

Energiebelasting: de samenstelregeling

2019-0017

Onlangs werd bekend dat het kabinet eind 2018 de plank behoorlijk heeft misgeslagen bij hun voorspelling over de gemiddelde energierekening¹ van de Nederlandse burger. In de media wordt uitgebreid stilgestaan bij de door het Centraal bureau van Statistiek voorspelde forse toename van de gemiddelde energierekening. Zelfs de minister-president moest eraan te pas komen om de burger gerust te stellen dat vrijwel iedereen er alsnog op vooruit zou gaan ten opzichte van voorgaand jaar.² Het verschil was echter groot. Was door de minister eind 2018 een gemiddelde stijging van € 108 voorspeld, bleek dit ingevolge de berekeningen van het Centraal bureau van Statistiek met ruim 300% hoger uit te vallen op een bedrag van gemiddeld € 334 per Nederlands huishouden.³ Mogelijk minder bekend is het feit dat de energierekening voor een aanzienlijk gedeelte uit belasting bestaat. In januari 2019 bestond de totale energierekening voor een huishouden voor maar liefst 47 procent uit belasting.⁴

Een besparing op de energierekening kan dus mogelijk worden gevonden in de wijze waarop de belastingheffing wordt vastgesteld. In deze bijdrage gaan wij allereerst in op de werking van de energiebelasting. Omdat in beginsel de energiebelasting per onroerende zaak wordt geheven, gaan wij nader in op het begrip onroerende zaak en in het bijzonder de WOZ-objectafbakening uit de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ). Vervolgens behandelen wij de mogelijkheid om verschillende WOZ-objecten te "clusteren" onder de samenstelregeling, hetgeen mogelijk van invloed kan zijn op de energiebelasting. Wij sluiten af met een conclusie.

Energiebelasting

Energiebelasting wordt op grond van artikel 48 lid 1 Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) geheven op aardgas en elektriciteit. In principe komt in elk huishouden en bedrijf de energie binnen via een zogenaamde aansluiting. Ook voor de belastingheffing knoopt de wetgever aan bij de aansluiting aan de verbruiker.⁵ De energiebelasting dient op aangifte te worden voldaan.⁶ Om te voorkomen dat iedere individuele verbruiker een aangifte energiebelasting dient in te dienen, is in artikel 53 lid 1 Wbm bepaald dat de belastingheffing plaatsvindt bij degene die de levering verricht. Derhalve wordt de aangifte energiebelasting in de meeste gevallen gedaan door de energieleverancier die ook de energiebelasting afdraagt.⁷ Op haar beurt zal de energieleverancier de energiebelasting jaarlijks aan u als verbruiker doorbelasten op de jaarlijkse energienota waarop staat

vermeld hoeveel verbruikseenheden aardgas m³ en/of elektriciteit kWh u heeft verbruikt.

De aansluiting is dus een belangrijk aanknopingspunt voor de energiebelasting. De definitie van een aansluiting is terug te vinden in artikel 47 lid 1 sub f Wbm:

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

Een belangrijk onderdeel van de definitie is de verwijzing naar de Wet WOZ voor het begrip van een onroerende zaak. Dit betreft namelijk de sleutel tot toepassing van de samenstelregeling zoals bedoeld in artikel 16 lid 1 sub d Wet WOZ waarover later meer.

Per jaar wordt bij wet door onze minister het tarief voor de energiebelasting vastgesteld. De energiebelasting kent een degressieve tariefstelling, hetgeen betekent dat hoe meer aardgas en/of elektriciteit wordt verbruikt door de verbruiker, hoe lager het tarief per m³ of kWh zal zijn. Voor een overzicht van de meest recente energiebelastingtarieven verwijzen wij gemakshalve naar de tabel in bijlage 1.⁸

Uit de tabel volgt dat de belastingheffing wordt berekend aan de hand van meerdere schijven die zien op het gebruik van aardgas en/of elektriciteit. Zo volgt uit de eerste schijf van het verbruik van aardgas (0 t/m 5.000m³) dat het verbruik wordt belast tegen een tarief van € 0,29313. Verbruikt u als bedrijf echter meer aardgas, bijvoorbeeld meer dan 10 miljoen m³ (laatste schijf) dan wordt het meerdere boven de 10 miljoen m³ belast tegen een tarief van slechts € 0,01280. Een tariefverschil tussen de eerste en laatste schijf van grofweg 2300%. Dit is een relevant gegeven, omdat zoals besproken de energiebelasting wordt geheven per aansluiting. Hierbij kan een aansluiting bestaan uit een of meer leveringspunten waarop wij bij de WOZ-objectafbakening hierna zullen terugkomen.

Het feit dat naarmate het verbruik toeneemt de belastingheffing afneemt is opmerkelijk gelet op het beleid van de overheid waarbij zij streven naar een CO₂-reductie van 49% in 2030 ten opzichte van 1990.⁹ De recent gepresenteerde klimaatrapporten door het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) en het Centraal Planbureau (CPB) hebben het kabinet dit eveneens doen inzien.¹⁰ In haar reactie op het rapport geeft het kabinet onder andere aan dat het de belasting op de energierekening voor huishoudens aanzienlijk zal verlagen en daarbij de belasting voor de industrie zal verhogen, door onder andere het verhogen van de grootverbruikerstarieven.¹¹

De onroerende zaak (WOZ-objectafbakening)

Zoals reeds vermeld sluit de grondslag voor de heffing van de energiebelasting aan bij hetgeen als een onroerende zaak wordt aangemerkt en meer in het bijzonder: het zogenaamde WOZ-object. Dat niet altijd eenvoudig de omvang van een WOZ-object is vast te stellen blijkt wel uit de vele jurisprudentie op het gebied van de afbakening van een WOZ-object.¹² Het is echter wel belangrijk dat de afbakening juist geschiedt omdat dit de grondslag vormt voor de heffing van de energiebelasting en daarmee dus direct van invloed is op de te betalen belasting.

Een eenvoudig voorbeeld dat één gebouw niet altijd ook één WOZ-object is, is een flatgebouw. Een flatgebouw bestaat doorgaans uit meerdere woningen die elk als een zelfstandig WOZ-object kunnen worden gekwalificeerd. Elke bewoner/

huurder betaalt in principe zijn of haar eigen energiebelasting. Dit laat onverlet dat het gehele flatgebouw in eigendom kan zijn van één partij. Onderscheid dient dan ook te worden gemaakt tussen "eigenaren" en "gebruikers" die niet altijd dezelfde partij zullen zijn.¹³ Juist omdat met betrekking tot een onroerende zaak de eigenaar een andere partij kan zijn dan de gebruiker, dient voor de WOZ-objectafbakening te worden "gezocht" naar de kleinste mogelijke zelfstandige bruikbare eenheid.¹⁴ Denk hierbij bijvoorbeeld een appartement in een flatgebouw. Op deze manier wordt voorkomen dat een huurder wordt belast voor gedeelten van eigendom van een onroerende zaak die hij niet zelf gebruikt (bijvoorbeeld het appartement van de burens).

De nadere uitwerking van de definitie van een onroerende zaak is terug te vinden in artikel 16 Wet WOZ (objectafbakening):

"Artikel 16

Voor de toepassing van de wet wordt als één onroerende zaak aangemerkt:

- a. een gebouwd eigendom;*
- b. een ongebouwd eigendom;*
- c. een gedeelte van een in onderdeel a of onderdeel b bedoeld eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt;*
- d. een samenstel van twee of meer van de in onderdeel a of onderdeel b bedoelde eigendommen of in onderdeel c bedoelde gedeelten daarvan die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren;*
- e. (...)*
- f. (...)"*

Voor deze bijdrage gaat het te ver om het gehele begrip van een onroerende zaak ex. artikel 16 Wet WOZ uiteen te zetten. Wij zullen dan ook nader inzoomen op onderdeel d van artikel 16 Wet WOZ, zijnde de samenstelregeling.

Samenstelregeling

Bij de samenstelregeling gaat het om de in artikel 16 Wet WOZ in onderdeel a t/m c genoemde eigendommen die (1) bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en (2) die naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren. De eigenaar en gebruiker vallen dus samen. De achtergrond van de regeling is een praktische: ver-

schillende WOZ-objecten worden als één onroerende zaak beschouwd indien deze dezelfde eigenaar en gebruiker hebben. Hierdoor hoeven er minder beschikkingen te worden vastgesteld en worden derhalve ook minder belastingaanslagen opgelegd.

Hoewel dit geheel logisch voorkomt, blijkt in de praktijk dat de samenstelregeling in lang niet alle gevallen (correct) wordt toegepast. Doorgaans omdat belastingplichtigen simpelweg niet op de hoogte zijn van de samenstelregeling en de gemeenten hier ook veelal geen prioriteit aan lijken te geven.

In het algemeen geldt dat bij de beoordeling of de samenstelregeling mogelijk is, dat alle omstandigheden van de situatie, in onderlinge samenhang bezien, in aanmerking worden genomen.¹⁵ Waarbij een belangrijk aandachtspunt is dat een samenstel ook kan worden toegepast op onroerende zaken die op fysieke afstand van elkaar zijn gelegen, maar naar de omstandigheden beoordeeld wel bij elkaar behoren, zolang daarbij de gemeente grenzen maar niet worden overschreden. Echter, een te grote afstand tussen de onroerende zaken binnen één gemeente kan alsnog leiden tot de conclusie dat de samenstelregeling niet van toepassing is.¹⁶

Een simpel voorbeeld is bijvoorbeeld een opslagmagazijn dat naast het hoofdkantoor ligt, maar slechts wordt gescheiden door een openbare weg. Het zijn derhalve twee onroerende zaken met dezelfde eigenaar en gebruiker. Indien uit de feitelijke omstandigheden blijkt dat deze gebouwen bij elkaar behoren dan kunnen deze als één onroerende zaak worden aangemerkt. Door Hof Amsterdam is bepaald dat het dient te gaan om een voor derden waarneembare samenstel tussen de eigendommen om het geheel tot een samenstel aan te merken.¹⁷ Door de Hoge Raad is echter bepaald dat dit niet het enige criterium is om te komen tot een samenstel.¹⁸

Een belangrijke en bepalende uitspraak op dit gebied is het "Schiphol-arrest" van de Hoge Raad op 9 mei 2003. Hierin is overwogen dat, wil van een samenstel sprake zijn, beslissend is of het bedrijf als één samenhangend geheel moet worden beschouwd, waarbinnen alle (gedeelten van) eigendommen – die onmiskenbaar een geografisch samenhangend geheel vormen – voor één organisatorisch doel worden aangewend.¹⁹

Geheel in lijn met deze jurisprudentie is de uitspraak van 20 april 2018 van Rechtbank Oost-Brabant over verschillende (school)gebouwen die toebehoren aan één en dezelfde eigenaar en gebruiker. De schoolgebouwen die op verschillende locaties zijn gelegen binnen één gemeente, werden door toepassing van de samenstelregeling "geclusterd" en aangemerkt als één onroerende zaak onder de Wet WOZ.²⁰ Belangrijke indicatoren waren onder meer de goede verbinding tussen de verschillende (school)gebouwen, het feit dat sprake was van gedeelde voorzieningen en faciliteiten en tot slot het hebben van één organisatorisch doel.²¹ Dit doel is het aanbieden van opleidingen op HBO-bachelor niveau op de verschillende locaties.

Uit de jurisprudentie volgt echter nog niet een duidelijk criterium voor wat betreft de afstand tussen de verschillende gebouwen en dit blijft daarom een grijs gebied en zal per geval dienen te worden beoordeeld. Zo is het maar de vraag of gebouwen die voor meer dan 1 kilometer uit elkaar liggen in aanmerking komen voor de samenstelregeling. Daarnaast is het ook de vraag of daarbij de gemeentegrens mag worden overschreden. Iets dat in de Wet WOZ is uitgesloten op grond van artikel 16 lid 1 sub f Wet WOZ. Echter, de energiebelasting sluit voor wat betreft het begrip onroerende zaak aan bij artikel 16 lid 1 sub a tot en met e, waardoor juist onderdeel f van vernoemd artikel hiervan geen onderdeel uitmaakt. In de theorie zou een onroerende zaak voor de energiebelasting dus gelegen kunnen zijn in meerdere gemeenten.

Voor de energiebelasting betekent de samenstelregeling dat een onroerende zaak kan bestaan uit verschillende WOZ-objecten met ieder een eigen aansluiting. Indien de samenstelregeling niet wordt toegepast, betekent dit dat voor iedere aansluiting belasting wordt geheven. Dat dit een nadelig effect kan hebben illustreren wij met het volgende voorbeeld:

Een bedrijf bestaat uit verschillende gebouwen zoals het hoofdkantoor, een magazijn en enkele bijgebouwen. Duidelijk is dat de gebouwen bij elkaar behoren onder hetzelfde bedrijf. De gebouwen liggen in dezelfde gemeente binnen een straal van enkele honderden meters. Ieder gebouw heeft dus zijn eigen aansluiting. Het verbruik ligt gemiddeld op 60.000 m³ / 50.000 kWh per gebouw. Bij een vijftal gebouwen betekent dit in totaal een verbruik van 300.000 m³ / 250.000

kWh. De belasting op gas en elektriciteit bedraagt in dit geval ca. € 20.700 per gebouw, derhalve in totaal € 103.500. Indien de samenstelregeling zou zijn toegepast komt men tot een totale belastingheffing van ca. € 64.300. Kortom, een belastingbesparing van ruim € 39.000. Een verzoek kan worden ingediend over de periode tot vijf jaar terug, derhalve kan een aanzienlijke belastingbesparing worden bereikt.

Conclusie

Hoewel de energiebelasting voor velen een onbekend terrein is, raakt het vrijwel iedereen. Energiebelasting wordt betaald per aansluiting van een onroerende zaak en wordt afgedragen door de energieleverancier. De gemiddelde verbruiker zal dan ook nauwelijks in de gaten

hebben hoeveel energiebelasting hij betaalt. Voor het doorsnee huishouden zal de energierekening in de toekomstige jaren naar alle waarschijnlijkheid alleen maar oplopen. Extra vervelend voor de verbruikers die meerdere onroerende zaken in eigendom houden met elk een eigen aansluiting. Echter, voor deze groep bestaat de mogelijkheid om onder voorwaarden de verschillende panden te clusteren tot een voor de energiebelasting één geheel. Op deze wijze ontstaat in feite één complex waarbij slechts naar één aansluiting energiebelasting wordt geheven. Doordat de energiebelasting een degressieve tariefstelling kent, kan dit al snel oplopen tot een aanzienlijk belastingvoordeel. Heeft u derhalve meerdere panden in bezit, dan adviseren wij u om nog eens goed naar uw energienota's te kijken.

Bijlage - Tabellen

Onderstaand zijn de tabellen opgenomen met de belastingheffing op aardgas (het normale en verlaagd tarief), op elektriciteit en de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting 2011-2019.²²

Belasting op aardgas (normaal tarief)

Jaar	0 t/m 5.000m ³	5.001 t/m 170.000m ³	170.001 t/m 1 miljoen m ³	meer dan 1 miljoen t/m 10 miljoen m ³	meer dan 10 miljoen m ³ particulier	meer dan 10 miljoen m ³ zakelijk
2013	€ 0,1862	€ 0,1862	€ 0,0439	€ 0,0160	€ 0,0115	€ 0,0115
2014	€ 0,1894	€ 0,1894	€ 0,0446	€ 0,0163	€ 0,0117	€ 0,0117
2015	€ 0,1911	€ 0,1911	€ 0,0677	€ 0,0247	€ 0,0118	€ 0,0118
2016	€ 0,25168	€ 0,25168	€ 0,06954	€ 0,02537	€ 0,01212	€ 0,01212
2017	€ 0,25244	€ 0,25244	€ 0,06215	€ 0,02265	€ 0,01216	€ 0,01216
2018	€ 0,26001	€ 0,26001	€ 0,06464	€ 0,02355	€ 0,01265	€ 0,01265
2019	€ 0,29313	€ 0,29313	€ 0,06542	€ 0,02383	€ 0,01280	€ 0,01280

Belasting op aardgas (verlaagd tarief)²³

Jaar	0 t/m 5.000m ³	5.001 t/m 170.000m ³	170.001 t/m 1 miljoen m ³	meer dan 1 miljoen t/m 10 miljoen m ³	meer dan 10 miljoen m ³ particulier
2013	€ 0,02991	€ 0,02991	€ 0,02220	€ 0,0160	€ 0,0115
2014	€ 0,03042	€ 0,03042	€ 0,02258	€ 0,0163	€ 0,0117
2015	€ 0,03069	€ 0,03069	€ 0,02278	€ 0,0247	€ 0,0118
2016	€ 0,04042	€ 0,04042	€ 0,02339	€ 0,02537	€ 0,01212
2017	€ 0,04054	€ 0,04054	€ 0,02346	€ 0,02265	€ 0,01216
2018	€ 0,04175	€ 0,04175	€ 0,02440	€ 0,02355	€ 0,01265
2019	€ 0,04707	€ 0,04707	€ 0,02469	€ 0,02383	€ 0,01280

Belasting op elektriciteit²⁴

Jaar	0 t/m 10.000 kWh	10.001 t/m 50.000 kWh	50.001 t/m 10 miljoen kWh	meer dan 10 miljoen kWh particulier	meer dan 10 miljoen kWh zakelijk
2013	€ 0,1165	€ 0,0424	€ 0,0113	€ 0,0010	€ 0,0005
2014	€ 0,1185	€ 0,0431	€ 0,0115	€ 0,0010	€ 0,0005
2015	€ 0,1196	€ 0,0469	€ 0,0125	€ 0,0010	€ 0,0005
2016	€ 0,1007	€ 0,04996	€ 0,01331	€ 0,00107	€ 0,00053
2017	€ 0,1013	€ 0,04901	€ 0,01305	€ 0,00107	€ 0,00053
2018	€ 0,10458	€ 0,05274	€ 0,01404	€ 0,00116	€ 0,00057
2019	€ 0,09863	€ 0,05337	€ 0,01421	€ 0,00117	€ 0,00058

Belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting 2011-2019

Jaar	Tarief verblijfsfunctie	Tarief andere functie
2013	€ 318,62	€ 119,62
2014	€ 318,62	€ 119,62
2015	€ 311,84	Vervallen m.i.v. 1 jan. 2015
2016	€ 310,81	n.v.t.
2017	€ 308,54	n.v.t.
2018	€ 308,54	n.v.t.
2019	€ 257,54	n.v.t.

Dhr. mr. K. de Heus en Dhr. mr. J. ten Cate, beide verbonden aan HVK Stevens Belastingadvies te Amsterdam.

Noten:

- Zie bijvoorbeeld Het Financieel Dagblad, 21 februari 2019: "Hoe het kabinet een flater sloeg met de energienota".
- NOS Gesprek minister-president, vrijdag 22 februari 18:35.
- <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/07/energierekening-334-euro-hoger>.
- <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/07/energierekening-334-euro-hoger>.
- Zie artikel 50, eerste lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag.
- Zie artikel 89, eerste lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag.
- In deze bijdrage zal alleen worden ingegaan op de levering van energie door een energieleverancier en niet op de door de verbruiker zelf opgewekte energie.
- De energiebelastingtarieven zijn opgenomen in Afdeling 4 van de Wet belastingen op milieugrondslag.
- CE Delft-rapport, in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, Effecten van CO₂-beprijzing in de industrie. CO₂-reducties, kostprijsverhoging en koolstoflekkage, Delft: CE Delft (december) 2018, publicatienummer: 18.7R45.097.
- Nieuwsbericht op <https://nos.nl/artikel/2275799-kabinet-minder-energiebelasting-voor-burgers-toch-co2-heffing-bedrijven.html>.
- Brief van 13 maart 2019, DGKE-K / 19048584, Eerste reactie kabinet op de doorrekening van het ontwerp-Klimaatakkoord.
- Rb. Oost-Brabant, 30 april 2018, ECLI:NL:RBOBR:2018:1995, Fida 20184952; Rb. Oost-Brabant, 20 april 2018, ECLI:NL:RBOBR:2018:1978, Fida 20182963; PHR 19 mei 2017, ECLI:NL:PHR:2017:355, Fida 20173285 en HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1328, Fida 20174655.
- Waarbij onder eigenaren wordt verstaan: genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. Onder gebruikers wordt verstaan: een gebruiker krachtens eigendom, beperkt recht of persoonlijk recht.
- Van der Burg, G. Groenewegen, F.J.H.L. Makkinga, J.A. Monsma, Compandium. Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Deventer: Wolters Kluwer 2017, paragraaf, 2.4.3.4.
- HR 14 juli 2017, nr. 16/05306, ECLI:NL:HR:2017:1328, Fida 20174655.
- Hof Leeuwarden 30 november 2001, nr. 145/98, ECLI:NL:GHLEE:2001:AD6699, Fida 20014304 en HR 14 juli 2017, nr. 16/05306, ECLI:NL:HR:2017:1328, Fida 20174655.
- Hof Amsterdam 29 juni 2007, nr. 06/00147, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB4215, Fida 20073273.
- HR 13 november 2009, nr. 07/11917, ECLI:NL:HR:2009:BK3060, Fida 20095141.
- Hoge Raad (HR) van 9 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD6058, Fida 20014171.
- Rb. Oost-Brabant, 20 april 2018, ECLI:NL:RBOBR:2018:1978, Fida 20182963.
- Rb. Oost-Brabant, 20 april 2018, ECLI:NL:RBOBR:2018:1978, r.o. 10.
- Bron: Belastingdienst: <https://www.belastingdienst.nl/>, zoekterm "tabellen tarieven milieubelastingen" 2019. In samenhang met artikel 59 Wet belastingen op milieugrondslag.
- Ingevolge art. 60 Wet belastingen op milieugrondslag geldt er een verlaagd gastarief voor de glastuinbouwsector.
- Voor de door een coöperatie (lokaal) duurzaam opgewekte elektriciteit geldt, ingevolge artikel 59a Wet op belastingen op milieugrondslag, een verlaagd energiebelastingtarief voor de jaren 2014 - 2019.