

## Goed gedrag belonen: over de groene heffingskorting

M. Noordegraaf en A.P. Monsma<sup>1</sup>

### 1. Inleiding

De afgelopen thuiswerkperiode hebben wij onze kinderen een aantal keer beloond voor hun goede inzet en harde werken met complimenten en een klein cadeautje. Om de moed erin te houden en om onze waardering uit te spreken.

Zo'n zelfde idee lijkt een lokale fiscale beloning voor duurzaam of groen gedrag: een beloning en aanmoediging voor het meewerken aan de verduurzaming van de eigen leefomgeving.

Vorig jaar werd een motie aangenomen van de Kamerleden Ladders en Van Weyenberg over het buiten de WOZ-waarde of onroerendezaakbelastingen (hierna: OZB) houden (en daarmee vrijstellen) van zonnepanelen, om zo te voorkomen dat verduurzaming van de eigen woning 'gestraft' zou worden met een hogere lokale belastingheffing.<sup>2</sup> Dat klinkt, zoals de meeste vrijstellingen voor maatschappelijke doeleinden, sympathiek, maar er zitten ook haken en ogen aan. In haar reactie op deze motie benoemt Minister Ollongren van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties een aantal haken en ogen van een WOZ- en/of OZB-vrijstelling.<sup>3</sup> Zij acht in plaats van een vrijstelling de invoering van een groene heffingskorting en/of een subsidieregeling kansrijker. Zij denkt daarbij aan een soort algemene heffingskorting ingeval één of meer verduurzamingsmaatregelen zijn getroffen in of aan de woning waarvoor belasting (bijvoorbeeld de OZB) wordt geheven. In een brief vraagt de minister vervolgens aan de VNG om, ter stimulering van het invoeren van de groene heffingskorting, hiervoor een modelverordening op te stellen.<sup>4</sup>

In deze beschouwing gaan wij in op de reactie van de minister en op de mogelijkheden en fiscaal-juridische risico's van de door haar genoemde groene heffingskorting. Achtereenvolgens bespreken wij de vraag of er een probleem bestaat dat opgelost moet worden (onderdeel 2), argumenten voor en tegen het invoeren van een heffingskorting of -vrijstelling (onderdeel 3), de door de minister afgeraden WOZ-waarderingsuitzondering en OZB-vrijstelling voor zonnepanelen (onderdeel 4) en de door de minister als kansrijk alternatief voorgestelde groene heffingskorting (onderdeel 5). We sluiten af met een conclusie (onderdeel 6).

### 2. Bestaat er een probleem dat opgelost moet worden?

Aanleiding voor de motie in de Tweede Kamer over de zonnepanelen was het antwoord op eerder gestelde kamervragen.<sup>5</sup> Hierin bevestigt de staatssecretaris van Financiën, met een verwijzing naar een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden<sup>6</sup>, dat door het aanbrengen van zonnepanelen op de eigen woning de WOZ-waarde wordt verhoogd, waardoor belastingen die op deze WOZ-waarde zijn gebaseerd ook hoger worden. De indieners van de motie vonden dit ongewenst. In dit onderdeel beschrijven we het systeem van de wet en de vraag of er een probleem bestaat dat opgelost moet worden.

#### 2.1 Duurzaamheidsinvestering leidt tot verhoging van de WOZ-waarde

Dat op of aan een onroerende zaak aangebrachte zonnepanelen doorgaans tot de onroerende zaak behoren en daarmee ook in de WOZ-waardering meegenomen moeten worden, blijkt uit eerder onderzoek dat het ESBL deed naar aanleiding van vragen hierover in de media.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Mr. Micha Noordegraaf werkt als stafjurist lokale heffingen en toeslagen bij Rechtbank Rotterdam en is momenteel op detacheringbasis verbonden aan het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL). Mr. Anneke Monsma werkt als wetenschappelijk onderzoeker bij het ESBL en als rechter-plaatsvervanger bij Rechtbank Rotterdam.

<sup>2</sup> *Kamerstukken II* 2018-2019, 35 029, nr. 20.

<sup>3</sup> *Kamerstukken II* 2020-2021, 32 813, nr. 658, met bijlage.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II* 2020-2021, 32 140, nr. 85, met bijlage.

<sup>5</sup> *Kamerstukken II* 2018-2019, aanhangsel van de handelingen, nr. 531.

<sup>6</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, *Belastingblad* 2018/270.

<sup>7</sup> Zie bijv. A.P. Monsma, 'De modelakte zonnepanelen en de Wet WOZ', *Tijdschrift Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2019/6.43, A.P. Monsma, 'Zonnepanelen en de Wet WOZ', in: *Interlokaal* 2018, nr. 2, *Belastingblad* 2018/451 en zie ook de informatie van de Waarderingskamer onder 'zonnepanelen en -

Dat geldt overigens niet alleen voor zonnepanelen. Niet alleen zonnepanelen behoren tot de onroerende zaak, ook andere daarin of daaraan aangebrachte duurzaamheidsvoorzieningen, zoals warmtepompen of all-electric-oplossingen voor verwarming, doen dat. Het is aannemelijk dat dergelijke voorzieningen de WOZ-waarde – in ieder geval in enige mate – verhogen.<sup>8</sup> Of dat inderdaad zo is, moet blijken uit verkoopcijfers van woningen mét en woningen zónder deze voorzieningen (die overigens vergelijkbaar zijn). Met de huidige krapte op de woningmarkt zal dat lastig meetbaar zijn, omdat kopers bereid zijn ook zonder duurzame voorzieningen hoge prijzen te betalen.

Een hogere WOZ-waarde leidt tot hogere belastingheffing. De WOZ-waarde vormt immers de heffingsmaatstaf van diverse heffingen. Weliswaar kan de gemeente de tarieven voor de OZB aanpassen als de totale WOZ-waarde van alle woningen binnen haar gemeentegrenzen stijgt (en dat gebeurt in de praktijk ook), toch zal het belastingbedrag voor een individuele woning doorgaans stijgen indien deze als gevolg van duurzaamheidsinvesteringen meer waard wordt.

## **2.2 Werkt de hogere belastingheffing belemmerend?**

Of het hogere belastingbedrag in dit verband belemmerend werkt bij de beslissing van een woningeigenaar om de woning al dan niet te verduurzamen is bij ons weten nog niet onderzocht. Het klinkt weliswaar onsympathiek om meer belasting te heffen als de woning verduurzaamd is, maar of deze meerkosten daadwerkelijk ervoor zorgen dat de woningeigenaar besluit zijn woning om die reden niet te verduurzamen betwijfelen wij.

De stijging van de belastingdruk moet worden gezien in het perspectief van de investering en het te verwachten rendement daarvan. In dit verband moet worden berekend wat de totale belastinggevolgen zijn van een verhoging van de WOZ-waarde met, zeg, € 10.000.<sup>9</sup> De hiermee corresponderende OZB-heffing van een woning bedraagt gemiddeld ongeveer € 10,50 per jaar.<sup>10</sup> Dit bedrag is zo minimaal dat het de keuze van een woningeigenaar hoogstwaarschijnlijk niet zal beïnvloeden. Maar niet alleen een hogere OZB-heffing, ook de verhoging van andere van de WOZ-waarde afhankelijke belastingen zou moeten worden berekend. Denk hierbij aan het eigenwoningforfait in box 1 van de inkomstenbelasting (IB), de IB-heffing in box 3 voor tweede woningen, andere gemeentelijke heffingen waarvan de gemeente heeft bepaald dat de WOZ-waarde de heffingsmaatstaf vormt (bijv. rioolheffing) en de watersysteemheffing van het waterschap. Dit zal minimaal in een aantal tientjes per jaar resulteren.

Daartegenover bespaart de woningeigenaar door het aanbrengen van verduurzamingsvoorzieningen op andere kosten, zoals de energiekosten. Ook bestaan er subsidieregelingen en gunstigere financiële en fiscale regelingen ingeval van verduurzaming, waardoor de woningeigenaar die investeert in verduurzaming van zijn woning in financieel opzicht tegemoetgekomen wordt.<sup>11</sup>

---

parken' op haar website: <https://www.waarderingskamer.nl/hulpmiddelen-gemeenten/zonnepanelen-en-parken/>.

<sup>8</sup> Uit internationaal onderzoek blijkt dat verduurzaming in zijn algemeenheid leidt tot waardeverhoging: P. Zancanella, P. Bertoldi & B. Boza-Kiss, 'Energy efficiency, the value of buildings and the payment default risk', JRC Science for Policy Report, European Union 2018 en D. Brounen & N. Kok, 'On the economics of energy labels in the housing market', Journal of Environmental Economics and Management 2011/62(2), 166-179. Zie in dit verband ook het ESBL-rapport 'Gemeentelijke belastingheffing & verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed', in opdracht van de gemeente Rotterdam, Rotterdam: ESBL 2020.

<sup>9</sup> Dit bedrag is een ruime schatting. Milieucentraal rekent met een kostenbedrag (vóór BTW-teruggaaf) van € 3.400,- voor 6 zonnepanelen, € 5.000,- voor 10 zonnepanelen en € 7.900,- voor 18 zonnepanelen, zie <https://www.milieucentraal.nl/energie-besparen/zonnepanelen/kosten-en-opbrengst-zonnepanelen/>. Een gemiddeld huishouden verbruikt 3.000 kWh per jaar, waarvoor circa 12 zonnepanelen nodig zijn, zie <https://www.consumentenbond.nl/zonnepanelen/hoeveel-zonnepanelen>.

<sup>10</sup> Het gemiddelde OZB-tarief in 2021 is 0,1043%, zie COELO, *Atlas van de Lokale Lasten 2021*, Groningen: COELO 2021.

<sup>11</sup> Zo hebben veel gemeenten een subsidieregeling voor duurzaamheidsinvesteringen en er zijn ook landelijke regelingen, zoals de Investeringsubsidie duurzame energie en energiebesparing (ISDE) en de salderingsregeling in verband met teruggeleverde elektriciteit.

Bovendien kunnen er behalve financiële ook andere motieven zijn om de woning te verduurzamen. De woningeigenaar kan bijvoorbeeld uit idealistische overwegingen willen bijdragen aan een beter klimaat. Of hij isoleert zijn woning voor een groter wooncomfort.<sup>12</sup> Belemmeringen voor verduurzaming zijn eveneens niet alleen financieel van aard.<sup>13</sup> Belemmeringen zijn bijvoorbeeld onduidelijkheid, onbekendheid en misvattingen rondom subsidieregelingen, baten van energiebesparing en hulp bij de uitvoering.<sup>14</sup> Woningeigenaren wachten in dat geval af tot er meer duidelijkheid of hulp komt, of tot de duurzame voorzieningen zoals zonnepanelen beter en goedkoper worden.

### **2.3 Belemmering niet aangetoond: toch aanpassing?**

Het mechanisme van een hogere WOZ-waarde en als gevolg daarvan een hogere belastingheffing is gezien het voorgaande slechts een onderdeel van een groter geheel aan motieven en belemmeringen die een rol kunnen spelen bij de beslissing om de eigen woning te verduurzamen. Het staat daarmee naar ons oordeel niet vast dat er een lokaal fiscaal probleem bestaat dat opgelost moet worden.

Maar ondanks deze kanttekeningen kan men dit mechanisme principieel onjuist vinden: de woningeigenaar kan het als onrechtvaardig ervaren als hij enerzijds gestimuleerd wordt mee te helpen aan de verduurzaming van zijn eigen woning en anderzijds – als hij dat inderdaad doet – meer belasting moet gaan betalen. Of de gemeenteraad wil ook zonder aangetoond probleem graag de verduurzaming van de gebouwde omgeving stimuleren door middel van een lokale heffingskorting.

## **3. Argumenten voor en tegen een heffingskorting of -vrijstelling**

Voor het inzetten van lokale belastingheffing in het kader van de verduurzaming van de samenleving – bestaan grofweg twee mogelijkheden: stimulering en bekostiging.

### **3.1. Stimulering of bekostiging van verduurzaming**

De eerste mogelijkheid is het stimuleren van gewenst (duurzaam) gedrag door het belonen van dat gedrag met een lagere belastingheffing, dan wel het bestraffen van ongewenst (niet of minder duurzaam) gedrag met een hogere belastingheffing. Dit wordt ook wel instrumenteel gebruik van belastingheffing genoemd, omdat het belastingrecht dan als instrument wordt gebruikt om niet-fiscale beleidsdoelstellingen na te streven.

De tweede mogelijkheid is het verhogen of invoeren van een lokale heffing, om met de (meer)opbrengst uitgaven te doen die bijdragen aan het betreffende doel. Denk daarbij aan het invoeren van een reclamebelasting om met de opbrengst een ondernemersfonds binnen het heffingsgebied te voeden. Of, in het kader van de verduurzamingsdoelstelling, het verhogen van de OZB om met de meeropbrengst een verduurzamingsfonds te vormen van waaruit subsidies kunnen worden verstrekt aan inwoners en/of bedrijven die duurzaamheidsmaatregelen willen treffen in hun eigen omgeving. Deze tweede mogelijkheid leidt doorgaans tot minder fiscaal-juridische vragen, omdat de belastingheffing dan wordt ingezet conform haar budgettaire functie: het genereren van middelen om overheidsuitgaven mee te kunnen doen.

---

<sup>12</sup> Het Duurzaam Bouwloket noemt naast financiële motieven ook gezondheid, wooncomfort en milieu als belangrijke beweegredenen voor woningeigenaren om hun woning te verduurzamen: <https://www.duurzaambouwloket.nl/nieuws/eigen-woning-duurzaam-maken-is-wel-rendabel#:~:text=Wooncomfort%2C%20gezondheid%20en%20milieu%20zijn,gevallen%20wordt%20de%20waarde%20verhoogd.>

<sup>13</sup> Het Planbureau voor de leefomgeving concludeert na onderzoek dat woonlastenneutraliteit niet haalbaar is bij energiebesparende maatregelen die woningeigenaren zelf kunnen treffen: PBL, 'Woonlastenneutraal koopwoningen verduurzamen. Verkenning van de effecten van beleids- en financieringsinstrumenten', d.d. 24 augustus 2020, te downloaden van [https://www.pbl.nl/publicaties/woonlastenneutraal-koopwoningen-verduurzamen.](https://www.pbl.nl/publicaties/woonlastenneutraal-koopwoningen-verduurzamen)

<sup>14</sup> Zie bijv. Nibud, 'Verduurzaming, een heilig huisje in aanbouw? Obstakels van huiseigenaren in beeld', d.d. mei 2019, te downloaden van <https://www.nibud.nl/beroepsmatig/nibud-huiseigenaren-wachten-met-verduurzamen-op-overheid/> en Rabobank, themabericht 'Verduurzamen van huizen loopt stuk op misvattingen' d.d. 21 november 2019, <https://economie.rabobank.com/publicaties/2019/november/verduurzamen-van-huizen-loopt-stuk-op-misvattingen/>.

Bij het vraagstuk van de verduurzaming van de eigen woning en het wegnemen van een mogelijke lokale fiscale belemmering gaat het om de eerste mogelijkheid: het geven van een heffingskorting of -vrijstelling, om te voorkomen dat de waarde van verduurzamingsvoorzieningen wordt meegeteld bij de grondslag voor de belastingheffing, met een hoger belastingbedrag tot gevolg.

Er zijn fiscaal-juridische argumenten vóór en tegen een dergelijk instrumenteel gebruik van lokale belastingheffing te noemen.<sup>15</sup> Juristen noemen doorgaans eerst de mogelijke risico's, maar laten we nu eens beginnen met de argumenten vóór.

### **3.2 Argumenten vóór een (groene) heffingskorting of -vrijstelling**

#### *Bereiken van de doelstelling*

Een gemeente zou het invoeren van een heffingskorting of -vrijstelling kunnen overwegen, indien deze maatregel ervoor zorgt dat een gemeentelijk beleidsdoel (in dit geval verduurzaming van de gebouwde omgeving) eerder of sneller wordt bereikt. Met andere woorden: als de maatregel effectief is. Dat is het geval, als mensen daadwerkelijk hun gedrag aanpassen als gevolg van de in het vooruitzicht gestelde korting op hun belasting. Voor de afvalstoffenheffing bijvoorbeeld is een diftar-systeem waarbij restafval hoger wordt belast dan andere typen afval bewezen effectief in het terugdringen van de hoeveelheid restafval.<sup>16</sup> Het verdient aanbeveling om te onderzoeken of een korting daadwerkelijk effectief is en bij welk bedrag. Liefst vooraf, maar anders toch tenminste tijdens de uitvoering.

#### *Als onderdeel van een breder pakket aan maatregelen*

In de tweede plaats zou de gemeente een heffingskorting of -vrijstelling kunnen invoeren, indien dit past binnen een breder pakket aan maatregelen dat wordt getroffen om het beleidsdoel te bereiken. De belastingmaatregel staat dan niet op zichzelf, maar is ingebed in een breder beleidskader van de lokale overheid en heeft samenhang met die andere maatregelen. De kans dat de maatregel effectief is, neemt daarmee toe.

#### *Drempels wegnemen*

In de derde plaats zou de gemeente een heffingskorting of -vrijstelling kunnen overwegen, indien deze een financiële drempel of belemmering bij de inwoners om te verduurzamen wegneemt. Hiertoe zou de gemeente wel onderzoek moeten (laten) doen, of sprake is van een dergelijke belemmering en of deze met de voorgenomen heffingskorting of -vrijstelling zal worden weggenomen.

Indien geen sprake is van een financiële belemmering, kan het cadeau-effect optreden: de woningeigenaar krijgt een belastingkorting, terwijl hij zonder de korting de verduurzamingsvoorziening ook had laten aanbrengen.<sup>17</sup> De belastingkorting is dan een soort cadeautje: leuk meegenomen, maar niet nodig voor de beslissing om te verduurzamen.

### **3.3 Argumenten tegen een (groene) heffingskorting of -vrijstelling**

Er zijn ook tegenargumenten te noemen bij instrumenteel gebruik van lokale belastingheffing.

#### *Afwenteling op overgebleven categorie*

Een vrijstelling of heffingskorting gaat ten koste van de belastingopbrengst. De vraag is wie dit gaat betalen: Den Haag, zoals destijds bij de Zalmsnip?<sup>18</sup> Dat lijkt ons in de huidige tijd niet reëel. Ook

---

<sup>15</sup> Zie ook A.W. Schep, 'Duurzaamheid en lokale belastingen' in: Verduurzaming: en nu de kosten nog, essay van de Raad voor het Openbaar Bestuur, samengesteld door G. van Nijendaal en B. Leurs, Den Haag: ROB september 2018, en dan met name het afwegingskader op p. 67-77.

<sup>16</sup> Vincent Linderhof e.a., 'Weight-Based Pricing in the Collection of Household Waste: the Oostzaan Case', Resource and Energy Economics, 23 (2001), p. 359-371, M.A. Allers en C. Hoeben, 'Effects of Unit-Based Garbage Pricing: A Differences-in-Differences Approach', Environmental Resource Economics 45:405-428 (2010), te downloaden van [www.coelo.nl](http://www.coelo.nl) en Germà Bel & Raymond Gradus, 'Effects of unit-based pricing on household waste collection demand: A meta-regression analysis', Resource and Energy Economics, 44 (2016), p. 169-182.

<sup>17</sup> Zie A.W. Schep, 'Duurzaamheid en lokale belastingen' in: Verduurzaming: en nu de kosten nog, essay van de Raad voor het Openbaar Bestuur.

<sup>18</sup> Zie ook onderdeel 5.3

bekostiging uit overige algemene middelen van de gemeente lijkt ons in de huidige tijd van grote financiële tekorten bij gemeenten geen reële gedachte.<sup>19</sup>

Als de gemeente toch hetzelfde bedrag aan belasting wil ophalen, zal ze de tarieven moeten verhogen. Hierdoor wordt enerzijds het effect van de heffingskorting deels tenietgedaan en wordt anderzijds de belastingdruk verschoven naar de overgebleven, niet-vrijgestelde categorieën. De korting wordt zo grotendeels opgebracht door de belastingplichtigen die geen recht hebben op de korting. In het geval van een groene heffingskorting wegens verduurzaming van de eigen woning zullen eigenaren die – om welke reden dan ook – hun woning nog niet verduurzaamd hebben, geconfronteerd worden met een hogere belastingheffing. Indien de lokale overheid dit niet 'fair' vindt, is de kortingsregeling af te raden.

Wij merken bovendien op, dat voor de huidige verdeling van het Gemeentefonds de opbrengstcapaciteit van de OZB (naar een vastgesteld rekestarief) relevant is en dat daarbij geen rekening wordt gehouden met een eventuele zelf (niet wettelijk verplicht) ingevoerde korting of vrijstelling. Met andere woorden: de gemeente krijgt geen hogere uitkering uit het Gemeentefonds indien ze door de zelf ingevoerde OZB-korting minder OZB-opbrengst genereert dan mogelijk was geweest zonder de korting.

#### *Ene vrijstelling leidt tot andere vrijstelling*

Indien een vrijstelling of korting wordt ingevoerd voor een bepaalde categorie, zullen er altijd vertegenwoordigers of belangenbehartigers van andere categorieën zijn die pleiten voor een vergelijkbare korting of vrijstelling voor hun categorie. Zo is in het verleden bijvoorbeeld de kassenvrijstelling door een lobby uitgebreid naar de ondergrond van kassen en vervolgens zelfs naar substraatteelt. Zo kan de ene vrijstelling leiden tot de volgende. Het risico hiervan is niet alleen dat de grondslagerosie toeneemt (met de negatieve gevolgen van dien), maar ook dat de acceptatie van de heffing door belastingplichtigen afneemt. Hoe meer vrijstellingen, hoe onrechtvaardiger dit kan voelen voor de belastingplichtigen die niet voor een vrijstelling in aanmerking komen. Deze negatieve beeldvorming kan het bestaansrecht van de heffing onder druk zetten. Een robuuste, transparante heffing met een brede grondslag en weinig uitzonderingen dient de budgettaire functie van belastingheffing het best. Dit geldt niet in de laatste plaats voor de OZB, welke heffingen de belangrijkste eigen inkomstenbron voor gemeenten vormen.

#### *Ondoelmatig*

Ook kan een heffingskorting of -vrijstelling een ondoelmatige manier zijn om het doel te bereiken. De gemeente zou bijvoorbeeld moeten onderzoeken of en zo ja in welke mate de uitvoeringskosten hierdoor toenemen. Complicering van de regeling (belastingverordening) door het invoeren van een korting of vrijstelling kan ervoor zorgen dat maatregel uiteindelijk niet doelmatig is. In dit verband moet de gemeente tevens onderzoeken of een ander instrument wellicht doelmatiger is, of leidt tot minder negatieve neveneffecten (subsidiariteitsbeginsel). Indien het instrumentele gebruik van belastingheffing leidt tot (te) hoge uitvoeringskosten en de maatregel beter via een andere weg (bijvoorbeeld via een subsidieregeling) ingevoerd zou kunnen worden, is de heffingskorting of -vrijstelling af te raden.

#### *Fiscaal-juridische risico's*

Voorts is het invoeren van de korting of vrijstelling af te raden, indien er grote fiscaal-juridische risico's aan kleven. De korting of vrijstelling mag niet in strijd zijn met wet- en regelgeving en de algemene rechtsbeginselen en als hier van tevoren onduidelijkheid over bestaat, betekent dit dat rekening gehouden moet worden met mogelijk langdurige juridische procedures.

#### *Ongewenste neveneffecten*

Daarnaast is een heffingskorting of -vrijstelling af te raden, indien er neveneffecten optreden die de lokale overheid ongewenst vindt. Zo kan de regeling andere regelingen of maatregelen – ook van niet-fiscale aard – mogelijk onbedoeld doorkruisen.

---

<sup>19</sup> Zie <https://www.bdo.nl/nl-nl/nieuws/2021/bdo-benchmark-nederlandse-gemeenten-2021-financiele-situatie-onhoudbaar-ps-dzb-bmz-gem-lo-21#:~:text=De%20financi%C3%ABle%20positie%20van%20gemeenten,is%20de%20financi%C3%ABle%20rek%20eruit.>

### *Niet transparant*

Een financiële stimulans voor verduurzaming via een heffingskorting of -vrijstelling is minder transparant dan eenzelfde stimulans via een subsidieregeling. Het instrumentele gebruik van belastingheffing vertroebelt de belastingregeling, maakt minder inzichtelijk wat de opbrengst was geweest zonder de korting of vrijstelling, wat het bedrag is dat is gemoeid met de korting of vrijstelling en wie deze bedragen ontvangt. Een subsidieregeling is hierin transparanter, zodat ook beter verantwoording kan worden afgelegd in de gemeenteraad over de uitgaven op dit terrein.

## **4. WOZ-waarderingsuitzondering of OZB-vrijstelling**

### **4.1. Waarderingsuitzondering als oplossing?**

De hiervoor genoemde nadelen, te weten grondslagerosie, gebrek aan transparantie, complicering van de regeling, vraag naar meer uitzonderingen en afwenteling, leiden ertoe dat volgens ons een waarderingsuitzondering voor verduurzamingsvoorzieningen binnen de WOZ niet aanbevelenswaardig is. Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting het eind 2019 verschenen rapport van het ESBL over de huidige waarderingsuitzonderingen, dat werd geschreven in het kader van het Bouwstenenrapport over de verruiming van het gemeentelijke belastinggebied.<sup>20</sup>

Ook de minister acht een waarderingsuitzondering niet de aangewezen weg. Behalve de genoemde nadelen kent de bedoelde waarderingsuitzondering uitvoeringsproblemen: zijn de duurzaamheidsmaatregelen überhaupt bekend of geregistreerd bij de gemeente? De meeste verduurzamingsmaatregelen kunnen immers vergunningsvrij worden uitgevoerd. En: hoe wordt de waarde van dergelijke voorzieningen op een juiste manier bepaald? Er bestaan immers verschillende varianten van duurzame voorzieningen, met verschillen tussen de juridische constructie (huur, koop, lease, huurkoop, ...), kwaliteit, levensduur en opbrengst. Ook eventuele veranderingen in regelgeving of beleid van de overheid (denk aan de afbouw van de salderingsregeling voor zonnepanelen) zouden invloed kunnen hebben op de waarde.

### **4.2 OZB-vrijstelling om verduurzaming te stimuleren?**

Zou een OZB-vrijstelling dan een goede mogelijkheid zijn om het treffen van duurzaamheidsvoorzieningen te stimuleren en/of financiële belemmeringen hiertoe weg te nemen?

Ook hiervoor gelden de genoemde nadelen en net als de minister lijkt ons dit niet de aangewezen weg. Aanpassing van de OZB-regeling (facultatieve OZB-vrijstelling) werkt bovendien alleen voor OZB en werkt niet door naar andere belastingen zoals de watersysteemheffing en de IB. Het zou dan, bij een investering van € 10.000 om een "symbolisch" bedrag van circa € 11 per jaar gaan. Het lijkt ons niet opportuun om voor een dergelijk laag bedrag de regeling te compliceren, de als gevolg hiervan misgelopen OZB- opbrengst te compenseren met hogere tarieven met afwenteling tot gevolg en de 'subsidie' op een dergelijke niet-transparante manier vorm te geven. De uitvoering is, zoals eerder opgemerkt, niet eenvoudig, doordat de waarde van de in of aan de woning aangebrachte duurzaamheidsvoorzieningen niet steeds eenvoudig te berekenen is. Een dergelijke vrijstelling maakt de belastingverordening bovendien vatbaarder voor procedures, met rechtsonzekerheid tot gevolg. De effectiviteit van een OZB-heffingskorting voor het bereiken van het doel (verduurzaming van de gebouwde omgeving) is niet bewezen en de argumenten tegen (zie onderdeel 3.3) zijn volop aanwezig.

## **5. Groene heffingskorting**

De minister ziet deze bezwaren ook en noemt als alternatief een groene heffingskorting. Bij een heffingskorting denken wij automatisch aan de algemene heffingskorting in de inkomstenbelasting. Dat is een korting waar eenieder aanspraak op kan maken die aangifte doet voor de inkomstenbelasting. Maar de minister denkt meer aan een specifieke heffingskorting voor alleen diegenen die hun woning hebben verduurzaamd. Zij schrijft: 'De optie van een groene heffingskorting kan vormgegeven worden door een vermindering van de verschuldigde belasting nadat het

---

<sup>20</sup> A.W. Schep, Herijking waarderingsuitzonderingen WOZ, Rotterdam: ESBL 2019, te downloaden van <https://www.eur.nl/esl/media/2020-05-herijking-waarderingsuitzonderingen-esbl>. Zie ook de samenvatting ervan: R.H. Kastelein, 'Samenvatting onderzoek herijking waarderingsuitzonderingen WOZ' in Interlokaal 2020, nr. 2, *Belastingblad* 2020/315.

verschuldigde belastingbedrag (bijvoorbeeld voor OZB) is berekend.' De korting kan volgens de minister eenmalig of gedurende enkele jaren gegeven worden en de hoogte ervan zou afhankelijk gemaakt kunnen worden van het aantal verduurzamingsmaatregelen dat is getroffen.

### 5.1 Bestaande mogelijkheid?

Het valt ons op dat in de brief van de minister staat dat gemeenten al de mogelijkheid hebben om een dergelijke korting in te voeren. Ons is niet duidelijk wat de minister hiermee bedoelt. Immers, voor de OZB (die met name worden genoemd) gelden uitgebreide wettelijke bepalingen, waaronder een tariefbepaling.<sup>21</sup> Buiten deze regeling om zelf een korting invoeren is niet zonder risico. Wij noemen de uitspraak over de OZB in de gemeente Teylingen.<sup>22</sup> Een opslag op het OZB-tarief voor niet-woningen zorgde voor een meeropbrengst, die in het ondernemersfonds werd gestort. Vervolgens werd het opslagbedrag via het fonds teruggegeven aan bepaalde categorieën niet-woningen, die niet zouden kunnen profiteren van de activiteiten van het ondernemersfonds. Zelfs dit buiten de heffing om regelen van een teruggaaf werd door Hof Den Haag in strijd met de wettelijke tariefbepaling (art. 220f Gemeentewet) geacht. Als dit al niet is toegestaan, dan vragen wij ons af of een teruggaaf die direct in de verordening is opgenomen wel toegestaan is.

Of bedoelt de minister het eerder genoemde artikel 220d onder i van de Gemeentewet? Aan deze facultatieve OZB-vrijstelling zijn nogal wat nadelen verbonden, zie onderdeel 4.2. Hiervoor kan wel een bepaling worden geformuleerd die past binnen de wettelijke mogelijkheid, bijvoorbeeld:

In afwijking in zoverre van artikel <3> wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf <van onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen> buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet al is gebeurd bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van duurzaamheidsvoorzieningen die deel uitmaken van de onroerende zaak <en die op of na [1 januari 2017] aan de onroerende zaak zijn aangebracht>, waarbij de waarde wordt gesteld op:

- a. 1-10 zonnepanelen: <> euro
- b. 10 of meer zonnepanelen: <> euro
- c. warmtepomp: <> euro

Wanneer men de korting slechts eenmalig wil toekennen, kan aan de voorgestelde tekst worden toegevoegd: 'indien deze vrijstelling in een eerder belastingjaar nog niet is toegepast ten aanzien van de onroerende zaak'.

De vraag is echter, of een dergelijke vrijstellingsbepaling niet in strijd komt met de wet of de algemene rechtsbeginselen. Is een duurzaamheidsvoorziening wel te kwalificeren als 'deel van een onroerende zaak', waarvoor wettelijke gezien (gezien de tekst van onderdeel i van artikel 220d Gemeentewet) een vrijstelling mag worden ingevoerd? Geldt de vrijstelling alleen voor woningen, of ook voor niet-woningen? Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging te geven voor eventuele verschillen in de hoogte van de het vrijstellingsbedrag? Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging te geven voor het eventuele verschil in moment van aanbrengen van de voorzieningen? Komt deze vrijstelling niet via 'doel en strekking van de wet' in strijd met de tariefbepaling, zoals in Teylingen het geval was? Al met al lijkt ons deze optie niet zonder risico's. Een andere al bestaande mogelijkheid voor een korting binnen de OZB zien wij niet.

### 5.2 Andere heffingen

<sup>21</sup> Art. 220 tot en met 220h Gemeentewet.

<sup>22</sup> Hof Den Haag 12 mei 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:927, *Belastingblad* 2020/301 m.nt. J.C. Scherff. Het hiertegen ingediende pro forma cassatieberoep is door de gemeente ingetrokken. Zie ook Hof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1288, *Belastingblad* 2020/362.

Buiten de OZB hebben gemeenten meer vrijheid om hun belastingen in te richten zoals zij willen.<sup>23</sup> Denk aan het voorbeeld van de reclamebelasting als inningsinstrument voor een ondernemersfonds, met de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf. De vraag is echter, of via een andere heffing bereikt kan worden dat een woningeigenaar een eenmalige korting krijgt voor de verduurzaming van zijn woning. Voor de hand ligt een heffing te gebruiken die een relatie heeft met de woning. Dat zouden behalve de OZB eventueel de afvalstoffenheffing of de rioolheffing kunnen zijn. Dit zijn echter wel bestemmingsheffingen, waarvoor het aangrijpingspunt het profijt van gemeentelijke taakuitoefening is en waarvoor een opbrengstlimiet geldt. Wij merken op dat het vanuit het karakter van deze heffingen niet logisch is om deze te differentiëren zonder dat hierbij een relatie te leggen is met de taakuitoefening en het profijt- of kostenveroorzakingsbeginsel. In dat geval zal namelijk sneller sprake zijn van strijdigheid met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel.<sup>24</sup> Waarom zou een eigenaar van een woning met zonnepanelen erop bijvoorbeeld 100 euro minder rioolheffing hoeven te betalen? Deze eigenaar bevindt zich voor wat betreft de rioolheffing toch in een vergelijkbare positie als een eigenaar van een woning zonder zonnepanelen? De taakuitoefening van de gemeente op het gebied van de zorg voor het huishoudelijk afvalwater is in beide gevallen toch hetzelfde?

Voor een korting is naar ons idee wel ruimte, indien de korting gegeven wordt vanwege maatregelen die de belastingplichtige treft, waardoor de gemeente minder kosten maakt voor de taakuitoefening en/of waardoor de belastingplichtige minder profijt heeft van de taakuitoefening. Denk aan een lager bedrag aan rioolheffing in het geval een belastingplichtige zijn tuin niet heeft betegeld, waardoor het hemelwater niet via de riolering afgevoerd hoeft te worden. Ook zou men kunnen denken aan een korting in verband met de aanwezigheid van waterterugwinning- of waterbesparingsystemen in de woning, zoals een circulaire douche of toilet. Ook deze systemen zorgen voor een vermindering van het afgevoerde rioolwater. Overigens zal een rioolheffing met een tarief afhankelijk van de hoeveelheid afgevoerd water een vergelijkbaar effect hebben, zonder dat hiervoor een kortingsregeling hoeft te worden opgetuigd.

Een groene heffingskorting voor duurzaamheidsvoorzieningen in de woning via een andere gemeentelijke heffing is dus niet zonder meer mogelijk. Indien niet de OZB, maar een andere gemeentelijke heffing wordt gebruikt voor een groene heffingskorting, zal men bovendien nog aandacht moeten hebben voor niet-woningen en roerende ruimten. Daar waar binnen de OZB een regeling getroffen kan worden die ook voor die categorieën effect heeft<sup>25</sup>, zal dit voor andere heffingen een aparte regeling vergen. Voor de volledigheid noemen wij wel de mogelijkheid van een korting op bouw gerelateerde leges, indien duurzaam wordt ge- of verbouwd.<sup>26</sup> Een dergelijke korting kan echter alleen worden gegeven, indien sprake is van vergunningplichtige werken en het aanbrengen van zonnepanelen op een woning is dat doorgaans niet.

### 5.3 Zalmsnip

Wij zien binnen de huidige heffingsbevoegdheid van gemeenten nauwelijks ruimte voor een groene heffingskorting zoals de Minister voor ogen heeft. Wel zou de Minister een dergelijke bevoegdheid kunnen creëren door hiervoor een wettelijke bepaling op te stellen. Daarbij denken wij met name aan de in het verleden ingevoerde (en later weer afgeschafte) regeling van de Zalmsnip.<sup>27</sup> Een dergelijke

---

<sup>23</sup> Behalve het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf (artikel 219, lid 2 van de Gemeentewet) mogen gemeenten zelf invulling geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Het staat hen in beginsel vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing (Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 65-67 en 77-78). Uiteraard is de vrijheid ook begrensd door de algemene rechtsbeginselen.

<sup>24</sup> Zie bijvoorbeeld de recente jurisprudentie over de kerkenvrijstelling binnen de rioolheffing, Conclusie A-G IJzerman 25 februari 2021, nr. 20/01559, ECLI:NL:PHR:2021:180 en Rechtbank Rotterdam 26 februari 2021, ECLI:NL:RBROT:2021:1666, *Belastingblad* 2021/131 m.nt. J.A. Monsma.

<sup>25</sup> Voor roerende ruimten moet de raad verplicht dezelfde tarieven vaststellen, zie art. 221, derde lid, van de Gemeentewet.

<sup>26</sup> M. van der Perk-Wensveen, 'Groene leges gemeente Den Haag', *Belastingblad* 2018/93.

<sup>27</sup> Het voormalige artikel 229d van de Gemeentewet luidde: De raad kan bepalen dat voor diegenen die bij het begin van het kalenderjaar belastingplichtig zijn voor de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel a, of artikel 221, eerste lid, onderdeel a, steeds voorzover het betreft zaken die geheel of



wettelijke bepaling heeft voor gemeenten als voordeel, dat de bevoegdheid daartoe expliciet is gegeven, zodat er minder fiscaal-juridische risico's bestaan dan in het geval van het invoeren van een facultatieve vrijstelling.

De wetgever kan in de Gemeentewet opnemen dat de gemeenteraad kán bepalen dat de OZB voor woningen wordt verminderd met een vast bedrag voor zonnepanelen, een warmtepomp, isolatiemaatregelen enz. Eventueel kan dit met een verwijzing naar een AMvB of ministeriële regeling, waarin de bedragen en voorzieningen waarvoor de korting geldt jaarlijks kunnen worden aangepast. Hoe elke verduurzaming beloond moet worden en hoeveel categorieën van duurzame maatregelen opgenomen zouden moeten worden is aan de politiek. Eveneens ter keuze aan de wetgever is welke belasting(en) of heffing(en) gebruikt zouden mogen worden door de gemeente voor het verlenen van de vermindering. De Zalmsnip kon destijds via de OZB, de afvalstoffenheffing of de rioolrechten worden verleend. Bij de OZB kan bovendien nog de keuze gemaakt worden of de vermindering alleen ten aanzien van de OZB voor woningen mag worden toegepast, of dat ook de eigenaren of gebruikers van niet-woningen voor de vermindering in aanmerking zouden kunnen komen. Wij zouden daarbij aanraden om de heffingskorting eenmalig toe te passen, zoals de Minister zelf ook aangeeft in haar brief.<sup>28</sup>

## 6. Conclusie

Dat een mogelijk hogere WOZ-waarde en daarmee samenhangende belastingen voor huiseigenaren een belemmering vormt voor verduurzaming van hun woning lijkt ons te betwijfelen. Desondanks kan het meetellen van duurzaamheidsinvesteringen in de WOZ-waarde onrechtvaardig voelen of politiek onwenselijk worden geacht gelet op de door de overheid nagestreefde klimaatdoelen. Gelet daarop hebben we de mogelijkheden om dit effect weg te nemen onderzocht.

Ondanks diverse nadelen en mogelijke fiscaal-juridische risico's zou een facultatieve vrijstelling binnen de OZB wellicht tot de mogelijkheden behoren. Maar een beter alternatief is wat ons betreft een regeling zoals die destijds gold voor de Zalmsnip, waarbij een belastingvermindering gegeven kan worden indien er verduurzamingsmaatregelen in of aan de woning zijn getroffen. In dat geval lijken de fiscaal-juridische risico's klein. De Minister denkt blijkens haar brief aan de VNG (nog) niet aan een dergelijke wetswijziging. Ze vraagt daarin namelijk aan de VNG om een modelverordening op te stellen voor de toepassing van de groene heffingskorting.<sup>29</sup>

Voorts blijft de vraag wie de heffingskorting gaat betalen. Daaraan wordt in de brieven nog geen aandacht besteed, maar ook deze vraag zal beantwoord moeten worden.

Tot slot lijken bij dit voorstel de bedrijven vergeten. Verduurzaming van een bedrijfspand leidt eveneens tot hogere belastingen voor de eigenaar en gebruiker. Zou de groene heffingskorting daarom ook voor niet-woningen moeten gelden? Wellicht kan daaraan bij de uitwerking aandacht besteed worden.

---

gedeeltelijk tot woning dienen het belastingbedrag ter zake van de belastingen, bedoeld in onderdeel a, of de belastingen, bedoeld in de onderdelen b en c, wordt verminderd met ten hoogste € 45,38.

<sup>28</sup> De minister geeft een eenmalige korting van € 275,- voor zonnepanelen als voorbeeld.

<sup>29</sup> *Kamerstukken II 2020-2021*, 32 140, nr. 85, met bijlage.