



# **DUURZAAM BELASTINGADVIES EEN INVENTARISATIE\_**

Bijgewerkt t/m 21 december 2022

Johan Roest  
28 maart 2023

## **INHOUDSOPGAVE**

<b>1</b>	<b>AFBAKENEN BEGRIPPEN BINNEN DUURZAAM BELASTINGADVIES .....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>AANGEKONDIGDE WIJZIGINGEN IN BELASTINGEN DIE VAN INVLOED ZIJN OP DE ECOLOGIE.....</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>INVENTARISATIE VAN INDIRECTE- EN DIRECTE FISCALE INSTRUMENTEN IN DE INKOMSTENBELASTING, VENNOOTSCHAPSBELASTING EN OMZETBELASTING 2022 .....</b>	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSIE .....</b>	<b>7</b>

## INLEIDING

In september 2022 constateert het planbureau dat het niet waarschijnlijk is dat het kabinet in 2030 de door haar gestelde doelen met betrekking tot CO<sub>2</sub>-reductie zal behalen. Ook de Raad van State is zeer kritisch over het ambitieuze klimaatbeleid van het kabinet. Zij vinden de plannen te weinig concreet en geven aan dat het kabinet moeilijke keuzes uit de weg gaat<sup>i</sup>. Na de klimaatop in Egypte geeft Timmermans aan dat het akkoord, wat betreft de EU, tekort schiet<sup>ii</sup>. Kortom er is nog veel werk te verrichten om de gestelde doelen (deels) te behalen. Wellicht dat de financiële dienstverlening, waaronder de belastingadviseurs, hierin een aanjagende rol kunnen pakken.

In dit stuk staat duurzaam belastingadvies centraal. Als eerste zullen we de begrippen milieubelastingen, directe- en indirecte fiscale instrumenten afbakenen. Daarna zullen we aan de hand van de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda<sup>iii</sup> en het Belastingplan 2023<sup>iv</sup> in beeld brengen welke wijzigingen er op belastinggebied door het kabinet zijn ingezet met betrekking tot belastingen die van invloed zijn op de ecologische component van meervoudige waardecreatie (brede duurzaamheid).

Vervolgens geven we voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting, voorzover mogelijk, aan welke directe- en indirecte fiscale instrumenten hierin in 2022 zijn te onderscheiden. We kijken hierbij alleen naar de ecologische dimensie van duurzaamheid. Deze inventarisatie zullen we vergelijken met onze inventarisatie van een jaar geleden<sup>v</sup>. Het geheel zal worden afgesloten met een conclusie.

In dit stuk zullen we niet, zoals in onze inventarisatie in 'Het Register' ingaan op de functies van belastingheffing en de vraag of belastingwetgeving het meest geschikte instrument is om in te zetten om het ecologische systeem te beschermen en te verbeteren.

## 1 AFBAKENEN BEGRIPPEN BINNEN DUURZAAM BELASTINGADVIES

Bij de afbakening van duurzaam belastingadvies gaan wij uit van meervoudige waardecreatie. Meervoudige waardecreatie komt o.a. voort uit de Triple Bottom Line theorie van Elkinton (People, Planet, Profit). Bij het toepassen van meervoudige waardecreatie dient een organisatie zich zodanig te organiseren dat het van alleen creëren van economische waarde overgaat naar het gelijktijdig en op evenwichtige wijze creëren van ecologische en maatschappelijke waarde.<sup>vi</sup>

Als belastingadviseur (generalist) in de algemene praktijk kom je in aanraking met een divers palet aan belastingen. Inzake duurzaam belastingadvies onderscheiden wij drie pijlers. De eerste pijler bestaat uit de milieubelastingen, de tweede pijler bestaat uit fiscale instrumenten die in de verschillende

belastingsoorten zijn te vinden en die een directe link hebben met de ecologische component van meervoudige waardecreatie en tenslotte bestaat de derde pijler uit fiscale instrumenten die in de verschillende belastingsoorten zijn te vinden en die een indirecte link hebben met de ecologische component van meervoudige waardecreatie.

Bij de afbakening van milieubelastingen nemen wij de afbakening over die het Centraal Bureau voor Statistiek (CBS) hierin maakt. Het CBS maakt bij het in kaart brengen van de opbrengst van milieubelasting een onderscheid in de volgende belastingen:<sup>vii</sup>

<b>Milieubelastingen</b>
1. Brandstofaccijns
2. (BPM)
3. Emissierechten
4. Energiebelasting
5. Motorrijtuigenbelasting (MRB)
6. Overig
- Grond- en leidingwaterbelasting
- Brandstofbelasting
- Afvalstoffenbelasting
- Vliegbelasting
- Fosfaat reductieplan
- Mestoverschotheffing
- Verpakkingsbelasting

Met directe fiscale instrumenten doelen wij op instrumenten binnen een belastingsoort, welke een directe link hebben met het ecologische component. Deze directe link kan ontstaan doordat de wetgever het instrument heeft ingevoerd met als doelstelling stimuleren van investeringen ter bescherming van het milieu; de Milieu-investeringsaftrek. Wij verstaan onder een directe link ook instrumenten, waarbij de link met ecologie niet te halen is uit de doelstelling, maar het instrument wel direct invloed heeft op het ecologische component. Zoals bijvoorbeeld de reisaf trek in de inkomstenbelasting. De doelstelling van de reisaf trek is het stimuleren van het gebruik van openbaar vervoer voor woon-werkverkeer. Het reizen met het openbaar vervoer heeft ook direct impact op het ecologische component. Er mag ons inziens namelijk van worden uitgegaan dat een overstap naar het openbaar vervoer vanuit de auto (fossiel aangedreven) extra CO<sub>2</sub>-uitstoot bespaart, indien we ervan uit gaan dat het openbaar vervoer de (eventuele) toename van reizigers ook kan verwerken.

Indirecte fiscale instrumenten bakenen wij af door hieronder regelgeving te verstaan welke een indirecte link heeft met het ecologische component. Als voorbeeld hiervan kan genoemd worden de fiscale verwerking van renovatie-uitgaven (vergroening panden) in de winstsfeer op grond van goedkoopmansgebruik of het toepassen van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) naast de milieu-investeringsaftrek (MIA). Het goedkoopmansgebruik of de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek hebben niet als doelstelling het verbeteren van het milieu, maar indien deze van toepassing zijn hebben ze er wel indirect invloed op.

## 2 AANGEKONDIGDE WIJZIGINGEN IN BELASTINGEN DIE VAN INVLOED ZIJN OP DE ECOLOGIE

Aan de hand van de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda<sup>viii</sup> en het Belastingplan 2023<sup>ix</sup> hebben we in beeld gebracht welke wijzigingen op belastinggebied door het kabinet zijn ingezet met betrekking tot belastingen die van invloed zijn op het ecologische component van meervoudige waardecreatie.

In onderstaande tabel hebben we de aanpassingen in belastingwetgeving en de aangekondigde nieuwe wetgeving weergegeven die van invloed zijn op het ecologische component van meervoudige waardecreatie.

Aangepaste belastingwetgeving	Aangekondigde nieuwe wetgeving
1. CO <sub>2</sub> -heffing industrie (minimum CO <sub>2</sub> -prijs industrie) <sup>x</sup>	1. Kilometerheffing <sup>xi</sup> /MRB-plus <sup>xii</sup> vanaf 2030 <sup>xiii</sup>
2. Wet Milieubeheer (mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens) <sup>xiv</sup>	
3. Energiebelasting (Wet opslag duurzame energie wordt per 2022 afgeschaft) <sup>xv</sup>	
4. BPM (Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992) <sup>xvi</sup>	
5. Motorrijtuigenbelasting <sup>xvii</sup>	
6. Vliegbelasting <sup>xviii</sup>	
7. Omzetbelasting <sup>xix</sup>	

Uit deze inventarisatie kunnen we concluderen dat het kabinet bewust of onbewust<sup>xx</sup> niet de keuze maakt om een taxshift<sup>xxi</sup> te realiseren door in te zetten op nieuwe milieubelastingen of nieuwe directe fiscale instrumenten om de transitie naar bijvoorbeeld een circulaire economie te stimuleren.

### 3 INVENTARISATIE VAN INDIRECTE- EN DIRECTE FISCALE INSTRUMENTEN IN DE INKOMSTENBELASTING, VENNOOTSCHAPSBELASTING EN OMZETBELASTING 2022

In de tabel hieronder hebben wij de inventarisatie opgenomen van de directe fiscale instrumenten met betrekking tot de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting.

<b>Belastingwet</b>	<b>Direct fiscaal instrument</b>
Inkomstenbelasting	Artikel 3.20 Wet IB01 Bijtelling privé-gebruik auto van de zaak <sup>xxii</sup>
	Artikel 3.20a Wet IB01 Bijtelling privé-gebruik fiets <sup>xxiii</sup>
	3.31 Wet IB01 Willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen <sup>xxiv</sup>
	3.42 Wet IB01 Energie-investeringsaftrek <sup>xxv</sup>
	3.42a Wet IB01 Milieu-investeringsaftrek <sup>xxvi</sup>
	3.87 IB01 Reisaftrek <sup>xxvii</sup>
	5.13 <sup>xxviii</sup> en 8.19 <sup>xxix</sup> Wet IB01 Vrijstellingen groene beleggingen en heffingskorting groene beleggingen.
Vennootschapsbelasting	Artikel 8 lid 1 Vpb en artikel 3.31 Wet IB01 Willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen
	Artikel 8 lid 1 Vpb en artikel 3.42 Wet IB01 Energie-investeringsaftrek
	Artikel 8 lid 1 Vpb en artikel 3.42a Wet IB01 Milieu-investeringsaftrek
Omzetbelasting	Tabel I post b 19 isoleren van bestaande woningen <sup>xxx</sup> .

Het is niet mogelijk om de indirecte fiscale instrumenten allemaal in beeld te brengen. Deze fiscale indirecte instrumenten hebben geen doelstelling die ziet op een directe verbetering van het milieu, maar leveren hieraan wel een bijdrage. Het hangt met name af van de feiten en omstandigheden, welke fiscale instrumenten als indirect kunnen worden aangemerkt. Indien bijvoorbeeld wordt geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel dat minder CO<sub>2</sub> uitstoot kan o.a. de herinvesteringsreserve worden toegepast. Dit fiscale instrument heeft in haar doelstelling niet een directe link met het milieu. Toch zorgt het fiscale instrument ervoor dat een herinvestering interessanter kan worden, omdat door dit indirecte fiscale instrument er een liquiditeitsvoordeel kan worden behaald.

Uit deze inventarisatie kunnen we concluderen dat er niet meer directe instrumenten in de vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en omzetbelasting zijn dan een jaar geleden. Wel komen we nu tot één extra instrument ten opzichte van ons artikel in het Register, door de ruimere afbakening van het begrip direct fiscaal instrument. Dit extra instrument betreft de reisaftrek.

## 4 CONCLUSIE

We zien dat in de politiek geen grote stappen worden gezet om de transitie naar duurzaamheid (ecologie) fiscaal te faciliteren. Het is onduidelijk of dit een bewuste of onbewuste keuze is van de politiek.

Dit concluderen we nadat we in beeld hebben gebracht welke wijzigingen het huidige kabinet heeft aangekondigd met betrekking tot belastingen die van invloed zijn op het ecologische component van meervoudige waardecreatie. Ook zien we dat er ten opzichte van oktober 2021, niet meer directe fiscale instrumenten zijn opgenomen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting.

Met dit onderzoek kunnen we onder andere studenten beter opleiden, door ze bewust te maken van de transitie naar een meervoudige waardecreatie en de rol die belastingen hierin wel/niet innemen. Hierdoor worden studenten in staat gesteld om in de praktijk uitvoering te gaan geven aan duurzaam belastingadvies. De volgende stap in dit onderzoek is om concreet te gaan bekijken welke fiscale instrumenten (direct of indirect) een rol spelen bij duurzaamheidsprojecten<sup>1</sup>. Op deze wijze wordt het voor studenten, financieel adviseurs/belastingadviseurs en ondernemers, duidelijk welke fiscale instrumenten kunnen bijdragen aan zo'n duurzaamheidsproject.

---

<sup>1</sup> Bijvoorbeeld het verduurzamen van kantoorpanden, vanaf 1 januari 2023 dienen kantoorpanden tenminste een C-label te hebben (artikel 5.11 Bouwbesluit 2012). Ook huurwoningen dienen vanaf 2030 over label D te beschikken. <https://www.rvo.nl/onderwerpen/wetten-en-regels-gebouwen/energielabel-c-kantoren> en <https://www.rijksoverheid.nl/regering/bewindspersonen/hugo-de-jonge/nieuws/2022/06/01/duurzaam-wonen-voor-iedereen> (geraadpleegd 10 december 2022)

---

<sup>i</sup> <https://fd.nl/politiek/1452143/planbureau-en-raad-van-state-zeer-kritisch-over-klimaatbeleid-kabinet-rok2cajVXRUq> (geraadpleegd op 15 november 2022)

<sup>ii</sup> <https://fd.nl/politiek/1458461/eu-dreigt-weg-te-lopen-van-klimaattop-egypte-nvk2cajVXRUq> (geraadpleegd op 20 november 2022)

<sup>iii</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/06/03/fiscale-beleids-en-uitvoeringsagenda> (geraadpleegd op 15 november 2022)

<sup>iv</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingplan/belastingplanstukken> (geraadpleegd op 15 november 2022), op 20 december 2022 is het belastingplan 2023 door de eerste kamer aangenomen: [https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36202\\_belastingplan\\_2023](https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36202_belastingplan_2023) (geraadpleegd 20 december 2022)

<sup>v</sup> Het Register, vakblad van het Registerbelastingadviseurs, nummer 5, oktober 2021, pagina 20 t/m 24.

<sup>vi</sup> [220509 publicatie associate lectoraat sf t lr web.pdf \(han.nl\)](#), pagina 13 (geraadpleegd op 20 december 2022)

<sup>vii</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2022/47/opbrengst-milieubelastingen-met-1-miljard-euro-gestegen-in-2021> en <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/aanvullende-statistische-diensten/2022/uitgaven-aan-energie-door-bedrijven-en-huishoudens-2010-2019-herziene-versie?onepage=true> (geraadpleegd 20 december 2022)

<sup>viii</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/06/03/fiscale-beleids-en-uitvoeringsagenda> (geraadpleegd op 15 november 2022)

<sup>ix</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingplan/belastingplanstukken> (geraadpleegd op 15 november 2022)

<sup>x</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 1 p. 5/6 en bijlage 3 p. 8 en 12 en Belastingplan 2023, Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 2

<sup>xi</sup> Voor vrachtwagens is er reeds wetgeving inzake een kilometerheffing en het is de bedoeling dat deze vrachtwagenheffing per 1 januari 2026 in werking zal treden (V-N 2022/39.14)

<sup>xii</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 1 p. 7

<sup>xiii</sup> Kamerbrief 'Hoofdlijnen Betalen naar Gebruik' p. 1

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/07/01/eerste-hoofdlijnenbrief-betalen-naar-gebruik> (geraadpleegd 6 december 2022)

<sup>xiv</sup> Belastingplan 2023, Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 3

<sup>xv</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 1 p. 6/7 en Belastingplan

2023, Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 48 t/m 56

<sup>xvi</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 3 p. 8 en Belastingplan 2023,

Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 40 t/m 43

<sup>xvii</sup> Belastingplan 2023, Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 40 en Vijfde nota van Wijziging

(Belastingplan 2023, 36202) p. 4

<sup>xviii</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 3 p.8 en Belastingplan 2023,

Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 57

<sup>xix</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2022, 2022-0000132565, bijlage 3 p.7 en Belastingplan 2023,

Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36202, nr. 3 p. 37 t/m 39; nul-tarief omzetbelasting zonnepanelen

op woning vanaf 2023

<sup>xx</sup> We hebben niet kunnen achterhalen of de overheid bewust geen fiscale instrumenten inzet in de belastingwetgeving om het milieu te verbeteren. Het kan zijn dat andere maatregelen effectiever zijn dan het inzetten van de instrumentele- of regulerende functie van belastingen.

<sup>xxi</sup> Een taxshift in deze zin kan men omschrijven als een belastingverschuiving van belasting op arbeid naar



---

wordt verzocht een

onderzoek in te stellen naar de aanbevelingen uit het Ex'taks project

(= taxshift). Eerste Kamer, vergaderjaar 2022-2023 36 202 N

<sup>xxii</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 132: doelstelling stimuleren van

emmissievrij rijden en Tweede Kamer, vergaderjaar 2015-2016, 34 391, nr. 3 MvT p. 4

<sup>xxiii</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2018-2019, 35 029, nr. 3 MvT p. 3

<sup>xxiv</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 118: doelstelling stimuleren van

ondernemerschap.

<sup>xxv</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 117: doelstelling stimuleren van investeringen ten behoeve van een doelmatig energiegebruik.

<sup>xxvi</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 117: doelstelling stimuleren van investeringen ter bescherming van het milieu.

<sup>xxvii</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 107: doelstelling stimuleren van het gebruik van openbaar vervoer voor woon-werkverkeer. Dit betreft geen directe link met het milieu, maar het reizen per openbaar vervoer heeft wel een direct effect op het milieu.

<sup>xxviii</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 111: doelstelling stimuleren van investeringen en beleggingen in groenprojecten.

<sup>xxix</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 112: doelstelling stimuleren van investeringen en beleggingen in groenprojecten.

<sup>xxx</sup> Miljoenennota; Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 36 200, nr. 2 p. 129: doelstelling bevorderen van werkgelegenheid in de desbetreffende sectoren, aanpakken problemen op de woningmarkt en bestrijding van het zwarte circuit. Dit betreft geen directe link naar het milieu, maar het isoleren van een woning ouder dan 2 jaar heeft wel direct effect op het milieu.