidt tot een enorme groep belastingplichtigen, namelijk elk huishouden en elk bedrijf met energieverbruik. Zij moeten als verbruiker zelf aangifte energiebelasting gaan doen, waardoor een groot beroep wordt gedaan op hun doenvermogen. De nieuwe verplichting gaat bovendien gepaard met nieuwe administratieve lasten.
- In deze variant zijn de mogelijkheden om te sturen op de duurzaamheid van de energieproductie beperkt.

## Juridisch kader

De Richtlijn energiebelastingen verplicht de *levering* van energieproducten te belasten. Er lijkt sprake van een richtlijnconforme heffing als deze zo zou worden vormgegeven dat de levering van elektriciteit en aardgas wordt belast, *aangevuld met* het verbruik van de eigen energieproductie.

## 8. Reflectie

Een eenvoudige belasting gericht op energiebesparing en groene belastinginkomsten met een uniform tarief voor kleinverbruikers, is in bijna dertig jaar tijd uitgegroeid tot een belasting die voorziet in uiteenlopende beleidswensen met vijf schijven, zestien teruggaveregelings- en zes bijzondere tarieven. De energiebelasting is nu een complex systeem voor energieproducenten, -leveranciers en -verbruikers, de Belastingdienst én beleidsmakers.

Hoe maken we dit complexe instrument toekomstbestendig? In het slothoofdstuk 9 geven we de uitgangspunten mee die in acht genomen zouden moeten worden bij het toekomstbestendig maken van de energiebelasting, op basis van onze dagelijkse ervaringen met de energiebelasting en het onderzoekswerk voor dit rapport. Daaraan voorafgaand bespreken we in dit hoofdstuk of er oplossingen in beeld zijn voor de knelpunten uit hoofdstuk 4 en zo ja, welke dat zijn (par. 8.1 en 8.2). Daarna beoordelen we de haalbaarheid van de uiteenlopende mogelijke beleidswensen uit hoofdstuk 5 (par. 8.3).

### 8.1 Oplossingen voor huidige knelpunten?

In paragraaf 4.1 beschreven we een aantal knelpunten die nu spelen. In deze paragraaf bespreken we oplossingen hiervoor.

#### 8.1.1 Groot beroep op doenvermogen van bepaalde energieverbruikers

Voor de bijzondere regelingen in de energiebelasting wordt een groot beroep gedaan op het doenvermogen van vooral particuliere en kleine zakelijke verbruikers. Zij moeten onder andere informatie overleggen over wat zich achter de aansluiting afspeelt. Het beroep op het doenvermogen in de energiebelasting kan worden beperkt als het aantal bijzondere regelingen wordt beperkt. Een beperking van het aantal schijven of het substantieel verhogen van de grens van de eerste schijf helpt ook. Het verbruik hoeft dan niet langer aan verschillende schijven te worden toegerekend of ten minste aan minder schijven. Verder zou het de afwikkeling van teruggaveverzoeken van bijvoorbeeld non-profitinstellingen vergemakkelijken voor zowel de aanvragers als de Belastingdienst, als de energierekening minder ingewikkeld zou zijn en de voor de teruggave benodigde informatie eenvoudig uit de energierekening is te lichten. Onderzoek naar passende schijfgrenzen en tarieven zou nodig zijn om tot een concreet voorstel te komen dat zo lastenneutraal mogelijk is.

Voor het specifieke knelpunt van blokaansluitingen is meer inzicht vergaren in de bloksituaties geen panacee. Ook als alle situaties van blokaansluitingen in beeld zouden zijn, blijft meer informatie nodig om maatregelen op eindverbruikers te kunnen richten. Inzicht verkrijgen in het verbruik van elk van de eindverbruikers achter een blokaansluiting is praktisch onmogelijk. Een oplossing die de energiebelasting kan bieden om de problematiek rond blokaansluitingen niet langer een knelpunt te laten zijn in de energiebelasting, is het substantieel verhogen van de grens van de eerste schijf aardgas of het hanteren van een vlak tarief. Als de schijfgrens dermate hoog wordt gelegd dat elke of vrijwel elke installatie voor blokverwarming met het verbruik onder die grens blijft, is voor de energiebelasting niet langer relevant of sprake is van een blokverwarming. Hetzelfde geldt wanneer een vlak tarief wordt gehanteerd. Voor de oplossing voor blokelektriciteit zou ook de schijfgrens moeten worden verhoogd of een vlak tarief worden gehanteerd, in combinatie met het afschaffen van de belastingvermindering. Dat laatste zou nodig zijn omdat in dat geval geen teruggaveverzoek meer hoeft te worden ingediend om ervoor te zorgen dat

verbruikers achter een blokaansluiting in de energiebelasting hetzelfde worden behandeld als verbruikers met een individuele elektriciteitsaansluiting. Het Ministerie van Financiën laat in de eerste helft van 2024 onderzoek doen naar blokaansluitingen. Daarbij gaat het ook om het energieverbruik van blokaansluitingen. De uitkomsten worden uiterlijk in augustus 2024 verwacht.

Als ter vervulling van beleidswensen in de toekomst meer sturing wenselijk wordt geacht op wat er achter de aansluiting gebeurt, moet ook daarvoor de benodigde informatie beschikbaar worden gemaakt. Die informatie moet vervolgens ook kunnen worden gedeeld. *Zicht op* het volledige verbruik – waaronder verbruik van zelf door middel van duurzame bronnen opgewekte elektriciteit – kan uitsluitend de verbruiker zelf hebben. Of er ook *data* beschikbaar zijn bij de verbruiker, hangt af van de aanwezigheid van verbruiksmeters en of de data (juist) wordt opgeslagen. De aanwezigheid van meters en het opslaan van data is nu zeker niet de standaard.

Bij het voorgaande moet worden bedacht dat de afgelopen jaren meer en meer aandacht is uitgegaan naar privacybescherming. De wens om meer te sturen op wat achter de aansluiting gebeurt, kan hiermee botsen.

### **8.1.2 Beperkte informatiepositie van en risico's voor energieleveranciers**

De beperkte informatiepositie van energieleveranciers speelt vooral bij bijzondere regelingen.

Als het aantal bijzondere regelingen wordt beperkt, nemen de risico's voor energieleveranciers af. Specifiek voor de discussies over de belastingvermindering in de energiebelasting geldt dat een duidelijkere reikwijdte dan verblijfsfunctie de risico's voor energieleveranciers kan beperken. Het Ministerie van Financiën verkent in samenwerking met verschillende partijen of het mogelijk is om de belastingvermindering te beperken tot huishoudens door niet langer de verblijfsfunctie als criterium te hanteren maar bijvoorbeeld de woonfunctie.

### **8.1.3 Beperkte informatiepositie van de Belastingdienst**

De beperkte informatiepositie van de Belastingdienst speelt vooral bij bijzondere regelingen.

Als het aantal bijzondere regelingen wordt beperkt, komt dat ten goede aan controles van aangiften, de uitvoering van handhavingstaken en de behandeling van teruggaveverzoeken. Voor het vereenvoudigen van de afwikkeling van teruggaveverzoeken zou kunnen worden onderzocht of een zogenoemde *renseignering* van relevante informatie van energieleveranciers of netbeheerders mogelijk is. Dat zou betekenen dat energieleveranciers of netbeheerders gehouden zijn om bepaalde informatie door te geven aan de Belastingdienst. Hierdoor hoeven teruggavegerechtigden minder informatie te delen in hun verzoek. Hierdoor wordt het beroep op hun doenvermogen beperkt, wordt de kans op fouten verkleind en kan de afwikkeling mogelijk worden versneld.

### **8.1.4 Complexiteit in de ICT bij de Belastingdienst**

De begrensde mogelijkheden in de ICT bij de Belastingdienst hangen voor een deel samen met de complexiteit die in de energiebelasting is gegroeid. Er zou op termijn structureel minder capaciteit nodig zijn voor de energiebelasting als het instrument wordt vereenvoudigd. Aanpassingen hebben dan minder impact en kunnen gemakkelijker worden doorgevoerd. In paragraaf 8.3.9 over de vereenvoudiging van fiscale regelingen en hoofdstuk 9 gaan we in op aanpassingen die de energiebelasting minder complex zouden maken. Daarnaast is het noodzakelijk om de huidige *legacy* in de ICT eerst op te lossen voordat aanzienlijke aanpassingen zouden worden doorgevoerd.

## 8.2 Oplossingen voor toekomstige knelpunten?

In paragraaf 4.2 beschreven we een aantal knelpunten waarvan we voorzien dat ze in de toekomst kunnen gaan spelen. In deze paragraaf bespreken we oplossingen hiervoor.

### 8.2.1 Elektriciteit delen

Om elektriciteit delen ook mogelijk te maken in de energiebelasting is het noodzakelijk het aantal partijen dat als leverancier – en dus belastingplichtige – wordt aangemerkt, zoveel mogelijk te beperken. Van particulieren die elektriciteit die ze zelf duurzaam hebben opgewekt delen met andere particulieren kan niet worden verwacht dat zij alle verplichtingen vervullen van een belastingplichtige voor de energiebelasting. Bovendien is een zeer grote toename van het aantal belastingplichtigen niet hanteerbaar voor de Belastingdienst. Daarom wordt bij de implementatie van de richtlijn die elektriciteit delen (verder) faciliteert gestreefd naar een vormgeving waarbij de partijen die hun elektriciteit delen niet belastingplichtig worden, maar waarbij over de gedeelde elektriciteit wel energiebelasting wordt geheven.

### 8.2.2 “Dubbele” energiebelasting bij verschillende vormen van energieopslag

De conclusie van eerder onderzoek van het Ministerie van Financiën is dat er nog geen oplossing in de energiebelasting kon worden gevonden waarmee “dubbele” energiebelasting kan worden voorkomen bij batterijoplossingen achter kleinverbruikersaansluitingen zonder:

1. aanzienlijke aanpassingen aan de meetinrichting bij verbruikers (vergelijk de verbruiksmeters onder “Beleidsmatig relevante zaken achter de aansluiting”);
2. aanvullende administratieve lasten voor verbruikers en energieleveranciers; en
3. grote aanpassingen in de energiebelastingssystematiek en extra druk op de uitvoering van de energiebelasting door de Belastingdienst.<sup>71</sup>

Sinds het verschijnen van het rapport in juni 2023 hebben zich geen ontwikkelingen voorgedaan die nu aanleiding geven een andere conclusie te trekken. Hierbij moet worden opgemerkt dat dit pas daadwerkelijk een knelpunt vormt als de salderingsregeling wordt afgeschaft.

Zodra de salderingsregeling is afgeschaft, zal de “dubbele” energiebelasting voor huishoudens leiden tot een slechtere businesscase voor batterijoplossingen dan in de situatie zonder “dubbele” energiebelasting. Zo bezien is sprake van een knelpunt op huishoudniveau. Als overwogen wordt dit knelpunt weg te nemen, dient nog wel de vraag te worden beantwoord of er ook sprake is van een maatschappelijk knelpunt. Niettegenstaande het belang van energieopslag voor het toekomstige energiesysteem, is de vraag of – en zo ja, in welke mate – hoe groot de rol voor kleinschalige opslag moet zijn. Het is bijvoorbeeld twijfelachtig in hoeverre kleinverbruikers in staat zijn om te reageren op actuele marktinformatie. Dat is een belemmering voor een effectieve benutting van opslagcapaciteit bij kleinverbruikers om de markt te balanceren. In algemene zin is grootschalige opslag ook kostenefficiënter dan kleinschalige opslag. Als ook maatschappelijk gezien een oplossing van het knelpunt wenselijk wordt geacht, dient gekeken te worden of een oplossing binnen of buiten de energiebelasting het meest voor de hand ligt.

Als bij verdere toename van de inzet van hernieuwbare gassen voor energieopslag in de keten “dubbele” energiebelasting blijkt te worden geheven, kan worden onderzocht of het mogelijk en wenselijk is dubbele heffing te voorkomen – en zo ja, op welke manier.

---

<sup>71</sup> Zie hierover nader Ministerie van Financiën, *Oplossingsrichtingen dubbele energiebelasting bij opslag achter de kleinverbruikersaansluiting, juni 2023*.

## 8.3 Welke beleidswensen zijn haalbaar?

De mogelijke beleidswensen die betrekking hebben op de energiebelasting zijn talrijk en van uiteenlopende aard. We hebben ze beschreven in hoofdstuk 5. In deze paragraaf staan we stil bij onze inschatting van de haalbaarheid of onhaalbaarheid van de wensen in de toekomst.

### 8.3.1 Besparingsprikkel

Uit de evaluatie van de energiebelasting in 2021 blijkt dat dit instrument er goed in slaagt om aan te zetten tot energiebesparing (zie par. 5.1). Wij verwachten dat de energiebelasting ook in de toekomst goed kan blijven voorzien in een besparingsprikkel.

Zoals beschreven, kan de besparingsprikkel een aantal resultaten beogen:

1. beperking van CO<sub>2</sub>-uitstoot bij energieproductie of -verbruik;
2. beperking van verschillende andere emissies bij energieproductie of -verbruik;
3. beperking van het beroep op (al dan niet schaarse) middelen en grondstoffen die worden ingezet bij energieproductie, -opslag en -verbruik; en
4. beperking van de energievraag op momenten van een beperkt energieaanbod.

Het is goed om te bedenken dat óók het besparen van CO<sub>2</sub>-arm opgewekte elektriciteit kan bijdragen aan verduurzaming. Die bespaarde elektriciteit kan immers elders worden benut en de vraag fossiele elektriciteit verdringen. Zelfs als in de toekomst alle elektriciteitsproductie CO<sub>2</sub>-arm of -vrij is, gaat elektriciteitsverbruik nog gepaard met externe kosten. Te denken valt aan de horizonvervuiling van energieproductie en -transport alsmede CO<sub>2</sub>- en andere emissies die gepaard gaan met energieproductie en transportfaciliteiten. Energiebesparing zal dus ook in de toekomst van belang blijven en een rol voor de energiebelasting als energiebesparingsinstrument kunnen rechtvaardigen. In een wereld met CO<sub>2</sub>-arm of -vrij energieverbruik wordt eens te meer duidelijk dat de energiebelasting een *milieubelasting* is, en zeker niet alleen een (impliciete) CO<sub>2</sub>-belasting. Dat is ook van belang in gedachten te houden bij oproepen om de energiebelasting niet langer te baseren op het volume van de geleverde energie maar (uitsluitend) op CO<sub>2</sub>-uitstoot. Bijvoorbeeld door de energiebelasting als communicerend vat te hanteren ten opzichte van de CO<sub>2</sub>-beprijzing via het ETS. In dat geval worden niet langer andere milieukosten 'ingeprijsd' in het energieverbruik.

De besparingsprikkel blijft overigens ook van belang uit het oogpunt van de eerder genoemde Energy Efficiency Directive (par. 3.4), die voorschrijft dat EU-lidstaten maatregelen treffen om vermindering van het energieverbruik te bewerkstelligen.

De energiebesparingsprikkel heeft geen effect op huishoudens die gewoonweg niet minder kunnen verbruiken, de verwarming überhaupt niet aanzetten en niet kunnen investeren in verduurzamingsmaatregelen. Onder "Inkomensbeleid huishoudens" bespreken we of de energiebelasting zo kan worden ingericht dat huishoudens gericht kunnen worden ondersteund.

De energiebesparingsprikkel ten behoeve van de beperking van de energievraag – om die zo veel mogelijk te laten aansluiten op het aanbod – komt aan de orde onder "Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit".

### 8.3.2 Verduurzamingsprikkel

De energiebelasting heeft altijd bijzondere regelingen gekend die beogen een verduurzamingsprikkel te geven. Daar slagen die regelingen ook in. Uit de evaluatie van de

energiebelasting blijkt bijvoorbeeld dat de stadsverwarmingsregeling doeltreffend en doelmatig is vanuit het perspectief van de energietransitie.<sup>72</sup> Ook de salderingsregeling speelt een rol bij verduurzaming, omdat deze heeft bijgedragen aan de sterke groei van decentrale duurzame elektriciteitsopwekking.

Het is de vraag of verdere verduurzamingsprikkel in de toekomst moeten worden gezocht in de energiebelasting. In de eerste plaats verhoudt een verduurzamingsprikkel zich niet altijd met een energiebesparingsprikkel, terwijl een besparingsprikkel wel zonder meer doeltreffend en doelmatig kan worden gegeven via de energiebelasting. Een voorbeeld hiervan is de salderingsregeling die bij zelf opgewekte elektriciteit géén prikkel geeft tot energiebesparing.<sup>73</sup> Kortom, hoe meer wordt getracht via de energiebelasting verduurzamingsprikkel te geven, hoe groter het risico is dat dit ten koste gaat van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de energiebesparingsprikkel die uitgaat van de energiebelasting. Om een verduurzamingsprikkel doeltreffend te laten zijn, moet deze bovendien zo gericht mogelijk zijn. Dit is in de basis lastig vorm te geven in de energiebelasting. Dat komt doordat het belastbare feit meestal de levering aan de eindverbruiker is. Dat is dus aan het einde van de keten. Om te kunnen sturen op de mate van duurzaamheid van de gebruikte energie is juist informatie nodig aan het begin van de keten, bij de productie van de energie. Het koppelen van bestaande certificeringssystemen voor duurzame elektriciteit en groen gas aan de energiebelasting zou hierin kunnen voorzien. Dit stuit echter op uitdagingen in de uitvoering. Vermoedelijk kunnen verduurzamingsprikkel bovendien doeltreffender en doelmatiger worden gegeven via andere instrumenten, zoals normering en subsidiëring, of via andere beprijzingsinstrumenten.

In grensoverschrijdende markten hebben Europese beprijzingsinstrumenten zoals het ETS duidelijke voordelen ten opzichte van nationaal verduurzamingsbeleid in de energiebelasting. De risico's op weglek naar andere EU-lidstaten zijn kleiner bij Europese instrumenten. Het ETS is bovendien ontworpen om specifiek te sturen op verduurzaming. In aanvulling op de Europese instrumenten is de afgelopen jaren een aantal nationale, sectorale CO<sub>2</sub>-heffingen ingevoerd, zoals de CO<sub>2</sub>-heffing industrie en de CO<sub>2</sub>-heffing voor de glastuinbouw. Met deze instrumenten kan gericht worden gestuurd op verduurzaming in de betreffende sectoren dan met de energiebelasting. Bovendien kan met de inzet van deze sectorale beprijzingsinstrumenten beter rekening worden gehouden met eventuele wensen rondom mitigatie van weglekrisico's. De CO<sub>2</sub>-heffing industrie biedt daarvoor bijvoorbeeld een aan het ETS gespiegelde benchmarksystematiek.

### **8.3.3 Groene belastingkomsten genereren ten behoeve van verlaging van de belasting- en premiedruk op arbeid**

Hoe meer het doel van energiebesparing wordt behaald, hoe minder belastinginkomsten worden gegenereerd bij gelijkblijvende belastingtarieven. De opbrengsten waren in 2023 circa € 4 miljard lager dan in 2021 vanwege grootschalige energiebesparing als gevolg van de energiecrisis.

Een aandachtspunt is dat bij de huidige vormgeving van de energiebelasting sprake is van grondslagerosie. Steeds meer huishoudens en bedrijven wekken zelf elektriciteit op met zonne-energie. Voor zover zij deze energie zelf verbruiken, blijft dit onbelast. De toenemende eigen opwek van elektriciteit met zonne-energie zorgt daarmee voor een daling van de opbrengsten van de energiebelasting. In figuur 9 zijn de historische opbrengsten en prognoses te zien.<sup>74</sup> De belastingvermindering wordt hierbij gezien als een negatieve inkomstenbron.

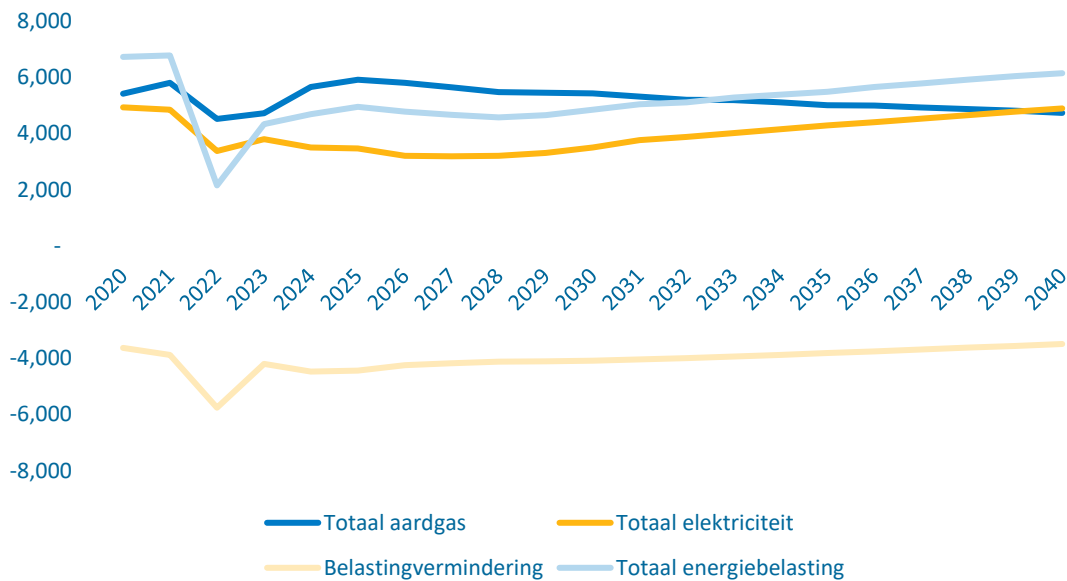
<sup>72</sup> CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 7-8.

<sup>73</sup> Zie ook CE Delft, *Evaluatie van de energiebelasting, maart 2021*, p. 117.

<sup>74</sup> De prognoses zijn op basis van de *Klimaat- en energieverkenning 2022*.



Figuur 10: Ontwikkeling opbrengst energiebelasting in miljoenen euro's (prijzen 2024)



Specifiek in de opbrengsten uit aardgas wordt de komende jaren een derving verwacht. Dit beeld is beperkt terug te zien in de totale opbrengst van de energiebelasting omdat de opbrengsten uit elektriciteit naar verwachting zullen toenemen door elektrificatie.

### 8.3.4 Lastencompensatie binnen de energiebelasting

De energiebelasting kent sinds de introductie 'interne' lastencompensatie. Dat begon met de belastingvrije voeten. Die zijn als het ware omgezet in de belastingvermindering. De belastingvermindering is een bewerkelijke regeling voor energieleveranciers, de Belastingdienst en belanghebbenden met een blokaansluiting voor elektriciteit.<sup>75</sup> We kennen ook de teruggaveregeling voor religieuze en non-profitinstellingen. Deze teruggaveregeling is ook bewerkelijk, in dit geval voor de grote groep belanghebbenden en de Belastingdienst.

Vanwege lastencompensatie binnen de energiebelasting wordt een fors beroep gedaan op het doenvermogen van een grote groep belanghebbenden die te maken heeft met de bijzondere regelingen. Hierom past wat ons betreft terughoudendheid om in de toekomst nog meer ruimte te bieden aan nieuwe vormen van lastencompensatie binnen de energiebelasting. Bovendien is gerichte compensatie via andere instrumenten buiten de energiebelasting mogelijk doeltreffender en doelmatiger.

### 8.3.5 Industriebeleid, inkomensbeleid bedrijven en mitigatie weglekrisico's

Verschillende vrijstellingen, het verlaagd tarief glastuinbouw en de degressieve tariefsystematiek beogen de internationale concurrentiepositie van energie-intensieve bedrijven in stand te houden. Ze dragen bij aan de complexiteit van de energiebelasting en verminderen de besparingsprikkel of zorgen voor het ontbreken van deze prikkel uit de energiebelasting bij energie-intensieve bedrijven. Ook verminderen ze bij deze groep de verduurzamingsprikkel en beperken ze de

<sup>75</sup> In het geval van de belastingvermindering zijn de belanghebbenden de contracthouders van en de eindverbruikers achter blokaansluitingen voor elektriciteit. Het is aan de contracthouder van de blokaansluiting om jaarlijks een teruggaveverzoek meerdere onroerende zaken achter één elektriciteitsaansluiting in te dienen bij de Belastingdienst.

– mogelijke<sup>76</sup> – opbrengst van de energiebelasting. Dit wordt bij bedrijven die ook onderdeel zijn van het ETS grotendeels rechtgetrokken.

Het is bovenal de degressieve tariefsystematiek, en dan met name de korte eerste schijven, die verschillende beleidswensen in de weg zit en die de katalysator is van complexiteit in de energiebelasting. Door die complexiteit is het ingewikkeld om wijzigingen door te voeren. Bij de toepassing van de uiteenlopende bijzondere regelingen moet het verbruik vaak worden toegerekend aan de verschillende schijven met bijbehorende verschillende tarieven. Verschillende andere beleidswensen kunnen doeltreffender en doelmatig worden bereikt als de energiebelasting ten minste minder en langere schijven en dus minder verschillende tarieven zou kennen.

### 8.3.6 Koopkrachtinstrument

Na het uitbreken van de energiecrisis is de belastingvermindering tijdelijk verhoogd, het tarief van de toenmalige eerste schijf elektriciteit verlaagd en zijn voorgenomen verhogingen van energiebelastingtarieven uitgesteld. Het voordeel van deze maatregelen is ook terechtgekomen bij bedrijven en bij huishoudens die deze steun niet nodig hadden, bijvoorbeeld omdat ze de hogere energierekening goed kunnen betalen of een laag verbruik hebben door een goed geïsoleerde woning.<sup>77</sup> Dit komt doordat maatregelen in de huidige energiebelasting niet kunnen worden gericht op uitsluitend huishoudens, laat staan op bepaalde groepen huishoudens. Het voordeel komt in belangrijke mate terecht bij huishoudens met een midden- of hoog inkomen.<sup>78</sup> Als het de bedoeling is om met koopkrachtbeleid specifiek huishoudens met een lager inkomen te bereiken, slaagt de energiebelasting niet in dat doel. Het Ministerie van Financiën verkent op dit moment of het mogelijk is om voor de belastingvermindering onderscheid te maken tussen huishoudens en niet-huishoudens.

Als huishoudens en niet-huishoudens zouden kunnen worden onderscheiden, kan de belastingvermindering en een verhoging daarvan specifiek bij huishoudens terechtkomen en niet bij bedrijven. Het voordeel van een hogere belastingvermindering zou dan overigens nog niet automatisch terechtkomen bij huishoudens achter een blokaansluiting. Ook als huishoudens en niet-huishoudens kunnen worden onderscheiden zou de belasting nog altijd géén gericht instrument voor koopkrachtbeleid zijn. Daarvoor zou onderscheid tussen huishoudens moeten kunnen worden gemaakt. Daar gaan we op in onder “Inkomensbeleid huishoudens”.

Als het wenselijk wordt geacht de energiebelasting op zeer korte termijn aan te passen wanneer de energierekening plots erg stijgt, zouden de tarieven op korte termijn en niet alleen op 1 januari moeten kunnen worden aangepast. Onder “Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit” gaan we in op de (on)mogelijkheden van een in de tijd variabele belastingdruk.

### 8.3.7 Inkomensbeleid huishoudens

Als inkomensbeleid in de zin van (her)verdeling van huishoudinkomens via de energiebelasting zou moeten worden gevoerd, zou de belasting op de een of andere manier inkomensafhankelijk moeten worden gemaakt. Op die manier zou de energiebelasting kunnen worden afgestemd op het inkomen en onderscheid tussen huishoudens kunnen worden gemaakt. Inkomensafhankelijkheid

---

<sup>76</sup> Met name bij lekkagegevoelige energie-intensieve bedrijven geeft een hoger tarief ook wezenlijke risico's voor weglek en daarmee grondslagerosie.

<sup>77</sup> Zie in dat licht CPB, *Prijsonwikkeling van consumptie: verschillen tussen huishoudens, 2024*. In deze studie concluderen de onderzoekers dat verschillen in prijsontwikkeling binnen huishoudensgroepen naar inkomens groter zijn dan tussen huishoudensgroepen. Dat maakt volgens de onderzoekers gericht koopkrachtbeleid om huishoudens te compenseren voor een prijsschok lastig.

<sup>78</sup> *Belastingen in maatschappelijk perspectief: Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel*, p. 14.

betekent dat per aansluiting een ander energiebelastingtarief geldt, afhankelijk van het inkomen achter de aansluiting.

De energiebelasting bedraagt in de periode 2024-2030 naar verwachting 12 tot 14% van de totale energierekening (zie figuur 5 in par. 3.3). Dat betekent dat de impact die een verlaging van de energiebelasting voor bepaalde huishoudens op basis van hun inkomen betrekkelijk klein zou zijn.

Als het aanpakken van energiearmoede,<sup>79</sup> het rekening houden met financieel kwetsbare huishoudens (een groep die groter is dan huishoudens in energiearmoede) of het bewerkstelligen van klimaatrechtvaardigheid als doel wordt gekozen, moet het volgende worden bedacht. Het inkomen is slechts één van de aspecten aan de hand waarvan moet worden bepaald of een huishouden naar verhouding te veel van het inkomen kwijt is aan energiekosten. Er moet dan bijvoorbeeld ook worden gekeken naar het vermogen, het energieverbruik, de gezinssamenstelling en de zogenoemde energiezuinigheid van de woning. Relevant zijn tevens de persoonlijke energiebehoeften bijvoorbeeld vanwege medische redenen.

Bij iedere vorm van inkomensafhankelijkheid zou de belastingplichtige moeten beschikken over recente inkomensgegevens van de gebruiker of gebruikers achter de aansluiting. De Belastingdienst beschikt uitsluitend over inkomensgegevens uit het verleden (t-2). Deze gegevens zouden vervolgens op een op andere manier gecommuniceerd moeten worden met de energieleveranciers.

Alleen de gebruiker zelf heeft een compleet inzicht in het huidige inkomen. Zeker in situaties waarin het inkomen in korte tijd sterk kan verschillen en voor mensen met beperkt doenvermogen, is het ook voor de gebruiker zelf ingewikkeld om inzicht te hebben in het inkomen. Eén van de vragen die moet worden beantwoord, is wat als inkomen heeft te gelden in dit verband. Gaat het om het inkomen van de houder van het energiecontract, of van alle gezinsleden gezamenlijk? En wie worden in dit verband tot het gezin gerekend? Om de energiebelasting afhankelijk te kunnen maken van de samenstelling van het huishouden moet de belastingplichtige toegang hebben tot data waaruit de samenstelling blijkt.

Bij het opstellen van diverse fiches rond het onderwerp inkomensafhankelijkheid in andere trajecten hebben de energieleveranciers de voorwaarde gesteld dat zij een afvinklijst zouden willen ontvangen waarop zij konden zien wie recht heeft op compensatie via de energierekening. Zoals gemeld aan de Tweede Kamer is destijds geconstateerd dat het maken van een dergelijke lijst zeer complex is.<sup>80</sup> Bijvoorbeeld doordat de energieleveranciers per leveringsadres per EAN-code data wilden ontvangen. Gegevens bij de Belastingdienst zijn beschikbaar via het BSN. Daarnaast wilden de energieleveranciers niet worden verplicht om inkomensgegevens in hun administratie te bewaren. Hierdoor zou een controle op de in rekening gebrachte energiebelasting door de Belastingdienst achteraf niet mogelijk zijn.

Het ligt in de lijn der verwachting dat het werken met inkomensgegevens in de energiebelasting leidt tot een zeer grote toename van complexiteit, onzekerheid en veel discussie. Hierdoor is de energiebelasting niet meer handhaafbaar. Daarnaast lijkt het onvermijdelijk dat een groot beroep wordt gedaan op het doenvermogen van huishoudens. De complexiteit en het beroep op het

<sup>79</sup> Onderzoek van TNO toont aan dat energiearmoede vooral verband houdt met de financiële draagkracht van een huishouden. Het aanpakken van energiearmoede door de lage (netto) inkomens te verhogen (via niet-fiscale wegen of toe(s)lagen) is daardoor een effectievere en gerichtere oplossing dan aanpassingen in de energiebelasting die gelden voor alle huishoudens en bedrijven. Het onderzoek van TNO geeft ook aan dat gerichte normen voor slecht geïsoleerde huurwoningen bijdragen aan het aanpakken van de meest urgente gevallen van energiearmoede. Deze combinatie van beleid maakt het mogelijk een (gefaseerde) besparingsprikkels te combineren met een betaalbare energierekening. Zie TNO, *Energiearmoede in Nederland 2022, 2023*.

<sup>80</sup> Zie hierover ook Kamerstukken II 2023/24, 36378, nr. 43 en Kamerstukken II 2022/23, 36200, nr. 182.

doenvermogen nemen nog verder toe als nog meer factoren dan het inkomen moeten worden meegewogen bij het vaststellen van de energiebelasting.

### **8.3.8 Flexibilisering van de vraag naar elektriciteit**

In theorie is het denkbaar dat de energiebelasting een rol krijgt bij de flexibilisering van de vraag naar elektriciteit. Flexibilisering wordt beleidsmatig van belang geacht om in te spelen op het steeds meer fluctuerende aanbod van elektriciteit als gevolg van het steeds grotere aandeel zonne- en windenergie. Vanwege deze ontwikkeling is het wenselijk dat de vraag naar elektriciteit meer gaat meebewegen met het aanbod.

Daarbij kan de vraag worden gesteld of de energiebelasting de prijs van elektriciteit op momenten van beperkt aanbod zou kunnen verhogen en op momenten van overschot juist zou kunnen verlagen. Dat zou vergen dat tarieven van moment tot moment fluctueren. Datzelfde geldt wanneer de energiebelasting zou moeten worden ingezet om de vraag te sturen ten behoeve van congestiemanagement of balanceren.

Het zeer frequent wijzigen van belastingtarieven op basis van tekorten of overschotten op de elektriciteitsmarkt is niet mogelijk. De Grondwet schrijft voor dat belastingtarieven in de wet worden geregeld; een wetwijziging neemt ten minste enkele maanden in beslag. Daarnaast zouden dergelijke wijzigingen een impact hebben op de uitvoering van de energiebelasting door energieleveranciers en de Belastingdienst. De impact op de facturering door energieleveranciers zou enorm zijn. De toch al ingewikkelde energiefactuur wordt nóg ingewikkelder. Het leidt mogelijk tot veel vragen bij huishoudens en bedrijven. Bovendien werken tariefwijzigingen ook door in de uitvoering van bijzondere regelingen zoals teruggaveregelingen en bijzondere tarieven. Frequente(re) tariefwijzigingen doen dus ook een extra beroep op het doenvermogen van de betreffende belanghebbenden. Daarnaast gaan frequente(re) tariefwijzigingen ten koste van duidelijkheid voor huishoudens en bedrijven, die hun investeringsbeslissingen mede baseren op de verwachte energiebelastingtarieven.

De impact voor alle partijen staat naar onze inschatting in geen verhouding tot het doel dat ermee zou worden gediend. Zeker niet wanneer wordt bedacht dat de energiebelasting een van de onderdelen van de totale energierekening is – ten bedrage van 12 tot 14% (zie figuur 5 in par. 3.3) – en er ook nog altijd andere inflexibele onderdelen op de energierekening staan (vaste leveringstarieven en netwerkkosten).

Een theoretisch denkbaar alternatief voor regelmatigere tariefwijzigingen is de energiebelasting uitdrukken als percentage van de elektriciteitsprijs, zoals de btw, in plaats van een vast bedrag per kWh elektriciteit. Op deze manier zou de energiebelasting met de prijzen meebewegen en de prijsprikkel in absolute termen vergroten. De Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw richtlijn) staat hieraan in de weg. Deze Europese wetgeving staat namelijk niet toe dat de energiebelasting als percentage van de elektriciteitsprijs wordt gerekend.

### **8.3.9 Vereenvoudiging fiscale regelingen**

Redenerend vanuit alleen de wens de energiebelasting te vereenvoudigen, is een grote stap te zetten door de degressieve tariefsystematiek te veranderen in een vlak tarief. Afhankelijk van de gekozen tariefhoogte ontstaan dan wel knelpunten rondom de mogelijke beleidswensen verduurzaming (bij relatief lage tarieven) of industriebeleid (bij relatief hoge tarieven, met weglekrisico's). Een middenweg kan worden gevonden in het beperken van het aantal schijven,

waarbij de grens van de eerste schijfgrenzen voldoende hoog wordt gesteld. Verder zou het afschaffen of inkrimpen van het aantal bijzondere regelingen bijdragen aan vereenvoudiging.

Als bijzondere regelingen behouden blijven, kan er vanuit het oogpunt van vereenvoudiging, handhaving, eenheid in de uitvoering en transparantie voor worden gekozen om uitsluitend nog te werken met teruggaveregelingen bij de Belastingdienst en niet langer met vrijstellingen en verlaagde tarieven die de energieleveranciers toepassen. Het kan ook omgedraaid worden, zodat in ieder geval alle teruggaveregelingen die een spiegelbeeld zijn van vrijstellingen of verlaagde tarieven uitsluitend door de energieleveranciers worden toegepast. Daarmee verandert er voor hen niets in de huidige werkwijze. Voor de Belastingdienst betekent dat minder teruggaveverzoeken, waardoor op termijn de ICT-uitdagingen kleiner worden. Daar staat tegenover dat er naar verwachting meer inzet nodig is op toezicht en handhaving door de Belastingdienst.

## 9. Een toekomstbestendige energiebelasting

Het voert te ver voor dit onderzoek om een concrete toekomstbestendige vormgeving van de energiebelasting te schetsen. Bovendien vergt dit een politieke weging van de in hoofdstuk 5 gepresenteerde mogelijke beleidswensen. Binnen de vier concepten die in hoofdstuk 6 zijn langsgelopen, zijn daarenboven heel veel keuzes te maken. Die keuzes grijpen ook weer op elkaar in. Het voegt daarom weinig toe om één specifieke vormgeving tot op detailniveau uit te werken, in de wetenschap dat gemakkelijk voor een iets andere vormgeving kan worden gekozen, met grote implicaties, waardoor de uitwerking van een concrete variant haar toegevoegde waarde verliest.

Op basis van de ervaringen in ons dagelijkse werk in de energiebelasting en onze bevindingen bij het uitvoeren van onderhavig onderzoek, geven we wel de uitgangspunten mee die in acht genomen zouden moeten worden bij het toekomstbestendig maken van de energiebelasting. Daar sluiten we dit onderzoek mee af.

### **I. De energiebelasting kan een aantal mogelijke beleidswensen niet vervullen.**

Van een aantal mogelijke beleidswensen constateren we dat het doeltreffend noch doelmatig is deze via de energiebelasting te vervullen. We denken dan met name aan de energiebelasting als instrument om gericht koopkrachtbeleid of inkomensbeleid voor huishoudens mee te voeren. Met de huidige "beleidsknoppen" in de energiebelasting is het niet mogelijk om specifiek huishoudens te bereiken, laat staan bepaalde groepen huishoudens. Als toch wordt gedraaid aan de bestaande knoppen om te pogen voor specifieke groepen tot lastenverlichtingen te komen, leidt dit ertoe dat ook andere groepen lastenverlichting krijgen. Dit maakt het draaien aan deze knoppen ongericht en daarmee duur. Hervormingen in de energiebelasting om gericht koopkracht- of inkomensbeleid te voeren, zouden de uitvoering bijzonder complex maken. Het lijkt daarmee logischer via andere routes koopkracht- en inkomensbeleid voor huishoudens te voeren. Denk aan de inkomstenbelasting (daar waar het algemeen koopkrachtbeleid betreft) of gerichte subsidies (daar waar de wens is alleen lagere inkomens te helpen met verduurzaming).

Voor de flexibilisering van de vraag naar elektriciteit zouden het bestaande marktmechanisme en reeds bestaande instrumentarium moeten worden ingezet. De energiebelasting is niet geschikt om hierin een rol te vervullen.

De mogelijke beleidswens verduurzaming kan in veel gevallen beter worden vervuld via het ETS 1 en 2 en mogelijk via nationale, sectorale CO<sub>2</sub>-heffingen, mits de sector goed kan worden afgebakend en de heffing doeltreffend en doelmatig is. Bij de introductie van nieuwe heffingen moet rekening worden gehouden met de stapeling van prijszingsinstrumenten.

De energiebelasting slaagt erin een besparingsprikkel te geven en (groene) belastinginkomsten te genereren. We verwachten dat het instrument hierin kan blijven voorzien.

### **II. Het sturen op te veel beleidswensen maakt de energiebelasting als sturingsinstrument bot.**

We hebben in hoofdstuk 6 laten zien dat er aan veel knoppen kan worden gedraaid binnen de energiebelasting. Er is, met andere woorden, in elk geval in theorie veel mogelijk.

Maar niet alles kan tegelijk. Sommige beleidswensen staan op gespannen voet met elkaar. Die beleidswensen in één instrument combineren kan, maar zorgt er wel voor dat het moeilijker wordt om elk van de wensen te vervullen. Of dat kunstgrepen nodig zijn om die verschillende wensen binnen de energiebelasting te vervullen. Sturen op verduurzaming kan bijvoorbeeld haaks staan op het genereren van stabiele overheidsinkomsten. Een ander voorbeeld is de gecombineerde toepassing van de beleidswensen verduurzaming en besparingsprikkel.

In algemene zin geldt daarnaast dat het kiezen voor veel doelen resulteert in een nóg complexere energiebelasting. Elk beleidsdoel heeft immers z'n eigen bijzondere regeling of afwijking van een eenvoudige tariefsystematiek nodig. Hoe meer er van dit soort bijzonderheden worden opgenomen, hoe lastiger het voor de belanghebbenden wordt te overzien welke fiscale consequenties hun gedrag heeft. Ook om die reden maakt de keuze voor een breed palet aan beleidswensen in de energiebelasting – dus eigenlijk het uitblijven van een keuze – de energiebelasting tot een bot sturingsinstrument.

We adviseren duidelijke keuzes te maken over de beleidswensen waarvoor de energiebelasting moet worden ingezet. En vooral ook: waarvoor niet. Die duidelijkheid draagt bovendien bij aan begrip en draagvlak voor de energiebelasting.

### **III. Technologische ontwikkelingen vergen bewuste keuzes over wat wel en niet moet worden belast in de energiebelasting.**

Voorals de verdere groei van decentrale energieopwekking roept dilemma's op over de toekomstige rol van de energiebelasting. Het gaat dan met name om elektriciteitsopwekking met particuliere zonnepanelen. Eigen verbruik van zelf door middel van duurzame bronnen opgewekte elektriciteit is op dit moment niet belast. Naar verwachting blijft het aantal particuliere zonnepanelen toenemen. Als het wenselijk wordt geacht ook het verbruik van zelfopgewekte elektriciteit te belasten om grondslagerosie tegen te gaan en een zo groot mogelijke besparingsprikkel te geven, vergt dit een heroverweging van de vormgeving van de energiebelasting. Daarbij zullen er onvermijdelijke uitdagingen zijn op het gebied van databeschikbaarheid en handhaafbaarheid van de energiebelasting.

Aangedreven door toenemend fluctuerend aanbod van elektriciteit, krijgen opslagmechanismen in de vorm van batterijen en hernieuwbare gassen een steeds grotere rol in ons energiesysteem. Dat vraagt erom in elk geval een afgewogen besluit te nemen over hoe we willen omgaan met opslag zonder (direct daaropvolgend) verbruik in de energiebelasting. Hetzelfde geldt voor de opkomst van duurzame aardgasvervangers die energetisch worden gebruikt.

### **IV. Een grote stelselwijziging is niet gewenst en niet nodig.**

We hebben gezien dat het weggaan van de basis van de huidige energiebelasting – het belasten van de levering van energie aan de eindverbruiker – tot veel problemen zou leiden. In hoofdstuk 7 hebben we besproken dat heffen eerder in de keten (bij de productie) stuit op Europeesrechtelijke problemen en de energiemarkt in Nederland sterk onder druk kan zetten. Het later in de keten heffen, bij het daadwerkelijke verbruik, stuit op grote uitvoeringsproblemen en doet een groot beroep op het doenvermogen van huishoudens.

Heffen bij levering zorgt voor een balans tussen de mogelijkheid effectief te sturen op energieverbruik dicht bij de eindverbruiker, maar in beginsel wel met een groep professionele belastingplichtige leveranciers. Daardoor is sprake van relatief beperkte uitvoerings- en administratieve lasten en een beperkt beroep op het doenvermogen van huishoudens. Zeker

afgezet tegen alternatieve vormgevingen is de huidige vormgeving zo slecht niet. Bij de knelpunten die op dit moment spelen en die in de toekomst kunnen opkomen, zien we in het licht van het voorgaande op dit moment geen aanleiding voor een grote stelselherziening. Vereenvoudiging van de energiebelasting kan knelpunten verkleinen en oplossen. Vereenvoudiging is mogelijk zonder grote stelselherziening.

#### **V. Vereenvoudiging is noodzakelijk om de energiebelasting toekomstbestendig te maken.**

Met het oog op de veranderende energiemarkten en doorlopende technologische ontwikkelingen is zeker dat de energiebelasting nog met veel veranderingen zal worden geconfronteerd. Te denken valt aan de opkomst van elektriciteit delen, sterke groei van het aantal particuliere zonnepaneeleigenaren en energieopslag. Aanpassingen in de energiebelasting zijn vaak wenselijk en soms onvermijdelijk. Vereenvoudiging van het instrument is noodzakelijk om aanpassingen te kunnen blijven doen.

Het sterk beperken van het aantal schijven, bijvoorbeeld tot twee, vereenvoudigt de belasting al significant, zonder het doel van degressiviteit – het beschermen van de nationale concurrentiepositie van energie-intensieve bedrijven – uit het oog te verliezen. Bewerkelijke regelingen zoals de regelingen voor blokaansluitingen hoeven dan niet meer – of slechts in zeer beperkte mate – te worden toegepast door energieleveranciers, de Belastingdienst en belanghebbenden. Onderzoek naar passende schijfgrenzen en tarieven is nodig om tot een concreet voorstel te komen dat zo lastenneutraal mogelijk is en de huidige verduurzamingsprikkel uit de energiebelasting zoveel mogelijk in stand houdt binnen de energiebelasting of via een ander instrument.

#### **VI. Frequente wijzigingen maken de energiebelasting minder effectief en minder toekomstbestendig.**

Burgers en bedrijven willen weten hoeveel ze kwijt zijn aan energiebelasting als onderdeel van de totale energierekening. Dat helpt ze bij het budgetteren en bij het maken van investeringsbeslissingen rondom verduurzaming. Frequent wisselende tarieven en wisselingen in bijzondere regelingen maken kostenbatenafwegingen onzeker en kunnen daardoor een remmend effect hebben op het verwezenlijken van de achterliggende beleidsdoelen. Het is daarom belangrijk dat nieuwe wijzigingen en substantiële tariefwijzigingen niet te snel of makkelijk worden ingevoerd.

#### **VII. Wijzigingen moeten zo techniekneutraal mogelijk worden geformuleerd.**

Gelet op de dynamische aard van de energiemarkten en de daar optredende technologische ontwikkelingen, is het raadzaam wijzigingen in de energiebelasting zo techniekneutraal mogelijk te formuleren. Op die manier biedt de energiebelasting flexibiliteit in de toepassing ervan op nieuwe technieken. Te denken valt aan het gebruik van de term “energieopslagfaciliteit” in plaats van “batterij”. Door een meer generieke term te gebruiken vallen niet uitsluitend batterijen onder de regeling die dubbele energiebelasting voorkomt bij energieopslag, maar vallen in de toekomst ook andere, nieuwe vormen van energieopslag onder de regeling. Tegelijkertijd is het zaak om regelingen niet té open te formuleren. Al te ruim geformuleerde bepalingen kunnen tot rechtsonzekerheid bij belanghebbenden leiden en zijn bewerkelijk voor energieleveranciers en de Belastingdienst bij de uitvoering van de energiebelasting. Daarom is een duidelijk kader extra van belang in de toelichtingen op dergelijke regelingen.



