

## Toelichting

In de toelichting worden de volgende maatregelen beschreven en uitgewerkt:

1. De "inputvrijstelling WKK" beperken;
2. De vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés afschaffen;
3. Het verlaagd tarief glastuinbouw afschaffen.

Het gaat in alle drie de gevallen om vrijstellingen die ook als "fossiele subsidie" worden aangemerkt. Het vormt daarmee ook het belangrijkste pakket aan maatregelen van dit kabinet om de fossiele subsidies te beperken.

In de laatste paragraaf (4) wordt stilgestaan bij de behandeling van dit pakket aan maatregelen tijdens het voorjaarsoverleg.

### 1. Inputvrijstelling WKK

In het coalitieakkoord is afgesproken om de "inputvrijstelling WKK" te beperken. Dit is in meerdere opzichten de meest complexe maatregel in de energiebelasting die op de planning staat. Deze maatregel is zowel juridisch als uitvoeringstechnisch complex. Bovendien raakt deze maatregel een groot aantal verschillende sectoren waardoor het (klimaat)effect anders uitvalt tussen verschillende sectoren.

Hieronder willen wij u achtereenvolgens informeren over (1.1) wat is WKK, (1.2) de fiscale wijziging in het coalitieakkoord en (1.3) onze nadere uitwerking.

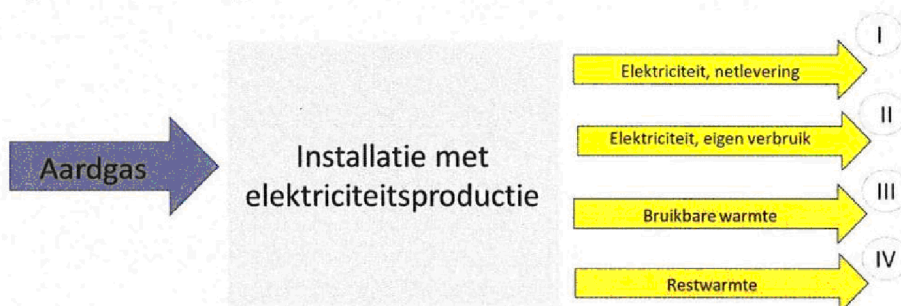
#### 1.1 Wat is WKK?

- WKK staat voor Warmtekrachtkoppeling. Er is sprake van WKK als bij de verbranding van brandstoffen elektriciteit (= kracht) wordt opgewekt én een deel van de restwarmte nuttig wordt ingezet.
- Bij de productie van elektriciteit door verbranding van aardgas zal – hoe efficiënt de installatie ook is – sprake zijn van energieverlies in de vorm van restwarmte. Zo realiseren de meest moderne elektriciteitscentrales een elektrisch rendement van tegen de 60%.<sup>1</sup>
- De gecombineerde opwek van elektriciteit en warmte is efficiënter. Hoewel WKK-installaties over het algemeen een elektrisch rendement van 30-45% realiseren, kan het energetisch rendement hoger uitkomen dan 60% doordat de warmte (deels) nuttig wordt ingezet.

<sup>1</sup> Van de energiewaarde in de aardgasinput wordt 60% omgezet in elektrische energie. De overige 40% gaat verloren als restwarmte (tenzij nuttig ingezet).

- Installaties waarin het principe van warmtekrachtkoppeling wordt toegepast kunnen als volgt schematisch worden weergegeven. Hierbij is de energiewaarde van de aardgasinput gelijk aan de opgetelde energiewaarde van de output (pijlen I t/m IV).

**Figuur 1: Omzetting in een WKK-installatie**



- In Nederland staan ruim 2.700 WKK-installaties opgesteld. Het gaat hierbij vooral om installaties in de glastuinbouw en industrie die met name voor de warmtevraag (in teelt, chemisch proces of bij bereiding voedsel) staan opgesteld. De elektriciteit vormt dan een financieel aantrekkelijk bijproduct. Het kan hier ook gaan om installaties van elektriciteitsproducenten waarbij ook aan een warmtenet wordt geleverd.
- Strikt genomen maken ook grote elektriciteitscentrales die alleen elektriciteit produceren gebruik van warmtekrachtkoppeling. In technisch opzicht is het onderscheid met centrales die aan een warmtenet leveren dan ook niet groot. In onderstaande tabel zijn installaties die uitsluitend elektriciteit produceren vooralsnog buiten beschouwing gelaten.

**Tabel: Electriciteitsproductie installaties met WKK, 2021**

	Inzet		Productie		Installaties Aantal
	Aardgas miljarden m3	Overige brandstoffen PetaJoule	Elektriciteit TWh	Warmte PetaJoule	
Energiesector	2,1	89,6	19,7	18,1	12
Land- en tuinbouw	3,2	4,7	11,6	50,8	2.326
Industrie	4,0	20,9	11,8	74,0	112
Raffinaderijen en winningsbedrijven	0,5	7,1	1,7	10,1	8
Voedings- en genotmiddelen	0,6	1,0	1,3	12,4	45
Papier	0,4	0,1	1,0	6,0	15
Chemie	2,3	8,5	7,3	40,0	27
Overige industrie	0,1	4,2	0,4	5,5	17
Overig	0,2	100,4	5,8	29,4	298
Distributiebedrijven	0,1	9,1	0,6	5,4	91
Gezondheidszorg	0,1	0,0	0,2	0,9	26
Afvalverbranding	0,0	88,3	4,6	21,3	46
Overige producenten	0,0	3,0	0,3	1,8	135
Totaal installaties met WKK	9,4	215,7	48,9	172,2	2.748

### 1.2 Coalitieakkoord

- Op dit moment hoeft er zowel over de input als de output van een WKK-installatie geen energiebelasting betaald te worden. Dit komt door de toepassing van een tweetal vrijstellingen, namelijk (1) de inputvrijstelling elektriciteitsopwekking en (2) de outputvrijstelling WKK. In bijlage 1 treft u een nadere juridische beschrijving van deze vrijstellingen.
- In het coalitieakkoord is afgesproken om de "inputvrijstelling WKK" te beperken. Dit moet volgens het coalitieakkoord 100 mln. opleveren en samen met het afschaffen van het verlaagde tarief glastuinbouw een emissiereductie van 1 Mton realiseren.

#### **Tekst coalitieakkoord**

*Beperken inputvrijstelling WKK:* De inputvrijstelling in de energiebelasting voor verbruik van aardgas bij elektriciteitsopwekking wordt voor warmtekrachtkoppeling systemen (WKK's) per 1 januari 2025 beperkt tot het aardgas dat wordt aangewend voor de productie van elektriciteit dat wordt geleverd aan het net. De budgettaire opbrengst bedraagt naar verwachting circa 100 miljoen euro per jaar. Mogelijke interactie-effecten worden meegenomen bij de vaststelling van de tarieven voor de taakstellend ingeboekte maatregelen binnen de energiebelasting/ODE.

### 1.3 Ambtelijk aanbevolen vormgeving

- Wij hebben de beperking van de "inputvrijstelling WKK" nader uitgewerkt. Hierbij is rekening gehouden met:
  - De afspraken uit het coalitieakkoord;
  - De fiscaal-juridische mogelijkheden, met name binnen de European Energy Taxation Directive (ETD);
  - De uitvoering van deze maatregel door energieleveranciers en de Belastingdienst;
  - De administratieve lasten voor exploitanten van WKK-installaties en energiecentrales;
  - De verduurzamingsprikkel;
  - De budgettaire opbrengst.
- Onze aanbevolen vormgeving is in lijn met de laatste richtlijnvoorstellen voor de ETD. In principe voldoet Nederland daarmee aan mogelijk nieuwe Europese regelgeving. Het is echter niet de verwachting dat er snel unanimititeit bereikt zal worden over het wijzigen van de ETD.

- We hebben door de oogharen gezien of de fiscale maatregel voor de verschillende sectoren leidt tot een verduurzamingsprikkel. Wij hebben Trinomics gevraagd om het effect van deze maatregel op specifieke sectoren nader in beeld te brengen (zie verder paragraaf 4). Aan de hand hiervan kan worden nagegaan of alternatieve sectorspecifieke mitigerende maatregelen mogelijk zijn (vanuit de fiscaliteit onze eerste voorkeur) of dat maatwerk binnen de fiscaliteit noodzakelijk is (met mogelijk hogere uitvoeringskosten en staatssteun aspecten).
- In de huidige vormgeving is de opbrengst van deze maatregel circa 300 miljoen euro. Dit is hoger dan de in het coalitieakkoord geraamde 100 miljoen euro. Dit komt met name doordat de belastingtarieven op gas per saldo hoger uitkomen (ODE-integratie, minder degressieve tarieven). Ook is de raming nu gebaseerd op meer nauwkeurige CBS-gegevens.
- Bijlage 1 bevat meer gedetailleerd onze uitwerking van de beoogde wetsaanpassingen. In het vervolg van deze notitie staan we stil bij drie belangrijke keuzen die we hebben gemaakt bij de uitwerking:
  - Welke vrijstelling wordt aangepast?
  - Hoe wordt aardgas gesplitst in een belast en onbelast deel?
  - Hoe om te gaan met de afbakening van het voorstel?

#### **Keuze A: Welke vrijstelling wordt aangepast?**

Om invulling te geven aan het coalitieakkoord stellen wij voor de fiscale behandeling van warmtekrachtkoppeling zodanig aan te passen dat vanaf 1 januari 2025:

- aardgas dat wordt gebruikt om warmte te produceren wordt belast;
- elektriciteit voor eigen gebruik wordt belast;
- aardgas dat wordt aangewend voor de productie van elektriciteit dat wordt geleverd aan het net vrijgesteld blijft.

Hiermee wordt niet tegemoet gekomen aan de wens om alleen het eigen gebruik van elektriciteit te belasten (via het enkel afschaffen van de "outputvrijstelling WKK").

#### **Achtergrond:**

- Het coalitieakkoord beoogt om de "inputvrijstelling WKK" te beperken. Het is niet eenduidig wat hier precies mee wordt bedoeld. Dit aangezien de energiebelasting twee vrijstellingen kent die betrekking hebben op de WKK.
- De huidige fiscale behandeling van de WKK zorgt er niet alleen voor dat elektriciteit dat wordt geleverd aan het net is vrijgesteld (om dubbele

belastingheffing te voorkomen), maar ook dat de productie van bruikbare warmte en elektriciteit voor eigen verbruik zijn vrijgesteld. Deze laatste twee energiestromen worden (in tegenstelling tot de elektriciteit die wordt geleverd aan het net) niet later in de keten belast.

- Dit brede fiscale regime belemmert de introductie van duurzamere technieken. Als elektriciteit wordt afgenomen is deze wel belast, terwijl energiegebruik via een WKK-installatie geheel onbelast is. Hierdoor worden duurzame alternatieven zoals de installatie van een elektrische ovens of warmtepompen fiscaal ontmoedigd terwijl de warmte opgewekt met een aardgasgestookte WKK-installatie fiscaal wordt gestimuleerd. De prikkel staat precies de verkeerde kant op.
- Door elektriciteit voor eigen gebruik en warmte in de keten te belasten (pijlen II en III in figuur 1), wordt deze verkeerde prikkel opgeheven en wordt daarmee de fiscale belemmering op verduurzaming opgeheven.
- Door elektriciteit dat wordt geleverd aan het net vrij te stellen (pijl I in figuur 1), wordt voorkomen dat er een dubbele belastingheffing op elektriciteit ontstaat. Elektriciteit die aan het net wordt geleverd, wordt namelijk bij de levering aan de eindgebruiker belast.

Bij het volgende onderdeel gaan wij in op hoe de restwarmte dient te worden toegerekend aan peilen I - III en daarmee welk deel van de restwarmte wel en niet belast is.

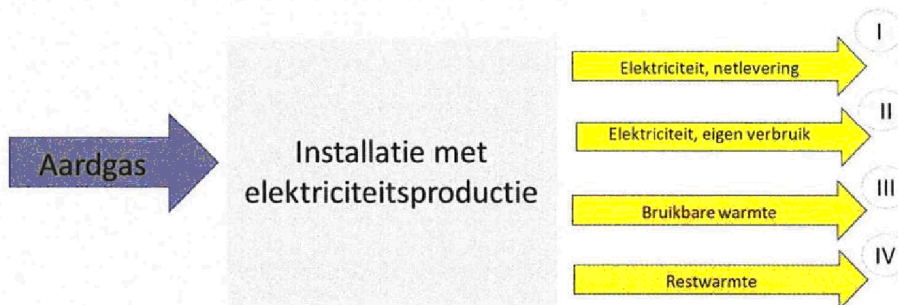
- De voorgestelde aanpak is niet onomstreden. Wij zijn in overleg met diverse departementen (EZK Elektriciteit, EZK Warmte, EZK Industrie, LNV Glastuinbouw) en belangenverenigingen (Energie Nederland, VNO-NCW, VEMW, Glastuinbouw Nederland) over de uitwerking van het coalitieakkoord.
  - De energiesector pleit er daarbij voor om alleen de "outputvrijstelling WKK" af te schaffen (c.q. elektriciteit voor eigen verbruik wel belasten maar warmteproductie niet).
  - Appreciatie FIN: De maatregel is gericht op verduurzaming in de industrie en glastuinbouw. Dit zijn sectoren die de WKK primair inzetten voor de warmtevraag. Als de warmte onbelast blijft, verbetert dit maar in beperkte mate de prikkel om te verduurzamen. Het blijft aantrekkelijker fossiel opgewekte warmte te gebruiken voor de bedrijfsprocessen. Daarom valt deze optie onzes inziens af.

### Keuze B: Welke splitsingsmethode wordt toegepast?

Om elektriciteit voor eigen gebruik en warmte te kunnen belasten, moet de gasinput in een WKK-installatie administratief worden gesplitst in een belast en onbelast deel. Royal HaskoningDHV adviseert om een splitsingsmethode te hanteren waarmee alleen de energiewaarde van de opgewekte elektriciteit wordt vrijgesteld. Wij stellen voor om van dit advies af te wijken en er rekening mee te houden dat elektriciteitsopwekking inherent gepaard gaat met energieverlies.

- De gasinput die wordt gebruikt in een WKK-installatie dient te worden gesplitst in een belast (warmte) en onbelast deel (elektriciteit). Er zijn verschillende splitsingsmethoden mogelijk om dit te bewerkstelligen. Het onderscheid in deze methoden is vooral de wijze waarop restwarmte (pijl IV in figuur 1) wordt toegewezen aan het belaste en onbelaste deel.

**Figuur 1 (herhaald): Omzetting in een WKK-installatie**



- Net voor de kerst heeft u een rapport van Royal HaskoningDHV naar de Tweede Kamer gestuurd. Centraal in dit rapport staat de vraag welke splitsingsmethode te hanteren. Royal HaskoningDHV beveelt hierbij aan om de energiewaarde van de elektriciteitsoutput (de energiewaarde van pijl I)<sup>2</sup> te gebruiken om de vrijstelling voor de gasinput te berekenen. De warmte die wordt geproduceerd (pijlen III en IV) zijn dan standaard volledig belast. Dit zou erop neerkomen dat per kWh opgewekte elektriciteit 3,6 MJ aardgas wordt vrijgesteld. Royal HaskoningDHV doet deze aanbeveling omdat:
  - Deze splitsingsmethode geen significante administratieve lasten met zich meebrengt voor WKK-exploitanten. Deze methode is uitsluitend gebaseerd op het meten van gasinput en elektriciteitsoutput van een

<sup>2</sup> In dit onderdeel gaan we bewust niet in op de elektriciteit die voor eigen gebruik wordt opgewekt (pijl II in figuur 1). Dit zou namelijk de discussie op deze plek nodeloos compliceren. Zie eventueel bijlage 1 voor nadere informatie hierover.

WKK-installatie. Deze meters zijn betrouwbaar en over het algemeen aanwezig bij WKK-installaties.

- Met deze methode wordt een zo groot mogelijke fiscale prikkel gegeven om de omzetting van aardgas in elektriciteit en warmte zo efficiënt mogelijk te laten verlopen.
- Het rapport van Royal HaskKoningDHV heeft tot onrust met name bij de leden van Energie Nederland (c.q. energieproducenten) geleid. Zij merken terecht op dat de splitsingsmethode zoals voorgesteld door Royal HaskKoningDHV ertoe leidt dat ook energiecentrales die uitsluitend voor het elektriciteitsnet produceren energiebelasting gaan betalen. Dit komt omdat het energieverlies in de vorm van restwarmte (pijl IV) volledig wordt toegerekend aan het belaste deel van de aardgasinput. Alleen de energiewaarde die besloten zit in de elektriciteit voor het net (pijl I) is in deze methode vrijgesteld. Deze belastingverzwaring zou mogelijk een verhoging van de elektriciteitsprijs tot gevolg kunnen hebben.
- Een voorbeeld kan dit nog wat verduidelijken. De meest efficiënte gascentrales halen een elektrisch rendement van 60%. Dit betekent dat 60% van de energiewaarde van aardgas wordt omgezet in elektriciteit (= onbelast volgens de splitsingsmethode van Royal HaskKoningDHV) en 40% van de energie-inhoud verloren gaat (= restwarmte en belast volgens de splitsingsmethode van Royal HaskKoningDHV). Dit betekent dat waar de aardgasinput van gascentrales nu volledig is vrijgesteld, er in de nieuwe situatie over 40% van de aardgasinput energiebelasting betaald moet worden.
- Wij stellen voor om de splitsingsmethode zoals voorgesteld door Royal HaskKoningDHV aan te passen. Het is niet de intentie belasting te gaan heffen over de productie van elektriciteit voor het net. Er wordt immers bij de levering van elektriciteit al belasting geheven en de opzet van de maatregel is om dubbele belastingheffing te voorkomen. Daarom stellen wij voor om bij het bepalen van de vrijstelling voor de geproduceerde elektriciteit voor het net (pijl I) standaard uit te gaan van een elektrische efficiëntie van 60%.
- In het voorstel is nu opgenomen dat per opgewekte kWh opgewekte elektriciteit niet 3,6 MJ maar 6 MJ aan gasinput wordt vrijgesteld ( $3,6 \text{ MJ} / 60\% = 6 \text{ MJ}$ ). Hiermee blijven de voordelen zoals Royal HaskKoningDHV deze schetst behouden en wordt er ook tegemoet gekomen aan de kritiek van Energie Nederland.
- Dit leidt ertoe dat voor zo goed als alle installaties de inputvrijstelling wordt beperkt ten opzichte van de huidige situatie. De aanpassing van de splitsingsmethode leidt ertoe dat iedere installatie die elektriciteit produceert een grotere vrijstelling behoudt dan in het voorstel van Royal HaskKoningDHV.

Op elektriciteitscentrales is een bescheiden belastingverhoging van toepassing omdat zij het hoogste elektrische rendement realiseren (wij schatten 55-60%). Voor installaties in de industrie en glastuinbouw geldt een lager elektrisch rendement (wij schatten 30 – 45%) en daarmee een grotere beperking van de vrijstelling. Dit is in lijn met de intentie van deze maatregel.

- De splitsingsmethode kan zodanig worden vormgegeven dat ook bij een lager elektrisch rendement al de volledige vrijstelling wordt gerealiseerd. Wij doen hier nog een verdere juridische verkenning naar (jurisprudentie over de 'vrijstelling'). Ook de effectenstudie uitgevoerd door Trinomics geeft mogelijk nieuwe inzichten (effect van de maatregelen op verschillende typen installaties en sectoren). U wordt hier na afronding van de analyses over geïnformeerd.
- De andere splitsingsmethoden uit het rapport van Royal HasKoningDHV gaan gepaard met hogere administratieve lasten voor ondernemers. Om deze methoden toe te passen moet namelijk de energiewaarde van de warmtestroom worden gemeten. Bij de niet-ETS installaties gebeurt dit niet standaard (= administratieve lasten exploitanten) en zijn de metingen bovendien minder betrouwbaar. In bijlage 2 treft u het rapport van Royal HasKoningDHV.

#### **Keuze C: Hoe om te gaan met de afbakening van het voorstel?**

Wij stellen voor om geen afbakening op te nemen in de wet en in beginsel alle elektriciteitsproductie in de beperking van de vrijstelling te betrekken (breder dan het coalitieakkoord). Dit betekent dat ook potentieel voor gasgestookte elektriciteitscentrales die uitsluitend voor het net produceren de vrijstelling wordt beperkt (alleen installaties die een elektrisch rendement van 60% realiseren hebben een 100% vrijstelling).

#### Achtergrond:

- De huidige inputvrijstelling elektriciteitsopwekking is gericht op alle gasgestookte installaties die elektriciteit opwekken. De inperking van de vrijstelling zoals we deze aanbevelen, heeft betrekking op al deze installaties (alleen enkele installaties die een elektrisch rendement van 60% realiseren hebben een 100% vrijstelling).
- In onze gesprekken wordt er op verschillende gronden voor gepleit om de scope van de maatregel te beperken:
  - De energiesector pleit ervoor om voor installaties die deelnemen aan het EU ETS (bestaand) en ETS2 (toekomst) geen beperking van de



vrijstelling door te voeren. Hiermee blijft voor elektriciteitscentrales, stadsverwarming en een groot deel van de industrie de volledige vrijstelling behouden;

- De industrie pleit ervoor om de vrijstellingen alleen te beperken voor installaties in de glastuinbouw. Dit aangezien in het coalitieakkoord de passage is ondergebracht onder het kopje "landbouw en landgebruik".
- Er valt wat voor te zeggen om de maatregel te richten op specifieke sectoren waar verduurzaming het meest noodzakelijk is en waar andere instrumenten niet reeds de noodzakelijke borging van de klimaatdoelen bereiken (zoals de glastuinbouw). Ook vormt deelname aan het EU ETS mogelijk een criterium om installaties te onderscheiden die automatisch voor een volledige vrijstelling in aanmerking komen (elektriciteitscentrales, industriële installaties) en installaties waarvoor dat niet geldt (warmtenetten, glastuinbouw). Vanuit administratieve en juridische eenvoud, risico op staatssteun, de verduurzamingsprikkel en de wens om fossiele subsidies af te bouwen adviseren wij echter om geen uitzonderingen in te bouwen.
- Bovendien hebben wij Trinomics gevraagd om een nadere analyse te doen van deze maatregelen op specifieke sectoren. Aan de hand hiervan kan worden gezien of generieke danwel specifieke mitigerende maatregelen noodzakelijk zijn.

## **2. Vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés**

In het coalitieakkoord is afgesproken om de vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés in de energiebelasting te laten vervallen. Hieronder willen wij u informeren over (1) wat zijn metallurgische en mineralogische procedés (2) de fiscale wijziging in het coalitieakkoord en (3) onze nadere uitwerking.

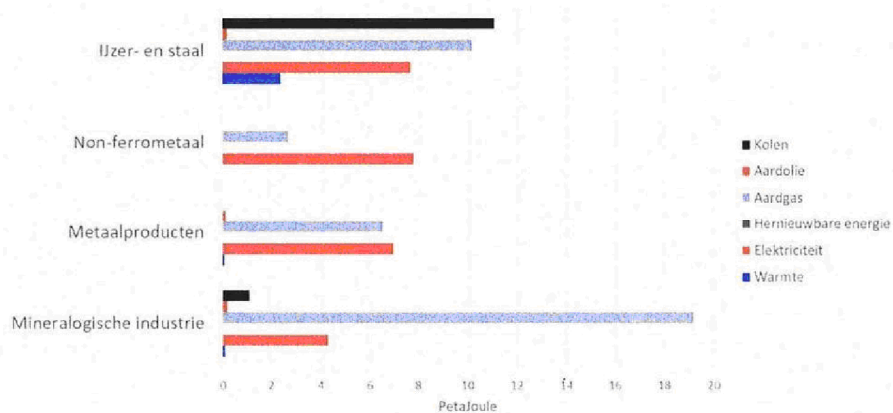
### 2.1 wat zijn metallurgische en mineralogische procedés?

- Metallurgische en mineralogische procedés worden uitgevoerd in vier verschillende sectoren:
  - *IJzer- en staalindustrie* (onderdeel SBI 24): Vervaardiging en gieten van ijzer- en staal. Hierbij gebruikt de sector in Nederland relatief veel kolen in hoogovens voor de vervaardiging van staal. Daarnaast wordt aardgas verbrand in koepel- en inductieovens voor de omsmelting van metalen.
  - *Non-ferrometaalindustrie* (onderdeel SBI 24): Vervaardiging van edelmetalen zoals aluminium en zink. Vooral het zogenoemde

elektrolyse-proces is hierbij energie-intensief. Hierbij wordt elektriciteit gebruikt om zuivere aluminium en zink te verkrijgen.

- o *Metalen producten industrie* (SBI 25): Vervaardiging van metalen producten zoals reservoirs, ketels, radiatoren, bestek etc. Deze sector kent een relatief hoog gebruik van zowel aardgas als elektriciteit voor het omsmelten en bewerken van metalen (bijvoorbeeld smeden, persen, stampen, walsen, lassen en oppervlaktehandeling). De vervaardiging van machines valt niet onder deze sector.
- o *Mineralogische industrie* (SBI 23): Vervaardiging van overwegend bouwmaterialen zoals glas, tegels, bakstenen en kalkzandsteen. Vooral het bakken van keramische producten in ovens vergt een hoog aardgasgebruik.

Figuur 2 Energiegebruik geselecteerde sectoren, 2021



## 2.2 Coalitieakkoord

- Op dit moment kent de energiebelasting verschillende vrijstellingen voor de metallurgische en mineralogische industrie. Het gaat om vrijstellingen voor:
  - o Aardgas dat wordt gebruikt voor mineralogische procedés in de energiebelasting (vervalt volgens het coalitieakkoord);
  - o Aardgas dat wordt gebruikt voor metallurgische procedés in de energiebelasting (vervalt volgens coalitieakkoord);
  - o Elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie, elektrolytische en metallurgische procedés in de energiebelasting (vervalt deels volgens het coalitieakkoord);
- In het coalitieakkoord is afgesproken om de vrijstellingen voor mineralogische en metallurgische procedés in de energiebelasting af te schaffen. Dit moet

volgens het coalitieakkoord 78 miljoen euro opleveren en een emissiereductie van 0,1 – 0,5 Mton realiseren.

#### **Tekst coalitieakkoord**

*Afschaffen vrijstellingen EB – mineralogische en metallurgische procedés – energiebelasting:* De vrijstelling en teruggaafregeling in de energiebelasting (aardgas en elektriciteit) voor metallurgische en mineralogische procedés wordt per 1 januari 2025 afgeschaft. De budgettaire opbrengst bedraagt in 2025 78 miljoen euro. Mogelijke interactie-effecten worden meegenomen bij de vaststelling van de tarieven voor de ingeboekte maatregelen binnen de energiebelasting/ODE.

#### **2.3 Ambtelijk aanbevolen vormgeving**

- Wij hebben het afschaffen van de vrijstellingen voor metallurgische en mineralogische procedés nader uitgewerkt. Hierbij hebben we met dezelfde zaken rekening gehouden als bij de "inputvrijstelling WKK".
- In de huidige vormgeving is de opbrengst van deze maatregel circa 190 miljoen euro. Dit is hoger dan de in het coalitieakkoord geraamde 78 miljoen euro. Dit komt met name doordat de belastingtarieven op gas per saldo hoger uitkomen (ODE-integratie, minder degressieve tarieven).
- Bij de vormgeving van de maatregel hebben we een keuze gemaakt:
  - Wat is de scope van de af te schaffen vrijstellingen?

#### **Keuze D: Scope van de vrijstellingen**

Wij stellen voor om de volgende vrijstellingen te laten vervallen vanaf 1 januari 2025:

- aardgas dat wordt gebruikt voor mineralogische procedés;
- aardgas dat wordt gebruikt voor metallurgische procedés;
- elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie, elektrolytische en metallurgische procedés (staat deels niet expliciet in het CA maar volgt er logischerwijs wel uit);

Ook adviseren wij om een vervangende vrijstelling te creëren voor elektriciteit die wordt gebruikt bij de productie van waterstof (staat deels niet expliciet in het CA maar volgt er logischerwijs wel uit).

#### **Achtergrond:**

- In het coalitieakkoord wordt niet gerefereerd aan de vrijstelling die geldt voor "elektriciteit die wordt gebruik in chemische reductie en elektrolytische

procedés". Deze vrijstelling ziet op dit moment met name op processen in de non-ferrometalenindustrie (productie aluminium en zink op basis van elektrolyse) en metaalproductenindustrie (oppervlaktebehandeling).

- Voor een evenwichtige verduurzaming in de metallurgische industrie is het naar ons oordeel verstandig om de huidige vrijstelling voor elektriciteit die wordt gebruikt voor chemische reductie, elektrolytische en metallurgische procedés volledig te laten vervallen.
- Er bestaat onduidelijkheid of de productie van waterstof op basis van elektrolyse ook onder de vrijstelling voor elektrolytische procedés valt. De Belastingdienst heeft op basis van dit wetsartikel nog geen vrijstellingen verleend aan waterstofproducenten. Een nieuwe duidelijke inputvrijstelling voor de productie van waterstof (door middel van elektrolyse) kan deze onduidelijke situatie wegnemen en voorkomt een dubbele belasting in de keten van waterstof.
- Ambtelijk EZK gaat voorsnog mee in onze aanbevelingen.

### **3. Verlaagd tarief glastuinbouw**

- In het coalitieakkoord is afgesproken om het verlaagd tarief glastuinbouw per 1 januari 2025 te laten vervallen. Tegelijkertijd vervalt ook de Europese verordening op basis waarvan het verlaagd tarief glastuinbouw is aangemerkt als geoorloofde staatssteun. Er hoeft dan ook geen nieuwe aanvraag te worden gedaan.
- Het afschaffen van het verlaagd tarief glastuinbouw is specifiek gericht op verduurzaming van de glastuinbouw. Deze maatregel is onderdeel van een pakket aan maatregelen gericht op de glastuinbouw. In een separate notitie zullen we u hierover informeren. Dit ter voorbereiding van het bewindspersonenoverleg over het Convenant Energietransitie Glastuinbouw 2022-2030.
- Naar huidige inzichten levert het afschaffen van het verlaagd tarief glastuinbouw 125 miljoen euro op. Dit is hoger dan de 48 miljoen euro uit het coalitieakkoord. Wederom wordt dit met name veroorzaakt doordat er nu hogere belastingtarieven voor gas gelden (ODE-integratie, minder degressiviteit).

### **4. Voorjaarsbesluitvorming**

- Na het voorjaarsreces zal de voorjaarsbesluitvorming van start gaan. Onze nadere uitwerking van het coalitieakkoord zal hierbij naar verwachting tot een aantal discussies leiden. Wij adviseren hierbij om deze discussies in de

breder context van het IBO Klimaat, Klimaatfonds en overige klimaatmaatregelen te voeren. Discussies die wij verwachten zijn:

- *Leveringszekerheid elektriciteit*: Gasgestookte installaties leveren een grote bijdrage aan de leveringszekerheid van het elektriciteitsnetwerk. Het inperken van de inputvrijstelling elektriciteitsopwekking, verlaagt de leveringszekerheid. Tegelijkertijd draagt de maatregel wel bij aan de versnelde overgang op gasvrije energiecentrales. Voor dit laatste worden ook binnen het Klimaatfonds initiatieven ontwikkeld.
- *Ontwikkeling stadswarmte*: Gasgestookte installaties leveren een bijdrage aan de ontwikkeling van warmtenetten, temeer nu het gebruik van biomassa wordt ontmoedigd. EZK zet via normering in de warmtewet in op het langzaam uitfaseren van fossiel opgewekte warmte voor warmtenetten. Het inperken van de vrijstelling elektriciteitsopwekking draagt bij aan deze beleidswens.
- *Verduurzaming industrie*: Voor de industrie is het alternatief voor gasgestookte installaties veelal het elektrificeren van de warmtevraag of het gebruik van waterstof. Hierbij speelt de gelimiteerde capaciteit van het elektriciteitsnetwerk, beperkte beschikbaarheid van waterstof en de verder benodigde infrastructuur een rol.
- *Verduurzaming glastuinbouw*: Over de punten die spelen rond de glastuinbouw wordt u later separaat geïnformeerd.
- Wij hebben Trinomics gevraagd om een studie te doen naar het effect van het beperken van de diverse vrijstellingen in de energiebelasting op de verschillende getroffen sectoren (inclusief glastuinbouw). Dit zowel naar het effect op de economische positie van sectoren (output / concurrentienadeel) alsook de verduurzaming van sectoren (CO<sub>2</sub>-uitstoot / energieverbruik). De eerste fase van deze studie zal hierbij gericht zijn op de effecten van de fiscale maatregelen. De uitkomsten van deze fase worden uiterlijk 1 mei verwacht. In de tweede fase van de studie wordt de impact van een breder maatregelenpakket in kaart gebracht. Dit is naar verwachting het maatregelenpakket zoals overeengekomen in het voorjaarsoverleg. Dit zal uiterlijk 1 augustus een rapport opleveren met effecten van het bredere klimaatpakket. Dit rapport kan mede ter onderbouwing van de maatregelen worden meegestuurd met het Belastingplan 2024 richting de Staten-Generaal.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.

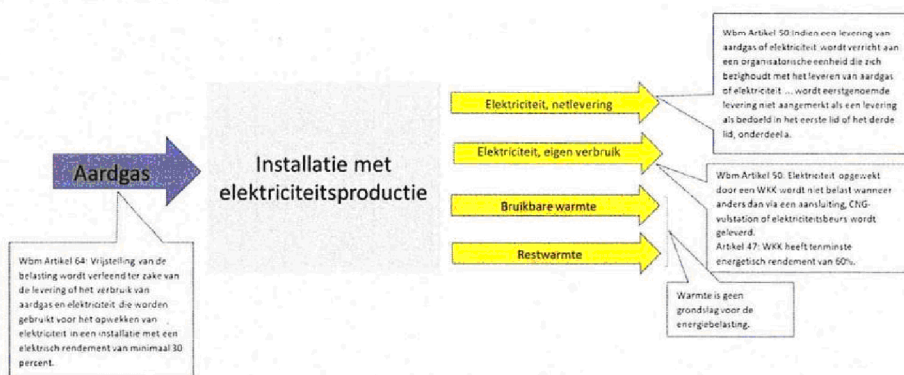
## Bijlage 1 Behandeling WKK in de energiebelasting

In deze bijlage wordt stilgestaan bij de huidige fiscale behandeling van de WKK in de energiebelasting. Ook wordt kort geschetst welke wijzigingen van toepassing zijn als gevolg van de ambtelijke uitwerking van het coalitieakkoord.

### B1.1 Huidige fiscale behandeling WKK-installatie

- Op dit moment hoeft er zowel over de input als de output van een WKK-installatie geen energiebelasting betaald te worden. Dit komt mede door de toepassing van een tweetal vrijstellingen, namelijk (1) de inputvrijstelling elektriciteitsopwekking en (2) de outputvrijstelling WKK.

**Figuur 3: schematisch overzicht fiscale behandeling input en output WKK-installatie in Wbm**



- Inputvrijstelling elektriciteitsopwekking (Wbm artikel 64, lid 1 en 2):** De energiebelasting kent een vrijstelling voor het verbruik van aardgas<sup>3</sup> dat wordt gebruikt voor het opwekken van elektriciteit. Een installatie moet tenminste een elektrisch rendement van 30 procent<sup>4</sup> hebben om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen.
- Het gaat om een relatief grote vrijstelling met in 2023 een budgettair beslag van 798 mln. volgens bijlage IX van de Miljoenennota. Dit komt door het grote aantal installaties waarin met aardgas elektriciteit wordt opgewekt. Dit gaat naast ruim 2.700 WKK-installaties ook om de (veelal grote) energiecentrales waarin uitsluitend elektriciteit wordt opgewekt.

<sup>3</sup> Deze vrijstelling is ook van toepassing op het verbruik van elektriciteit voor het opwekken van elektriciteit. In deze notitie concentreren we voornamelijk op de input van gas (veruit de belangrijkste input bij het opwekken van elektriciteit).

<sup>4</sup> Van de energiewaarde van de input wordt tenminste 30% omgezet in elektriciteit.

- De vrijstelling elektriciteitsopwekking is bedoeld om dubbele belastingheffing op elektriciteit te voorkomen. In principe wordt de energiebelasting bij de eindgebruiker geheven. Om te voorkomen dat er dubbele belastingheffing plaatsvindt, wordt de input die een producent nodig heeft voor de opwek van elektriciteit vrijgesteld.
- De vrijstelling elektriciteitsopwekking kent een relatief brede toepassing. Zolang een installatie een elektrisch rendement van 30% rendement realiseert, is de volledige gasinput vrijgesteld. De vrijstelling geldt daarmee niet alleen voor de elektriciteit die met een installatie is opgewekt, maar ook voor de (bruikbare) warmte die met dezelfde installatie is geproduceerd.
- De vrijstelling elektriciteitsopwekking maakt al sinds de start in 1996 onderdeel uit van de energiebelasting. Hierbij werd er ook expliciet voor gekozen om de input in een WKK-installatie volledig vrij te stellen. Dit "gegeven het grote belang van WKK-installaties" en om "aan te sluiten bij de huidige praktijk".
- De vrijstelling elektriciteitsopwekking is een verplichte vrijstelling in de European Energy Taxation Directive, waar alleen om milieuoverwegingen vanaf geweken mag worden. De meeste EU-landen hanteren dan ook een brede vrijstelling voor elektriciteitsproductie. Alleen Denemarken, Finland en Zweden hanteren vanuit milieuoverwegingen een beperkte vrijstelling.
- *Outputvrijstelling WKK (Wbm artikel 50, lid 6d)*: De elektriciteit die door een WKK-installatie wordt opgewekt kan op twee manieren worden ingezet. Deze elektriciteit kan in de eerste plaats op het openbare net worden gezet. In dit geval geldt geen energiebelasting om (wederom) dubbele belastingheffing te voorkomen.
- In de tweede plaats kan de elektriciteit ook op het terrein worden gebruikt waar de WKK-installatie staat. In dit geval is er sprake van "eigen gebruik" of "gebruik achter de meter". Hoewel er in dit geval sprake is van eindgebruik van elektriciteit, is ook deze elektriciteit vrijgesteld van energiebelasting. Dit gebeurt op grond van de zogenoemde outputvrijstelling WKK. Deze is van toepassing op installaties met een totaal energetisch rendement van tenminste 60%.
- Ook de outputvrijstelling WKK is al in een vroege fase in de energiebelasting verankerd.<sup>5</sup> Doelstelling was toentertijd om te voorkomen dat het aantal belastingplichtigen voor de energiebelasting zou

<sup>5</sup> Per 1 januari 1997 toen ook grootverbruikers onderdeel werden van de energiebelasting.

uitbreiden van 40 naar ongeveer 2.500. De daarmee gepaard gaande uitvoeringskosten wogen toentertijd niet op tegen de extra opbrengst.

#### *B1.2 Ambtelijk aanbevolen vormgeving*

- In het coalitieakkoord is overeengekomen om de "inputvrijstelling WKK" te beperken. Deze afspraak hebben wij nader uitgewerkt. Hierbij rekening gehouden met:
  - De afspraken uit het coalitieakkoord;
  - De fiscaal-juridische mogelijkheden, met name binnen de European Energy Taxation Directive;
  - De uitvoering van deze maatregel door energieleveranciers en de Belastingdienst;
  - De administratieve lasten voor exploitanten van WKK-installaties en energiecentrales;
  - De budgettaire opbrengst.

#### **Ambtelijk voorgestelde wijzigingen Energiebelasting**

1. Wbm Artikel 64, lid 1 en 2 worden vervangen door twee nieuwe leden. Dit betreft de vrijstelling voor aardgas en elektriciteit die worden gebruikt voor het opwekken van elektriciteit. De twee nieuwe leden zijn:
  - 1.1. Uitsluitend aardgas en elektriciteit die wordt gebruikt voor de opwek van elektriciteit wordt vrijgesteld;
  - 1.2. Per kWh geproduceerde elektriciteit wordt 6 MJ aan aardgas en elektriciteit vrijgesteld.
2. Wbm Artikel 50, lid 6(d) vervalt. Dit betreft de vrijstelling voor elektriciteit die een verbruiker heeft opgewekt door middel van een installatie voor warmtekrachtkoppeling.
3. De Wbm zal zodanig worden aangepast dat voor verbruikers met een kleine installatie voor warmtekrachtkoppeling (c.q. installaties die niet deelnemen aan het EU-ETS) een afwijkende systematiek wordt gehanteerd. Bij deze verbruikers wordt alleen de input in een installatie belast en niet de output.

#### Achtergrond:

- *Beperken Wbm Artikel 64, lid 1 en 2:* Dit betreft een wijziging in de inputvrijstelling elektriciteitsopwekking. Deze inputvrijstelling wordt zodanig beperkt dat voortaan alleen de input voor de opwek van elektriciteit wordt vrijgesteld. De input benodigd voor de productie van bruikbare warmte valt niet langer onder de vrijstelling.



- *Vervallen Wbm Artikel 50, lid 6(d)*: Dit betreft het vervallen van de outputvrijstelling WKK. Hiermee wordt in de praktijk voortaan ook het eigen verbruik van elektriciteit belast. Er is hierbij voor gekozen om de output van elektriciteit te belasten in plaats van de input van aardgas om beter aansluiting te vinden bij de fiscale wetgeving (die de eindgebruiker belast).
- Voor relatief kleine installaties willen we desondanks bepalen dat de benodigde input voor de opwek van elektriciteit voor eigen gebruik wordt belast in plaats van de output zelf. Dit om de administratieve lasten van de maatregel (voor zowel installatie-exploitant als Belastingdienst) te beperken.



TER BESLISSING UITERLIJK 23 FEBRUARI

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Tweede beslisnotitie uitwerking fbi/vbi/fgr wetsvoorstel

## Aanleiding

- Deze notitie volgt op de eerste beslisnotitie uitwerking in een wetsvoorstel van de aanpassing in de vennootschapsbelasting van het regime voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi), het regime voor vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi) en de definitie van het fonds voor gemene rekening (fgr) die begin januari met u is besproken (bijlage 1).
- In deze notitie wordt u een tweetal beslispunten voorgelegd i.v.m. de uitwerking van het conceptwetsvoorstel en het plaatsen er van voor internetconsultatie.
- N.a.v. de eerdere bespreking wordt u nader geïnformeerd over de *Real Estate Investment Trust* (REIT)-regimes en de landschapsschets.

## Beslispunten

1. Wij adviseren u er mee akkoord te gaan dat uit de aangekondigde vastgoedmaatregel volgt, dat de uitbreiding van het beleggingsbegrip - die het een fbi mogelijk maakt een vastgoedlichaam, een vastgoedontwikkeldochter, of een servicedochter waarin de fbi een belang heeft te besturen - te laten vervallen en het besturen daarvan te verbieden. Daarnaast adviseren wij om - in aanvulling daarop - het niet mogelijk te maken dat een bestuurder of commissaris van een fbi tevens bestuurder of commissaris is van een dergelijk lichaam waarin die fbi een belang houdt.
2. Indien u akkoord bent met beslispunt 1 verzoeken wij u akkoord te gaan met het finaliseren van bijgaande stukken (concept wettekst en concept toelichting) zodat deze in het krokusreces (uiterlijk vrijdag 3 maart) voor internetconsultatie kunnen worden geplaatst voor een periode van vier weken.

## Kernpunten

- In de huidige praktijk is het een fbi toegestaan om direct vastgoed te houden en - vanwege de uitbreiding van het beleggingsbegrip - een vastgoedlichaam, een vastgoedontwikkeldochter of een servicedochter waar die fbi een belang in heeft te besturen. De met Prinsjesdag 2022 voorgestelde vastgoedmaatregel maakt een einde aan de directe belegging in vastgoed door een fbi.
- Het past daarbij naar onze mening om de uitbreidingen van het beleggingsbegrip die gerelateerd zijn aan het direct beleggen van vastgoed - die het mogelijk maken dat een fbi een vastgoedlichaam,

### Datum

21 februari 2023

### Notanummer

2023-0000032177

### Bijlagen

1. 1<sup>e</sup> beslisnotitie (317178)
2. concept wetsvoorstel
3. concept MvT

22.02.23

Na Reces bespreken

Li de

Week van

6/3)

Mvk

06.03.23

Dane 8 maart

Wt internetconsultatie

Mvd

vastgoedontwikkeldochter of een servicedochter bestuurt – eveneens te laten vervallen. Dat neemt overigens niet weg dat een fbi nog steeds indirect in vastgoed kan beleggen (een belang in een regulier belast vastgoedlichaam) en de daarmee verband houdende uitbreidingen van het beleggingsbegrip in aangepaste vorm blijven bestaan.

- In aanvulling daarop past het naar onze mening ook om niet toe te staan dat de bestuurder of commissaris van de fbi tevens bestuurder of commissaris is van een vastgoedlichaam, vastgoedontwikkeldochter of een servicedochter waarin die fbi een belang houdt.
- U heeft gevraagd onderzoek te doen naar REIT-regimes voor beursgenoteerde REITs in lidstaten van de Europese Unie en deze te vergelijken. Uit onze voorlopige analyse blijkt dat er lidstaten zijn die dergelijke REIT-regimes hebben. De komende periode vervolgen wij onze analyse en de vergelijking van de REIT-regimes. U wordt hier naar verwachting eind maart nader over geïnformeerd.

## Toelichting

### Beslispunt 1

- **Fbi-regime** – Het fbi-regime is opgenomen in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Om voor het fbi-regime in aanmerking te komen, moet een belastingplichtige aan een aantal voorwaarden voldoen. Eén van die voorwaarden is dat het statutaire doel en de feitelijke werkzaamheid van die fbi moeten bestaan uit het 'beleggen van vermogen'.
- **'Beleggen van vermogen'** – In de huidige praktijk is het een fbi – onder andere – toegestaan om direct vastgoed te houden en om een zogenoemd (i) vastgoedlichaam, (ii) vastgoedontwikkeldochter of (iii) servicedochter te besturen.
  - Ad (i) – Een vastgoedlichaam is een lichaam waarvan de bezittingen, geconsolideerd beschouwd, doorgaans ten minste nagenoeg uitsluitend bestaan uit onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen.
  - Ad (ii) – Een vastgoedontwikkeldochter is, kort gezegd, een lichaam dat zich bezighoudt met vastgoedontwikkeling.
  - Ad (iii) – Een servicedochter is, kort gezegd, een lichaam dat zich bezighoudt met het verrichten van bijkomstige werkzaamheden die een rechtstreeks verband houden met beleggingen in vastgoed.
- **De vastgoedmaatregel** – Het kabinet heeft op Prinsjesdag 2022 de zogenoemde vastgoedmaatregel aangekondigd.<sup>1</sup> De vastgoedmaatregel beperkt het in artikel 28, tweede lid, Wet Vpb 1969 opgenomen begrip 'beleggen van vermogen' in die zin dat daarvan wordt uitgezonderd het beleggen in onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen. Een fbi kan door de vastgoedmaatregel niet langer 'direct' beleggen in vastgoed.
- **Uitbreiding 'beleggen van vermogen'** – Het blijft een fbi wel toegestaan een belang te houden in een normaal belastingplichtig vastgoedlichaam (ook wel indirect beleggen in vastgoed genoemd). Het blijft een fbi ook toegestaan een belang te houden in een vastgoedontwikkeldochter en een servicedochter. De fbi fungeert in dit geval als houdstermaatschappij. Een beleggingsinstelling die indirect belegt in vastgoed behoudt de toepassing van het fbi-regime, mits aan de overige voorwaarden daarvoor wordt voldaan.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 6 (Aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023).

- **Verbod op besturen** – Echter een fbi mag ingevolge de voorgestelde aanpassing van artikel 28 Wet Vpb 1969 niet een vastgoedlichaam, vastgoedontwikkeldochter of servicedochter besturen. In aanvulling op die voorwaarde wordt eveneens opgenomen dat de bestuurder of commissaris van de fbi niet tevens bestuurder of commissaris kan zijn van een dergelijk lichaam waarin die fbi een belang houdt. Daarmee vervallen de uitbreidingen van het beleggingsbegrip die samenhangen met het direct beleggen in vastgoed.
- **Argumentatie voor het verbod op besturen** – Het verbod op het besturen van een vastgoedlichaam, vastgoedontwikkeldochter of servicedochter waarin die fbi een belang houdt, is een wijziging ten opzichte van de huidige voorwaarden voor toepassing van het fbi-regime. Het verbod op besturen past naar onze mening bij het beperken van het begrip 'beleggen van vermogen' in die zin dat het een fbi niet langer is toegestaan 'direct' te beleggen in vastgoed. Bestuurshandelingen of bestuurlijke betrokkenheid bij een lichaam kunnen niet worden aangemerkt als beleggingsactiviteiten.<sup>2</sup> Ingevolge het voorgestelde artikel 28, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 mag een fbi zich alleen bezighouden met beleggingsactiviteiten, zoals het bepalen van het beleggingsbeleid en de beleggingsstrategie. Enkel de daaraan verbonden beleggingsrisico's mogen voor rekening en risico van de fbi komen. De werkzaamheden die verband houden met het beheer en de exploitatie van het vastgoed dienen in een normaal belastingplichtig lichaam plaats te vinden en moeten volledig voor rekening en risico van dat lichaam komen. Om die reden is het onder het voorgestelde artikel 28 Wet Vpb 1969 niet toegestaan een vastgoedlichaam te besturen. Het past binnen het kader van het voorgestelde artikel 28 Wet Vpb 1969 om voornoemde redenen niet een fbi toe te staan het bestuur te voeren over een vastgoedlichaam, de vastgoedontwikkeldochter of servicedochter.
- **Advies voor akkoord** – Wij adviseren u akkoord te gaan met het verbod op besturen, zijnde de voorwaarde dat een fbi in de toekomst (vanaf 1 januari 2025, de datum waarop de voorgestelde vastgoedmaatregel in werking treedt) niet een vastgoedlichaam, een vastgoedontwikkeldochter of een servicedochter mag besturen.

#### Beslispunt 2

- Door een volle wetgevingsagenda en de relatief beperkte wetgevende capaciteit is het helaas niet eerder gelukt om een concept wetsvoorstel met u te delen.
- Gelet op de doorlooptijden na ommekomst van de reacties op de internetconsultatie is het echter noodzakelijk op  korte termijn de concept teksten voor internetconsultatie aan te bieden.
- Indien u akkoord bent zal uiterlijk op vrijdag 3 maart de internetconsultatie 'live' gaan voor een periode van 4 weken.
- Dit betekent dat vanaf maandag 3 april de input van de internetconsultatie gewogen en verwerkt zal gaan worden voor een periode van circa 2-3 weken. Mogelijk dat in die periode of daarvoor ook nog contact wordt gelegd met stakeholders.
- Vanaf eind april zullen de gebruikelijk toetsen plaatsvinden om uiteindelijk richting de zomer het wetsvoorstel mee te laten lopen in het tijdpad van het pakket Belastingplan 2024.

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld HR 7 november 1973, BNB 1974/2.

#### Informatiepunt 1 (REIT-regimes)

- U heeft gevraagd onderzoek te doen naar 'real estate investment trust' (REIT)-regimes in andere lidstaten van de Europese Unie. Wij betrekken daarbij ook het Verenigd Koninkrijk.
- Op basis van onze voorlopige analyse komen wij tot de conclusie dat sommige lidstaten een REIT-regime hebben voor beursgenoteerde beleggingsinstellingen. Voorbeelden hiervan zijn België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Italië, Portugal en Spanje. Ook het Verenigd Koninkrijk heeft een REIT-regime dat vereist dat de beleggingsinstelling beursgenoteerd is.
- Voor de volledigheid merken wij op dat sommige van de hiervoor genoemde lidstaten ook een REIT-regime hebben voor niet beursgenoteerde beleggingsinstellingen. Ook Luxemburg heeft een speciaal fondsregime (Luxemburg heeft niet per se een REIT-regime) dat geen verplichting tot beursnotering oplegt aan beleggingsinstellingen.
- Tenslotte is er een aantal lidstaten dat geen REIT-regime kent.
- De komende periode vervolgen wij onze analyse om de verschillende REIT-regimes met elkaar te vergelijken. U wordt hier naar verwachting eind maart nader over geïnformeerd.

#### Informatiepunt 2 (landschapsschets)

- U heeft gevraagd om een nadere uitwerking van de zogenoemde landschapsschets.
- Met betrekking tot het landschap van vastgoed-fbi's is gekeken naar de vpb-aangiften van 2019. Daar zijn 71 fbi's als vastgoed-fbi te beschouwen. Dit zijn fondsen die een beroep doen op de fbi-status in combinatie met een bedrag groter dan € 1 miljoen aan vaste activa op de balans. Van deze vastgoed-fbi's zijn 7 geïdentificeerd als beursgenoteerd. Daarnaast is een tiental fbi's volledig in bezit van een of meerdere pensioenfondsen. De overige fbi's zijn reguliere, niet-beursgenoteerde fbi's.
- Deze groep bezit ongeveer € 25 miljard rechtstreeks aan vastgoed. Hiervan is ongeveer € 5 miljard hiervan in bezit van de beursgenoteerde genoteerde fondsen, € 13 miljard van fbi's van pensioenfondsen en 7 miljard van reguliere fbi's. De beursgenoteerde fondsen bezitten relatief weinig woningen, slechts 1% van hun voorraad bestaat hieruit. Bij pensioenfondsen is dit juist het belangrijkste deel van het vastgoed (72%). De reguliere vastgoed-fbi's houden een middenpositie hierin (33%). Per saldo betekent dat ongeveer de helft van het totale vastgoed van vastgoed-fbi's uit woningen bestaat en de overige helft uit commercieel vastgoed.
- Ook voor de landschapsschets geldt dat hier de komende periode verder aan wordt gewerkt. Ook hiervoor proberen we u eind maart nader te informeren.

#### Communicatie

- Nieuwsbericht en social media aanpak worden uitgewerkt en worden separaat aan u voorgelegd.

#### Politiek/bestuurlijke context

- Op 9 december 2022 is de kabinetsreactie op het evaluatierapport fbi vbi naar de TK gestuurd en is het wetsvoorstel + internetconsultatie

- // aangekondigd. Ook is de met Prinsjesdag 2022 genoemde vastgoedmaatregel fbi benoemd.
- Op 25 januari 2023 vond het CD Internationale fiscaliteit plaats waar // vragen zijn gesteld over voornoemde kabinetsreactie en aandacht is gevraagd voor de uitwerking van dit wetsvoorstel.
  - Op 13 februari 2023 zijn bijna 50 vragen inbreng ontvangen van de VC // FIN in het kader van het schriftelijke overleg kabinetsreactie evaluatierapport fbi vbi. De beantwoording van die vragen worden op een later moment separaat aan u voorgelegd.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



Ma 6/3 14.00-16.30

TER BESLISSING - HEDEN

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Verbruiksbelastingen,  
Douane en Internationale  
aangelegenheden

# nota

Plan van aanpak no cure, no pay-problematiek

Persoonsgegevens

## Aanleiding

Afspraken over behandeling van gegevens

### Datum

3 maart 2023

### Notanummer

2023-0000045336

### Bijlage

1. Kernboodschap en QA
2. Presentatiesheets LOFR
3. Brandbrief directeuren WO

In deze nota treft u het plan van aanpak aan. Los hiervan, maar vanwege het programmaonderdeel over de Laagdrempelige Onafhankelijke Fiscale Rechtshulp waarin een presentatie wordt gegeven door AFP/Opdrachtgeverschap ontvangt u ter kennisname de sheets (bijlage 2).

05.03.23  
*[Handwritten signature]*

## Beslispunt

- Gaat u ermee akkoord om maatregel 1 (standaard uitbetalen van de vergoedingen voor de BPM en de WOZ aan de belastingplichtige resp. belanghebbende) en maatregel 2 (een verlaging van de forfaitaire proceskostenvergoeding voor de BPM en de WOZ) nader uit te werken om mee te laten lopen met het Belastingplanpakket 2024?
- Gaat u ermee akkoord om maatregel 3 (geen uitkering van proceskostenvergoeding ingeval de WOZ-waarde of BPM slechts licht wordt bijgesteld) nader uit te werken en door de Landsadvocaat te laten op juridische houdbaarheid? Daarna te beoordelen of en zo ja welk welk wetstraject haalbaar is.
- U wordt geadviseerd de Tweede Kamer op termijn te informeren over de concrete maatregelen, omdat het plan van aanpak zorgt voor een stevige versnelling in het doorlopen van de voorbereidingstrajecten en de Kamer inhoudelijk nog niet is geïnformeerd. Dat kan via de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda.

ja  
ja  
ja

## Kernpunten

- De maatregelen richten zich op het wegnemen van de financiële prikkel voor ncnp-bedrijven om namens een belanghebbende een bezwaar-/beroepsprocedure te starten met de overwegende reden om een proceskostenvergoeding of een vergoeding van immateriële schade te verkrijgen. Het blijft altijd mogelijk om bezwaar aan te tekenen, eventueel door tussenkomst van een professioneel rechtsbijstandsverlener (gemachtigde) en elke materiële verlaging, hoe klein ook, zal altijd worden verwerkt vanwege de gevolgen voor de belastingschuld.
- Vandaag is tevens een 'brandbrief' ontvangen ondertekend door 15 directeuren van belastingsamenwerkingsverbanden om een noodgreep te nemen voordat de WOZ-uitvoering stil komt te liggen.
- Het plan van aanpak zorgt ervoor dat de benodigde voorbereidingstrajecten in een stroomversnelling terecht komen, waardoor nog niet (volledig) in beeld is gebracht wat bijvoorbeeld de uitvoeringstechnische en juridische consequenties zijn.
- Doordat het plan van aanpak zorgt voor een stevige versnelling, ontbreekt op dit moment het inzicht hoe de maatregelen zich verhouden tot het stakeholdertraject dat gevolgd wordt in de WOZ om het WOZ-proces te verbeteren, waarbij ook de Vereniging Rechtsbescherming Lokale Belastingen is betrokken. Bij deze vereniging is een belangrijk deel van de 'ncnp'-bedrijven werkzaam in de WOZ aangesloten. Omdat het totaal aantal bezwaren blijft stijgen is reeds een stakeholdertraject opgestart om gezamenlijk tot oplossingen en afspraken te komen, mede omdat gemeenten aangeven dat door het stijgende aandeel van ncnp-procedures en de daarbij behorende werklust de uitvoering onder druk staat. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten heeft nu aangegeven dat de invoering van nieuwe wetsvoorstellen m.b.t. box 3, waarvoor het gebruik van de WOZ-waarde in beeld is, tot grote zorgen leidt bij gemeenten. De verwachting is dat door het gebruik in box 3 het belang alleen nog maar groter wordt om bezwaar aan te tekenen en daarmee de druk op gemeenten alleen nog maar toeneemt. Vandaag is bijgevoegde 'brandbrief' van 15 directeuren van belastingsamenwerkingsverbanden ontvangen (biilage 3).

afspraken over behandeling van gegevens'

- Knelpunten doen zich in de BPM met name voor bij aangiften op basis van een taxatierapport. Dit komt met name door de enorme massaliteit van bezwaren: voor de BPM betreffen het jaarlijks ca. 5.000 bezwaarzaken (o.b.v. cijfers over 2022). Het overgrote gedeelte daarvan (90% tot 95%) is afkomstig van een drietal gemachtigden. De problematiek heeft ook gevolgen voor de rechtspraak. Inmiddels liggen bij de rechtspraak al meer dan 10.000 BPM-zaken.



- Binnen de ketenonderdelen zelf worden op verschillende punten verbeteringen doorgevoerd. Bij de WOZ is bijvoorbeeld het doel om woningeigenaren te betrekken in het besluitvormingsproces rondom de WOZ-waarde door hen meer inzicht te geven in de opbouw van de waarde door een uitgebreid taxatieverslag en de mogelijkheid te bieden tot informeel contact met de gemeente als de waarde niet lijkt te kloppen. Daarnaast hebben gemeenten, de Belastingdienst en de rechtspraak diverse knoppen tot hun beschikking om aan te draaien om de hoogte van de proceskostenvergoeding te matigen, zoals het samengevoegd behandelen van zaken of het aanpassen van de wegingsfactor van de zwaarte van een zaak. Deze inspanningen, procesverbeteringen en knoppen om aan te draaien, lijken echter niet in voldoende mate het gewenste effect te hebben, namelijk om het aantal bezwaar- en beroepsprocedures terug te brengen. Uit diverse gesprekken met stakeholders betrokken bij de uitvoering blijkt dat voor een oorzaak van het toenemende aandeel van ncnp-procedures wordt gewezen naar het Besluit proceskosten bestuursrecht (van JenV en BZK) en de (veronderstelde) aanzuigende werking die uitgaat van de hoogte van de vergoedingen en de laagdrempelige voorwaarde om de vergoedingen te kunnen ontvangen als professionele rechtsbijstandsverlener.
- Het door JenV aangekondigde onderzoek naar oneigenlijk gebruik van procedures in relatie tot het Besluit proceskosten bestuursrecht ziet niet op het verdienmodel van 'no cure, no pay', maar op de proceshandelingen van professionele rechtsbijstandsverleners. Er is nog geen zicht op een concrete planning van het onderzoek, maar door JenV is als eindmoment september 2023 gesteld. JenV ziet de oplossing echter niet binnen het Besluit proceskosten bestuursrecht maar in de 'sectorale' wetgeving zelf en sluit daarmee aan bij de conclusies uit het onderzoek van het WODC uit 2021 naar de werkwijze en het verdienmodel van ncnp-bedrijven.

### Toelichting

- Hieronder volgt het plan van aanpak met maatregelen op het gebied van wetgeving (maatregelen 1 t/m 4) en maatregelen die geen wetgeving vereisen (5 en 6). Met wetgeving wordt beoogd de Wet waardering onroerende zaken ('Wet WOZ') en de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 ('Wet BPM') te wijzigen. Er wordt beoordeeld wat de precieze vormgeving van wetgeving moet worden (in de AWR, de Wet WOZ en/of de Wet BPM) en of een AMvB (met eventueel een voorhangprocedure) nodig is. De benodigde voorbereiding van de maatregelen is nu in een stroomversnelling terechtgekomen. Een aantal zaken moet echter nog nader juridisch uitgezocht worden en worden afgestemd met stakeholders.

Van de onderstaande maatregelen is het streven om ze te laten landen in het Belastingplanpakket 2024.

1. Standaard uitbetalen van de vergoedingen voor de BPM en de WOZ aan de belanghebbende;
2. Een verlaging van de forfaitaire proceskostenvergoeding voor de BPM en de WOZ;

De volgende maatregelen worden (verder) onderzocht:

3. Geen uitkering van proceskostenvergoeding ingeval de WOZ-waarde of BPM slechts licht wordt bijgesteld.
4. Verplicht informeel traject voor de WOZ;