

REACTIE VAN ENERGIE-NEDERLAND EN NVDE OP DE INTERNETCONSULTATIE VAN DE TIJDELIJKE WET INFRAMARGINALE ELEKTRICITEITSCHEFFING

1. INLEIDING

Dit betreft een gezamenlijke reactie van de verenigingen NVDE en Energie-Nederland op het conceptwetsvoorstel Tijdelijke Wet Inframarginale Elektriciteitsheffing (hierna: het "Wetsvoorstel").

De oorlog in Oekraïne heeft een significante stijging van de energieprijzen tot gevolg gehad. Dit heeft het maatschappelijk probleem van energiearmoede onder bepaalde kwetsbare groepen aanzienlijk vergroot. In Nederland zou uiteraard niemand moeten kiezen tussen bijvoorbeeld een avondmaaltijd of warme voeten. Het is dan ook te begrijpen dat overheden maatregelen introduceren om de hoge energierekeningen van deze kwetsbare groepen te drukken en op zoek gaan naar financiële middelen om de kosten hiervan te dekken. De opvatting dat (ook) de energiesector op een bepaalde manier een bijdrage zou moeten leveren aan de bestrijding van energiearmoede, is dan ook navolgbaar.

Het Wetsvoorstel beoogt uitvoering te geven aan een tijdelijke bijdrage door de energiesector in een periode van crisis. In deze reactie geven wij onze visie op het Wetsvoorstel. Ons voornaamste doel van deze reactie is het bereiken van een (praktisch) zo uitvoerbaar mogelijke regeling. In hoofdstuk 3 zullen wij daarom artikelsgewijs de elementen van het Wetsvoorstel uitlichten die naar ons oordeel in dat licht verbetering behoeven en waarover wij desgewenst graag met het ministerie in overleg treden.

Dit betekent overigens niet dat wij geen andere – meer fundamentele – bezwaren en bedenkingen bij het Wetsvoorstel als zodanig hebben. Integendeel. Wij zijn van oordeel dat het Wetsvoorstel – dat een zeer ingrijpende maatregel introduceert, maar ondanks dat in een (bedenkkelijk) korte tijd tot stand is gekomen – als zodanig om verschillende redenen juridisch niet houdbaar is. Zo zijn sterke vraagtekens te plaatsen bij de juridische grondslag en de verenigbaarheid met de fundamentele rechtsbeginselen ervan. De inframarginale heffing vloeit voort uit de inzet van een (Europese) noodbevoegdheid die daarvoor helemaal niet is bedoeld. Bovendien is de inframarginale heffing geen geschikt en noodzakelijk instrument om haar doel te bereiken. Integendeel. Energiearmoede kan het beste worden bestreden door investeringen in hernieuwbare opwek en netten, de inzet op energiebesparing en de opzet van een (Europese) strategie op de import van gas en LNG. Daarbovenop zijn bestaande, minder versturende belastinginstrumenten voorhanden die een betere en duurzamere oplossing voor de consument zouden zijn geweest.

Ondanks deze (zorgwekkende) constatering, menen wij dat het in dit stadium, waar de politieke besluitvorming zich in vergaande mate heeft uitgekristalliseerd, met name van belang is om tot een werkbare regeling te komen. Daarom blijven wij constructief meewerken aan de realisatie ervan. Wel hechten wij eraan om onze fundamentele bezwaren en bedenkingen bij het Wetsvoorstel in deze reactie toe te lichten. Dit gebeurt in hoofdstuk 2. Wij verwijzen daarboven ook naar de reacties van NWEA en Holland Solar op het Wetsvoorstel, die wij op hoofdlijnen onderschrijven. Tot slot benadrukken wij dat wij ons met betrekking tot de hierna geschetste fundamentele bedenkingen en alle overige argumenten alle rechten voorbehouden.

2. FUNDAMENTELE BEZWAREN EN BEDENKINGEN BIJ HET WETSVOORSTEL

2.1 De Europese grondslag van de Verordening, en daarmee de juridische basis voor het Wetsvoorstel, is niet adequaat

Vooropgesteld hebben wij fundamentele bedenkingen bij de legitimiteit van de Europese Verordening die het Wetsvoorstel beoogt te implementeren (Verordening (EU) 2022/1854, hierna: de "**Verordening**"). Voor de vaststelling van de Verordening is immers gebruik gemaakt van een noodbevoegdheid waarmee de reguliere Europeesrechtelijke wetgevingsprocedure, en daarmee de democratische verantwoording en soevereiniteit van de lidstaten, kon worden (en daadwerkelijk is) omzeild. Dit terwijl voor fiscale maatregelen, zoals de inframarginale heffing, op Europees niveau juist zeer strenge wetgevingsprocedures gelden en waarvoor ook een unanimitieit is vereist. Bovendien hebben lidstaten – mede op grond van het subsidiariteitsbeginsel – fiscale soevereiniteit met betrekking tot de heffing van directe belastingen. Daarbovenop is de noodbevoegdheid niet bedoeld voor een fiscale maatregel als de onderhavige. De noodbevoegdheid kan bijvoorbeeld wel bedoeld zijn om leveringszekerheid in crisissituaties te borgen, maar ook wat dat betreft heeft een heffing op inframarginale inkomsten van elektriciteitsproducenten eerder een averechts effect op de leveringszekerheid van elektriciteit en daarmee de energievoorziening van de lidstaten. Alleen al om deze redenen valt ernstig te betwijfelen of de Verordening als zodanig, en daarmee ook het Wetsvoorstel, juridisch stand zal (kunnen) houden.

2.2 De Verordening, en daarmee het Wetsvoorstel, is in strijd met fundamentele rechtsbeginselen

Naast dat de Verordening – en daarmee het Wetsvoorstel – juridisch onhoudbaar is vanwege een inadequate rechtsgrondslag, is zij ook in strijd met de fundamentele rechtsbeginselen van geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid. Hoge energierekeningen kunnen het beste worden opgelost door investeringen in hernieuwbare energieopwekking, energiebesparing, investeringen in netten en een (Europese) strategie op de import van gas en LNG. De inframarginale heffing levert hieraan geen enkele bijdrage. Integendeel. De inframarginale heffing zal juist leiden tot meer kosten voor de consument, omdat zij prijsvorming en een efficiëntere inzet van productiemiddelen verstoort. Door de heffing wordt ook het investeringsklimaat verslechterd. Bovendien zal het in de praktijk ingewikkeld blijken om de inframarginale opbrengsten te bepalen omdat zij afhankelijk zijn van verschillende factoren, met alle hoge kosten (bijvoorbeeld voor de boekhouding en belastingaangiften) van dien. Dit alles terwijl de negatieve effecten van de inframarginale heffing voorkomen hadden kunnen worden door reeds bestaande belastinginstrumenten in te zetten. Ook om deze redenen valt ernstig te betwijfelen of de Verordening, en daarmee ook het Wetsvoorstel, juridisch stand zal (kunnen) houden.

2.3 Het Wetsvoorstel als zodanig is in strijd met de fundamentele rechtsbeginselen en de (strekking van de) Verordening

Daarbovenop zijn fundamentele bedenkingen te plaatsen bij de juridische verenigbaarheid van het Wetsvoorstel met de Verordening en de fundamentele rechtsbeginselen. Hoewel wij uiteraard begrijpen dat de Nederlandse wetgever niet volledig vrij is geweest om het Wetsvoorstel naar eigen wensen in te richten omdat zij het bepaalde in Verordening moest volgen, biedt de Verordening voldoende knoppen voor de lidstaten om – met de vereiste zorgvuldigheid – aan te draaien. De door de Nederlandse wetgever gemaakte keuzes lijken niet met die vereiste zorgvuldigheid tot stand te zijn

gekomen. Zo constateren wij dat het samenstel aan keuzes van de Nederlandse wetgever – waaronder (het gebrek aan) voldoende differentiatie tussen de verschillende soorten producenten – resulteert in een regeling die op verschillende punten indruist tegen – met name – de fundamentele beginselen van evenredigheid en non-discriminatie (en daarmee ook tegen de Verordening zelf, zie artikel 8 lid 2 sub a). Het Wetsvoorstel heeft tot gevolg, of behelst in ieder geval het aanzienlijke risico, dat ondernemingen in de energiesector niet voldoende rendement halen uit de door hen gedane investeringen. In dit kader valt op dat de parameters van de heffing zijn gebaseerd op zeer algemene overwegingen en geen specifiek en gedifferentieerd onderzoek (per energiesoort) omvatten. Zo kiest de Nederlandse wetgever op arbitraire gronden en zonder adequate motivering voor een algemeen plafond van EUR 130 per MWh. Hiermee behelst het Wetsvoorstel onder meer een onevenredige inbreuk op het recht op eigendom, die bovendien verder gaat dan op grond van de Verordening is vereist.

Bovendien wordt met deze keuzes van de Nederlandse wetgever het reële risico op verstoring van de andere fundamentele doelstellingen uit de Verordening, zoals de werking van de interne markt (geen onnodig grote verstoring van de merit-order, dus zo veel mogelijk ongestoorde prijsvorming zodat marktpartijen efficiënte keuzes maken) en de ontwikkeling van duurzame energie, gecreëerd. Dit druist op zijn beurt in tegen het fundamentele beginsel van geschiktheid, alsook (weer) tegen de Verordening zelf (zie artikel 8 lid 2 sub d).

N.B.: het hiervoor genoemde komt bijvoorbeeld specifiek tot uiting in het plafond voor elektriciteitsopwekking uit steenkool en groen gas. De Nederlandse wetgever kiest met de invoering van een plafond voor steenkool ervoor om – zonder adequate motivering – de Verordening strenger te implementeren, maar laat vervolgens achterwege om de parameters voor dit plafond zorgvuldig tot stand te brengen. Steenkoolproducenten wijzen erop dat zij als gevolg van de willekeurig gekozen parameters – een efficiëntienorm van 46% en een vast bedrag van EUR 40 per MWh – het risico lopen hun marginale kosten niet terug te verdienen, met alle gevolgen voor de leveringszekerheid van dien. Het vergelijkbare geldt voor elektriciteitsopwekking uit groen gas. Producenten van groen gas profiteren niet van de hoge energieprijzen maar hebben er juist veel last van omdat hun variabele kosten (biograndstoffen en inkoop van energie) sterk stijgen. Het plafond van EUR 130 per MWh kan de productiecontinuïteit van groen gas om die reden in gevaar brengen. Daar komt bij dat het toepassen van een prijsplafond op regelbare eenheden met (zeer) hoge marginale kosten – zoals dus elektriciteitsopwekking uit steenkool en groen gas – tot (merit-order) verstoringen in de markt zal leiden. Alleen al bij de toepassing van het Wetsvoorstel op steenkool- en groen gasproducenten blijkt dus al strijdigheid met de fundamentele beginselen van geschiktheid, evenredigheid, noodzakelijkheid en non-discriminatie.

Het Wetsvoorstel getuigt al met al niet van een regeling die met de vereiste zorgvuldigheid tot stand is gekomen, laat staan een regeling die de juridische toets kan doorstaan. Deze onzorgvuldigheid laat zich voelen bij het lezen van het integrale Wetsvoorstel en kan in het bijzonder worden geïllustreerd bij nadere bespreking van artikelen 8 en 9 gezamenlijk (paragraaf 2.4) en artikel 9 afzonderlijk (paragraaf 2.5) van het Wetsvoorstel.

2.4 In het Wetsvoorstel worden ten onrechte de marktinkomsten van elektriciteit uit gasgestookte centrales meegenomen in de uiteindelijk geheven belasting

Wij maken op uit artikelen 8 en 9 Wetsvoorstel (alsook paragraaf 3.5 van de memorie van toelichting) dat de marktinkomsten worden berekend op basis van de inkomsten uit het gehele portfolio van een handelshuis (inclusief technologieën die niet onder de heffing vallen). Dit heeft een ongewenst bijeffect, namelijk dat de marktinkomsten van bijvoorbeeld gascentrales op deze wijze ook onder de heffing worden gebracht.

In de portfolio's van de handelshuizen bevinden zich immers ook markttransacties die betrekking hebben op elektriciteit uit bijvoorbeeld gas. Belangrijk hierbij op te merken is dat, in tegenstelling tot marginale technologieën, deze elektriciteit uit de gascentrales alléén verkocht wordt indien de elektriciteitsprijs hoger is dan de marginale kosten. Dit heeft tot gevolg dat in het portfolio de

gerealiseerde marktinkomsten uit gas typisch hoger zijn dan die van de inframarginale eenheden die onder de heffing vallen. Deze zijn immers tegen lagere prijzen verkocht: als de wind waait en de zon schijnt, is de prijs lager. De totale marktinkomsten van een portfolio inclusief gascentrales zijn hiermee hoger dan een vergelijkbaar portfolio zonder gascentrales. Als deze totale marktinkomsten nu op basis van een geproduceerde elektrische energieverhouding worden verdeeld over de gascentrale (geen onderdeel van de heffing) en de inframarginale eenheden (wel onderdeel van de heffing), dan wordt de heffing voor de inframarginale eenheden kunstmatig verhoogd met een deel van de marktinkomsten uit de verkoop van elektriciteit opgewekt met gas. Dit is onredelijk en staat haaks op de Verordening die de productie van elektriciteit uit gasgestookte centrales uitsluit van de heffing. Het is daarmee onrechtmatig dat de marktopbrengsten van elektriciteit uit gasgestookte centrales meetellen in de berekening van de marktinkomsten. Bovendien kan dit leiden tot verregaande marktverstoringen. De marktinkomsten zouden immers indirect afgeroomd kunnen worden tot een niveau onder de marginale kosten waardoor de gascentrales niet meer ingezet zouden worden om dit effect te voorkomen.

N.B.: Het bovenstaande kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld, waarbij de prijzen en met name de volumes fictief zijn maar wel de problematiek schetsen. Een portfolio bestaat uit een kerncentrale, wind/zon, en een gascentrale. In december hebben de verschillende energieproducenten de volumes en prijzen uit de afbeelding onderaan deze tekst gerealiseerd. De realisatie op de kerncentrale heeft een gemiddeld lage prijs door hedges uit het verleden. De gascentrale heeft hoge marktinkomsten door inzet tijdens piekuren, terwijl door hoge gasprijzen de clean spark spread (CSS), de gerealiseerde brutomarge, een stuk lager ligt.

Of de heffing over de inframarginale productie als geheel (€3,5 mln.) of per productiemiddel (€4,5 mln.) zou moeten worden berekend, valt te bediscussieren. Voor beide opties valt iets te zeggen. Wat in elk geval niet zou moeten kunnen, is om de heffing voor de inframarginale eenheden (kerncentrale, wind/zon in dit voorbeeld) die onderdeel zijn van een portfolio inclusief de gascentrale, in dit voorbeeld op €12,8 mln uit te laten komen. De heffing zou in dat geval immers bepaald worden door inkomsten die de inframarginale eenheden niet hebben gerealiseerd. Dat gaat volledig voorbij aan doel en strekking van het Wetsvoorstel. Toch lijkt uit het Wetsvoorstel en de daarbij horende memorie van toelichting te volgen dat dit de wijze is waarop de wetgever met dergelijke situaties om wil gaan.

Gascentrales worden hiermee bovendien sterk benadeeld. Gascentrales verdienen namelijk met de CSS en niet met out-right power. Bovendien zal deze wijze van het berekenen van de marktinkomsten een sterk marktversturend effect kunnen hebben. Producenten die hun inframarginale productie tegen lagere prijzen hebben verkocht, kunnen besluiten om hun gascentrale niet meer op de spotmarkt in te zetten. Inzet van de gascentrale op de spotmarkt kan er met de beoogde berekening van de marktinkomsten immers toe leiden dat de gerealiseerde marktinkomsten, en daarmee de hoogte van de heffing, harder toeneemt dan de marge van de gascentrale.

Portfolio zonder gascentrale				
	Volume	prijs	Omzet	heffing per installatie
Kerncentrale	200,000		€ 125 € 25,000,000	- < plafond
Wind/zon	50,000		€ 220 € 11,000,000	4,500,000
Portfolio	250,000		€ 144	4,500,000
Heffing obv portfolio excl. gascentrale				3,500,000
Portfolio met gascentrale				
	Volume	prijs	Omzet	heffing per installatie
Kerncentrale	200,000		€ 125 € 25,000,000	- < plafond
Wind/zon	50,000		€ 220 € 11,000,000	4,500,000
gascentrale	100,000		€ 275 € 27,500,000	
Portfolio	350,000		€ 181	4,500,000
Volume onder de heffing			250,000	
Gemiddelde gerealiseerd markt inkomsten van het portoflio incl. gas centrale			€ 181	
heffing				12,850,000

Bovenstaand voorbeeld illustreert dat de inframarginale heffing dient te worden toegepast per installatie op basis van bestaande allocatiesleutels binnen de betreffende onderneming.

Al met al is het onredelijk en onevenredig om de inkomsten uit niet-inframarginale bronnen indirect mee te nemen in de berekening van de marktinkomsten. Artikel 8 Wetsvoorstel getuigt dus niet van een zorgvuldige totstandkoming en levert strijd op met de Verordening.

2.5 Fiscale bezwaren ten aanzien van artikel 9 van het Wetsvoorstel

Artikel 9 beoogt invulling te geven aan de wijze waarop de marktinkomsten van geïntegreerde producenten dienen te worden berekend. Wij lichten in het hiernavolgende toe dat artikel 9 Wetsvoorstel op verschillende punten zowel juridisch als praktisch tekortschiet en daarmee niet getuigt van een zorgvuldige totstandkoming. De voorgestelde benadering in artikel 9 Wetsvoorstel maakt het namelijk onmogelijk om de daadwerkelijke marktinkomsten van geïntegreerde producenten te bepalen. Dit betekent dat de inframarginale heffing bij geïntegreerde producenten zal worden geheven op basis van fictieve marktinkomsten. Dit druist in tegen verschillende (fundamentele) rechten en rechtsbeginselen. Bovendien is de voorgestelde benadering bijzonder complex (met hoge administratiekosten van dien) en zal zij leiden tot een grote (rechts)onzekerheid.

2.5.1 Doel en strekking artikel 9 Wetsvoorstel

Doel en strekking van artikel 9 van het Wetsvoorstel is onvoldoende duidelijk. Het artikel is gebaseerd op artikel 6 lid 3 Verordening.¹ In dit artikel is neergelegd dat lidstaten doeltreffende maatregelen dienen te nemen om te voorkomen dat de uit hoofde van artikel 6 lid 2 Verordening op producenten rustende verplichtingen worden omzeild. In het voornoemde lid 3 wordt de nadruk gelegd dat het plafond op marktinkomsten daadwerkelijk moet worden toegepast in gevallen waarbij, kort gezegd, de producent onderdeel is van een groep in de zin van art. 2:24b van het Burgerlijk Wetboek (“**BW**”). In de considerans van de Verordening wordt verder geen nadere toelichting gegeven ten aanzien van de “omzeiling” en op welke specifieke misbruiksituaties dit ziet. Gegeven het voorgestelde artikel 9 lijkt het te gaan om omzeiling door bijvoorbeeld niet-zakelijke prijzen te hanteren, maar dit wordt niet gespecificeerd of toegelicht. Daarnaast wordt ook geen nadere toelichting gegeven op de “doeltreffende maatregelen”. Ondanks dat in lid 5 van het betreffende artikel 6 wordt aangegeven dat de Commissie sturing biedt bij de uitvoering van dit artikel, is bovendien onduidelijk voor welk specifiek doel deze bepaling is ingeroepen.

Het Wetsvoorstel licht in artikel 9 toe hoe de totale marktinkomsten van producenten die deel uitmaken van een groep in de zin van art. 2:24b BW en die de door henzelf opgewekte elektriciteit verkopen aan een verbonden groepsmaatschappij dienen te worden berekend (de zogenoemde “geïntegreerde” producenten). Als totale marktinkomsten van geïntegreerde producenten worden aangemerkt de inkomsten uit de intra-groep verkoop. De inkomsten uit die betreffende intra-groep verkoop worden gelijkgesteld aan de totale marktinkomsten van de verbonden groepsmaatschappij die de elektriciteit verkoopt op de Nederlandse elektriciteitsmarkten. Oftewel, de totale marktinkomsten van de geïntegreerde producent bij een intra-groep verkoop worden uiteindelijk gebaseerd op de inkomsten van de verbonden groepsonderneming aan een derde.

De heffing op geïntegreerde producenten gaat dus een stap verder in de keten: de inkomsten op de ‘externe’ verkoop worden geacht overeen te komen met de inkomsten van de geïntegreerde producent. Dit leidt tot fictieve marktinkomsten voor de geïntegreerde producent. Deze regeling ten aanzien van producenten die onderdeel zijn van een groep lijkt zoals boven vermeld te worden ingegeven door het streven naar doeltreffende maatregelen om omzeiling van de heffing te voorkomen (oftewel een antimisbruikarakter). Daarnaast is de gedachte van de wetgever dat bij verkopen aan een verbonden groepsmaatschappij de groepsmaatschappij(en) zeggenschap hebben

¹ Pagina 30 van de concept memorie van toelichting.

over de producent en op die manier beslissende invloed zouden kunnen uitoefenen op de producent; er zou dan geen sprake zijn van contractsvrijheid.² Zoals wij hieronder zullen toelichten in paragraaf 2.5.2 zijn deze aannames niet juist.

Concluderend is doel en strekking van deze “doeltreffende maatregel” onduidelijk, zowel op nationaal als Europees niveau. Het mogelijke kennelijke doel (het voorkomen van het hanteren van niet-zakelijke prijzen) zal met de voorgestelde benadering bovendien niet worden bereikt. Integendeel. Essentieel daarvoor is juist dat de daadwerkelijke marktinkomsten zorgvuldig worden bepaald en daartoe is de voorgestelde aanpak niet in staat. Uit het hiernavolgende zal blijken dat daarbij komt dat de uitwerking van deze "doeltreffende maatregel" disproportioneel is en verder gaat dan noodzakelijk in het licht van haar doel en strekking. Dit maakt bovendien een inbreuk op de rechtszekerheid van belastingplichtigen. Dit lichten wij in de volgende paragraaf nader toe.

2.5.2 *Overkill voorgestelde maatregel voor geïntegreerde producenten: het uitgangspunt dient bij de daadwerkelijke inframarginale inkomsten te liggen*

De behandeling van geïntegreerde producenten is onrechtmatig. Er wordt geheel voorbijgegaan aan het feit dat entiteiten, die deel uitmaken van dezelfde groep als een producent, in al hun onderlinge transacties – dus ook intra-groep verkopen – *at arm's length* (dienen te) handelen op grond van artikel 8b Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (“**Wet VPB**”). Dit betekent dat groepsmaatschappijen op basis van reeds bestaande regelgeving zakelijke prijzen (dienen te) hanteren voor iedere (interne) transactie die zij doen. Het *arm's length* beginsel is ook in de internationale fiscale praktijk een gebruikelijke maatstaf.

Een afwijkende regeling, waarbij effectief een fictie wordt toegepast ten aanzien van de marktinkomsten uit intra-groep transacties, is dus niet noodzakelijk en maakt inbreuk op de toepassing van het *arm's length* beginsel en de toepassing van transfer pricing in het algemeen. Bovendien leidt toepassing van deze fictie ertoe dat voor geïntegreerde producenten niet alleen de inframarginale marktinkomsten maar alle marktinkomsten voor de inframarginale heffing in aanmerking worden genomen. Dit terwijl kan worden volstaan met de reguliere wijze van het bepalen van de totale inframarginale marktinkomsten: het voor de heffing aansluiten bij de waardering van de *daadwerkelijke* inframarginale inkomsten ter zake van de transacties van de producent. Een afwijkende waarderingsbepaling voor geïntegreerde producenten is niet alleen onnodig (*overkill*) en onevenredig, maar ook nodeloos complicerend: vanuit de coherentie van het belastingsysteem is het wenselijk om bij het (inter)nationaal erkende *arm's length* beginsel aansluiting te zoeken. Een accountant zou dan juist (desgewenst) eenvoudig kunnen controleren of intra-groep transacties daadwerkelijk marktconform zijn. Het gebruik van intra-groep transacties is dus ook vanuit praktische overwegingen (administratieve lasten) een wenselijker instrument.

Artikel 9 lid 2 Wetsvoorstel ziet op de situatie dat de verbonden groepsmaatschappij aan wie de producent zijn elektriciteit verkoopt, eindafnemer van deze elektriciteit is, of dat de elektriciteit die de producent aan een verbonden groepsmaatschappij verkoopt, via tussenschakels binnen de groep wordt verkocht aan een verbonden groepsmaatschappij die de eindafnemer is. In dat geval worden de totale marktinkomsten van de producent gesteld op de inkoopkosten van de verbonden groepsmaatschappij die de eindafnemer is. Daarbij wordt opgemerkt dat deze inkoopkosten ten minste gelijk zijn aan de kosten bij vergelijkbare aannemingsovereenkomsten. De reden hiervoor is volgens de concept memorie van toelichting (p. 35) om te voorkomen dat een producent die deel uitmaakt van een groep zijn marktinkomsten bij verkoop voor gebruik binnen de groep kunstmatig

² Pagina 35 van de concept memorie van toelichting.

laag kan houden. Het is echter volstrekt onduidelijk waarom wordt aangesloten bij de kosten van inkoop, aangezien voor intra-groep transacties (zoals reeds genoemd) op basis van het arm's length beginsel zakelijke prijzen moeten worden vastgesteld voor voornoemde transacties. Gelet op dit beginsel is het in principe dus reeds niet mogelijk om de prijzen kunstmatig laag te houden. Deze fictieve heffingsmaatstaf lijkt daarom wederom niet noodzakelijk en maakt inbreuk op de toepassing van het arm's length beginsel en de toepassing van transfer pricing in het algemeen.

Artikel 9 lid 3 van het Wetsvoorstel ziet op de situatie dat de elektriciteit die de producent aan een verbonden groepsmaatschappij verkoopt, al dan niet via tussenschakels binnen de groep, wordt verkocht aan eindafnemers, niet zijnde een verbonden groepsmaatschappij. In dat geval wordt, bij het bepalen van de totale marktinkomsten van de verbonden groepsmaatschappij die de elektriciteit van de producent verkoopt op Nederlandse elektriciteitsmarkten conform artikel 8, niet de verkoop aan deze eindafnemers in aanmerking genomen. Bij de toepassing van artikel 8 lid 1 sub a worden de inkomsten uit verkoop aan eindafnemers gesteld op de kosten van inkoop van deze elektriciteit. Omdat deze inkoop van elektriciteit is gedaan bij een verbonden groepsmaatschappij, is bepaald dat de kosten van deze inkoop ten minste gelijk moeten zijn aan de kosten bij vergelijkbare aankoopovereenkomsten op de groothandelsmarkt voor elektriciteit. De volgende reden wordt gegeven op pagina 36 van de concept memorie van toelichting:

“Het gaat hierbij in feite om het op een marktwaarde waarderen van de interne verkoopprijzen voor de door de producent opgewekte elektriciteit die overeen zijn gekomen tussen de producent en een verbonden groepsmaatschappij of tussen twee andere met hem in de groep verbonden groepsmaatschappijen.”

Het op een marktwaarde waarderen van interne verkoopprijzen is in feite wat het arm's length beginsel al beoogt te bewerkstelligen en het is dus onnodig om hiervan af te wijken. Wederom lijkt de wetgever de berekening van de totale marktinkomsten nodeloos gecompliceerd te maken en is het onduidelijk waarom niet teruggevallen kan worden op bestaande regelingen.

Daarnaast is het begrip “vergelijkbare aankoopovereenkomst” verder uitgewerkt in artikel 9 lid 4, maar opgemerkt dient te worden dat het onduidelijk is wanneer sprake is van een vergelijkbare aankoopovereenkomst en dat in de praktijk niet veel vergelijkbare aankoopovereenkomsten zullen bestaan. Dit brengt rechtsonzekerheid met zich mee voor de relevante heffingsplichtigen. Daarnaast lijkt het ook wederom onnodig te zijn om een nieuw begrip te introduceren vanwege het arm's length beginsel.

Het voorgestelde artikel 9 Wetsvoorstel lijkt volgens de bedoeling van de wetgever als gezegd een antimisbruikregeling te zijn. Aangezien het arm's length beginsel van toepassing is op intra-groep transacties en door deze toepassing de interne transacties onder zakelijke voorwaarden dienen te worden uitgevoerd, vallen óók dergelijke zakelijke transacties onder de werking van de anti-misbruik bepaling van artikel 9 Wetsvoorstel. In het recente Lexel AB arrest van het Hof van Justitie EU³ is, kort samengevat, bepaald dat transacties die tegen marktconforme voorwaarden zijn aangegaan en dus geen volkomen kunstmatige constructies vormen, buiten de werkingssfeer van de in dat arrest relevante anti-misbruik bepaling vallen in het kader van de vrijheid van vestiging. In het verlengde hiervan zijn prejudiciële vragen gesteld door de Hoge Raad ten aanzien van de anti-grondslagutholling bepaling neergelegd in artikel 10a Wet VPB waarbij ook zakelijke transacties onder de werking van deze maatregel vallen.⁴ Specifiek is de vraag gesteld of de verkeersvrijheden

³ HvJ EU 20 januari 2021, C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34.

⁴ HR 2 september 2022, nr. 20/03948, ECLI:NL:HR:2022:1121.

eraan in de weg staan dat artikel 10a Wet VPB wordt toegepast indien de betreffende lening tegen marktconforme voorwaarden is aangegaan. Deze problematiek zou dus ook in het kader van de voorgestelde antimisbruikregel bij de inframarginale heffing van toepassing kunnen zijn, aangezien de anti-misbruikmaatregel van het Wetsvoorstel zakelijke intra-groep transacties zou kunnen treffen. De voorgestelde maatregel gaat daarom mogelijk verder dan nodig. In het licht van Lexel AB, de prejudiciële vragen in het kader van artikel 10a Wet VPB, en de beperkende werking op het vrije verkeer van vestiging moet de vraag gesteld worden of een anti-misbruik maatregel wel dusdanig ver mag gaan dat het ook ziet op transacties die onder zakelijke voorwaarden zijn aangegaan. Doel en strekking van de maatregel lijkt dit niet te kunnen rechtvaardigen en de maatregel is op dit punt onnodig en disproportioneel door de aanwezigheid van het arm's length beginsel.

Concluderend is de voorgestelde fictieve waardering onnodig (*overkill*), complex en onevenredig in het licht van haar doel en strekking.

2.5.3 *Belemmering toegang tot de Nederlandse markt en vrije verkeer van vestiging*

De gekozen behandeling van geïntegreerde producenten kan bovendien in strijd komen met de Europeesrechtelijke verkeersvrijheden, zoals in gevallen waarin het voor een buitenlandse entiteit als gevolg van de - in Nederland gehanteerde - afwijkende groepsbenadering voor die buitenlandse entiteit minder aantrekkelijk is om (hetzij als producent hetzij als verbonden groepsmaatschappij) onderdeel te zijn van een groep wanneer hij als gevolg daarvan in Nederland met een fictieve waardering van de totale marktinkomsten zou worden geconfronteerd. Dit kan voor een buitenlandse entiteit een belemmering vormen om grensoverschrijdend, al dan niet intra-groep, te opereren, terwijl binnen de EU ongestoord gebruik moet kunnen worden gemaakt van het vrije verkeer. Als gevolg van het voorgaande is er een belemmering ten aanzien van de toegang tot de Nederlandse markt en daarmee een beperking op de vrijheid van vestiging.

Hierbij speelt ook dat elke lidstaat artikel 6 lid 3 Verordening op eigen wijze mag invullen en zelf kan bepalen wat verstaan moet worden onder “doeltreffende maatregelen”. Aangezien de Nederlandse wetgever gekozen heeft voor een inbreuk op het arm's length beginsel en een fictieve waardering van de totale marktinkomsten voor de geïntegreerde producent (terwijl de Verordening beoogt aan te sluiten bij de daadwerkelijke marktinkomsten) zou dit, afhankelijk van de daadwerkelijke invulling van andere lidstaten beperkend kunnen werken. Door de vrijheid van invulling van deze maatregelen en de vrij rigoureuze toepassing van Nederland – dat wil zeggen de gekozen regeling voor geïntegreerde producenten – zou het gevolg kunnen zijn dat, zoals hiervoor al opgeworpen, sprake is van een belemmering van de toegang tot de Nederlandse markt en daarmee een belemmering van het vrije verkeer van vestiging.

Concluderend kan de fictieve waardering van marktinkomsten tot een inbreuk op de Europeesrechtelijke verdragsvrijheden leiden.

2.5.4 *Strijdigheid met artikel 9 belastingverdragen*

De heffingsmaatstaf in artikel 9 lid 1 Wetsvoorstel zou erin kunnen resulteren dat inbreuk wordt gemaakt op het arm's length beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO Model Verdrag en de daarop gebaseerde belastingverdragen omdat Nederland extra heffingen naar zich toe trekt in internationale situaties.

Een vergelijking kan hierbij gemaakt worden met de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel die per 1 januari 2022 in werking is getreden. Kort gezegd komt deze wet erop neer dat mismatches (die resulteren in dubbele niet heffing) door een verschil in toepassing van het arm's length beginsel tussen lidstaten worden bestreden doordat Nederland bij zal heffen of bepaalde

aftrekposten zal weigeren. Hierop is in de literatuur kritiek gekomen dat dit bijheffen en/of aftrek weigeren inbreuk maakt op de verdeling van heffingsrechten in het kader van het arm's length beginsel onder artikel 9 van het OESO-modelverdrag. In zo'n soort geval zou Nederland namelijk meer winst belasten dan onder het arm's length beginsel is toegestaan. Eenzelfde soort kritiek zou ook van toepassing zijn op artikel 9 lid 1 Wetsvoorstel. Immers, door het toepassen van de fictieve toerekening voor het berekenen van de marktinkomsten van een Nederlandse producent die is verbonden aan een buitenlandse groepsmaatschappij die aan derden verkoopt zou gesteld kunnen worden dat Nederland meer heft dan toegestaan is onder het betreffende belastingverdrag en specifiek het artikel inzake het arm's length beginsel.

Concluderend kan de Nederlandse benadering in artikel 9 Wetsvoorstel er mogelijk toe leiden dat inbreuk wordt gemaakt op de soevereiniteit van lidstaten ten aanzien van de heffing van directe belastingen.

2.5.5 Strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel

Het onderscheid in de waardering van de totale marktinkomsten van zelfstandige producenten en geïntegreerde producenten leidt tot een ongunstigere behandeling van een geïntegreerde producent. De geïntegreerde producent krijgt namelijk te maken met een waardering van de totale marktinkomsten die kan afwijken van zijn daadwerkelijke inkomsten bij een intra-groep verkoop. De grofmazige systematiek van de Nederlandse aanpak in artikel 9 Wetsvoorstel kan dus betekenen dat de totale marktinkomsten voor de producent hoger uitvallen dan de producent in werkelijkheid heeft genoten. De heffing krijgt daarmee een fictief karakter en er wordt een van de realiteit afwijkende heffingsgrondslag gecreëerd. De geïntegreerde producent kan daardoor in een slechtere positie komen dan een zelfstandige producent, terwijl zij beide opgewekte energie verkopen. Dit is in strijd met het gelijkheidsbeginsel (zoals neergelegd in onder meer artikel 1 Grondwet, artikel 14 EVRM en artikel 21 Handvest van de Grondrechten van de EU). Hiervoor bestaat ook geen rechtvaardiging gegeven het feit dat dit mogelijke probleem al wordt opgelost door de toepassing van het arm's length beginsel.

2.5.6 Terugwerkende kracht en strijd met artikel 1 EP EVRM

Het Wetsvoorstel bevat terugwerkende kracht van de inframarginale heffing tot en met 1 december 2022. De heffing is daarmee in strijd met de eisen die worden gesteld op grond van de bescherming van eigendom zoals neergelegd in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Belastingheffing is een toegestane inbreuk, mits voorzien van een wettelijke basis ('lawfulness', dat wil zeggen precision, foreseeability, accessibility), een algemeen belang dienen ('legitimate aim') en proportioneel zijn ten aanzien van de belangen van het individu en het algemene belang ('fair balance'). De (maandenlange) terugwerkende kracht van een heffing naar een tarief van 90% is niet proportioneel. Bovendien gaat de gekozen behandeling van geïntegreerde producenten verder dan nodig in het licht van de doelstelling van de heffing en is van een fair balance geen sprake: het is voor geïntegreerde producenten mede gelet op de terugwerkende kracht des te schrijnender om aan artikel 9 uitvoering te geven.

2.5.7 Knelpunten in formele aspecten van de heffing

Het Wetsvoorstel voorziet in een tweetal bepalingen die een zeer vergaande hoofdelijke aansprakelijkheid voor de inframarginale heffing bewerkstelligen. Deze beoogde hoofdelijke aansprakelijkheden houden in dat – kort gezegd – elke verbonden groepsmaatschappij die met de producent deel uitmaakt of uitmaakte van een fiscale eenheid dan wel een groep in de zin van artikel 2:24b BW gedurende het heffingstijdvak hoofdelijk aansprakelijk is voor de inframarginale heffing die de producent verschuldigd is. Dit betekent dus dat het onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid of groep leidt tot een aansprakelijkheid voor een heffing waarvoor die entiteit (dat wil zeggen de

groepsvennootschap die geen producent is) zelf niet belastingplichtig is. Dit wordt gemotiveerd met het invorderingsrisico van de Belastingdienst, maar hierbij wordt geen rekening gehouden met de belangen van de groepsentiteiten die zich geconfronteerd zien met hoofdelijke aansprakelijkheid voor een heffing waarvoor zij nota bene zelf niet belastingplichtig zijn. Deze vergaande aansprakelijkheid komt in het belastingstelsel van andere Nederlandse belastingen niet voor en is eerder stellig bekritiseerd.⁵ De keuze van de voorgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid is bovendien niet in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel, met name in een specifiek geval waarin een groepsentiteit – die zelf niet belastingplichtig is voor de heffing – geconfronteerd kan worden met aansprakelijkheid als gevolg van de fiscale eenheid of groep in de zin van artikel 2:24b BW. Dan worden gelijke gevallen niet gelijk behandeld, zonder rechtvaardiging.

2.5.8 *Onduidelijkheid over administratieve lasten wat betreft allocatie*

Het Wetsvoorstel resulteert erin dat partijen de marktinkomsten moeten vaststellen door middel van het opstellen van een marktinkomstenverslag. Externe transacties (zoals hedges tussen de verbonden handelsvloer en de groothandelsmarkt) worden afgesloten op portfolioniveau. Geïntegreerde producenten zullen externe hedges dus moeten toerekenen aan een specifiek productievolume of een specifiek productiemiddel binnen hun geïntegreerde onderneming. Hiervoor zal gewerkt moeten worden met verdeelsleutels. Om de administratieve lasten zoveel mogelijk te beperken, is van belang dat:

- i. de geïntegreerde producenten die reeds met eigen verdeelsleutels werken de vrijheid krijgen om deze eigen verdeelsleutels te (blijven) hanteren op basis van hun eigen boekhoudmethodiek;
- ii. de geïntegreerde producenten die momenteel niet met verdeelsleutels werken, deze verdeelsleutels – in overleg met hun accountant – op basis van hun eigen boekhoudmethodiek mogen bepalen; en
- iii. de geïntegreerde producenten die niet onder de twee hiervoor genoemde situaties vallen, gebruik kunnen maken van een door de wetgever gepubliceerde generieke verdeelsleutel.

Voor alle drie de opties is het vanuit het perspectief van rechtszekerheid van groot belang dat vooraf overleg plaatsvindt tussen de wetgever, accountant(organisatie)s en de sector. Zonder een door de accountants goedgekeurde verdeelsleutel kunnen producenten hun hedges immers niet meenemen in de berekening van marktinkomsten en zullen zij niet-gerealiseerde marktinkomsten moeten afdragen. Cruciaal is dus dat geïntegreerde producenten vooraf duidelijkheid verkrijgen over de verenigbaarheid van hun (beoogde) verdeelsleutels met het Wetsvoorstel en de wensen van de accountant.

Onverminderd het hiervoor genoemde, blijft de beste oplossing overigens om – zoals reeds toegelicht – in lijn met het arm's length beginsel de intra-groep transacties als basis voor de bepaling van de marktinkomsten uit inframarginale productie te gebruiken.

2.5.9 *Tussenconclusie*

Artikel 9 Wetsvoorstel getuigt niet van een zorgvuldige voorbereiding. Te betwijfelen valt immers of zij verenigbaar is met verschillende (fundamentele) rechten. Zo constateren wij het aanzienlijke risico dat artikel 9 Wetsvoorstel een ongerechtvaardigde inbreuk pleegt op het noodzakelijkheids-,

⁵ Ter vergelijking: bij de invoering van Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage, die ook een vergaande hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling binnen fiscale eenheid bevat, was de Afdeling advisering van de Raad van State buitengewoon kritisch (Kamerstukken II 2022/23, 36235, nr. 4). Deze kritiek geldt ook voor de hoofdelijke aansprakelijkheid bij de inframarginale elektriciteitsheffing, die op dezelfde pijlers steunt.

evenredigheids- en gelijkheidsbeginsel, de Europese fundamentele vrijheden, het recht op eigendom en belastingverdragen. Ook is nog maar de vraag welke administratieve lasten dit artikel voor de geïntegreerde producenten met zich brengt. Dit alles wordt veroorzaakt door het feit dat artikel 9 Wetsvoorstel niet uitgaat van de daadwerkelijke inframarginale marktinkomsten van geïntegreerde producenten en een fictieve toerekening toepast. De hiervoor genoemde problemen kunnen dus makkelijk worden opgelost door de daadwerkelijke intra-groep transacties als basis voor de berekening van de inframarginale heffing te nemen en daarbij aansluiting te zoeken bij het (internationaal erkende) arm's length beginsel.

2.6 Tussenconclusie

Hoewel de hiervoor genoemde observaties uiteraard zorgwekkend zijn, hechten wij in dit stadium zoals gezegd een groot belang aan het bereiken van een zo uitvoerbaar mogelijke regeling. Wij zullen ons in het hiernavolgende hoofdstuk daarom richten op de meer inhoudelijke aandachtspunten die op korte(re) termijn kunnen worden verbeterd. Zoals gezegd behouden wij ons met betrekking tot de hiervoor genoemde observaties wel alle rechten voor.

3. ARTIKELSGEWIJZE OPMERKINGEN / VERBETERPUNTEN

Artikel	Opmerkingen / verbeterpunten
<p>Disclaimer: Onderstaande opmerkingen en/of verbeterpunten zijn gebaseerd op onze eerste inzichten, omdat de termijn waarbinnen deze reactie tot stand moest komen zeer beperkt was (de internetconsultatie sloot immers een krappe drie weken na de publicatie van het (complexe) Wetsvoorstel). Wij behouden ons met betrekking tot eventuele overige, niet in deze tabel opgenomen, opmerkingen, verbeterpunten en/of bezwaren alle rechten voor.</p>	
<p>Hoofdstuk 1: Algemene bepalingen</p>	
<p>Artikel 1</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Volgens de memorie van toelichting (p. 28) zijn bij joint ventures die de vorm van een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap aannemen, de vennoten “voor wiens rekening en risico” de opwekking plaatsvindt en “aan wie de opgewekte elektriciteit toekomt” de producenten. · Deze definitie zal in de praktijk leiden tot onduidelijkheid over de vraag wie producent is, omdat dit soort joint ventures vele gedaanten kunnen aannemen met variërende vormen van zeggenschap over de productie. · Wij stellen daarom voor om in de memorie van toelichting eenduidig aan te geven dat in het geval van een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap in beginsel – behalve bij een open commanditaire vennootschap – iedere vennoot afzonderlijk wordt gezien als producent, in de mate waarin deze vennoot een belang heeft in de (opbrengsten van de) opgewekte stroom.
<p>Hoofdstuk 3: Berekening belastbare marktinkomsten</p>	
<p>Artikel 7</p>	<ul style="list-style-type: none"> · De Verordening stelt dat producenten die niet daadwerkelijk profiteren van de huidige hoge elektriciteitsprijzen, niet mogen worden benadeeld. Een belangrijke omissie in dit kader is hoe om te gaan met negatieve marktinkomsten: <ul style="list-style-type: none"> – De marktinkomsten worden per kalendermaand bepaald. Dat leidt ertoe dat maanden met lage marktinkomsten niet worden weggestreept tegen (gesaldeerd met) maanden met hoge marktinkomsten. Het is eerlijker als de belastbare marktinkomsten eenmalig voor de hele periode van zeven maanden worden bepaald. Een maand met lage marktinkomsten kan bijvoorbeeld ontstaan als het productiemiddel langere tijd onvoorzien niet beschikbaar is. In zo’n maand kunnen negatieve marktinkomsten ontstaan (bijvoorbeeld omdat eerder op de termijnmarkt is verkocht en na de storting deze verplichtingen (wellicht duur) moeten worden teruggekocht). – Dit kan nader worden geïllustreerd met het voorbeeld van langdurig (on)gepland onderhoud. (On)gepland onderhoud/verminderde productie kan er namelijk toe leiden dat in een bepaalde maand de negatieve marktinkomsten groter zijn dan de positieve marktinkomsten. Dit als gevolg van de aankoop van elektriciteit op elektriciteitsmarkten door de producent om aan zijn verplichtingen van vooruit verkochte productie te kunnen voldoen. Deze elektriciteit moet immers tegen de geldende marktprijzen teruggekocht worden. Er kan dan een situatie optreden dat in de ene maand de producent een heffing moet betalen, terwijl er in de andere maand negatieve marktinkomsten worden gegenereerd waardoor de producent over de gehele periode gezien negatieve marktinkomsten heeft. · In de Duitse wetgeving is wel voorzien in hoe om te gaan met negatieve inkomsten. De Duitse wetgeving heeft dit als volgt opgelost. Indien in een maand de negatieve marktinkomsten groter zijn dan de positieve marktinkomsten, is er geen heffing over deze maand en kan het negatieve bedrag in mindering worden gebracht op de overschotten, positieve marktinkomsten in de volgende maand(en), totdat dit bedrag volledig is gecompenseerd.

<p>Artikel 7 lid 3 en lid 4</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Dit artikel betreft complexe materie die gepaard gaat met mogelijk ongewenste neveneffecten. Wij beperken ons nu noodzakelijkerwijze tot enkele algemene opmerkingen. · In het algemeen merken we op dat het voorstel en de memorie van toelichting niet geheel helder uiteenzetten op welke wijze omgegaan zal worden met balanceringsproducten (met tussenkomst van een BSP) en 'passieve balancerings' door de BRP. De uitwerking hiervan, waaronder de impact op de marktinkomsten (TM) en opgewekte elektriciteit (HO) brengt de nodige complexiteit met zich mee. · In de definities van HO in lid 3 en lid 4 wordt aangegeven dat de HO gelijk is aan de opgewekte elektriciteit minus opgewekte elektriciteit die is ingezet op de balanceringsenergiemarkt door een balanceringsdienstverlener, voor redispatch of voor compensatiehandel. Hoeveelheden elektriciteit ingezet voor dergelijke balanceringsmarkten of -producten, zoals redispatch, kunnen positief en negatief zijn. De huidige bewoording van het voorstel lijkt niet te voorzien in een correctie voor elektriciteit die niet is opgewekt vanwege inzet voor bijvoorbeeld redispatch. Mogelijk zou de correctie van HO in bepaalde gevallen ook negatief moeten kunnen zijn. De HO zou dan hoger worden dan de opgewekte hoeveelheid elektriciteit. · Gezien de complexiteit en het belang van balancerings stellen voor om in overleg met het ministerie en andere stakeholders tot een nadere uitwerking te komen, waarbij het uitgangspunt is dat de heffing zo min mogelijk disincenive zou moeten geven voor de inzet van balanceringsproducten of 'passieve balancerings'. · Het tegen een vergoeding afregelen van productie ten behoeve van 'passieve balancerings' leidt ertoe dat de productie van de producent in MWh (de HO) omlaag gaat en indien de opbrengsten conform de memorie van toelichting worden meegeteld zouden de opbrengsten (TM) per MWh omhooggaan. Dit zou producenten een disincenive (perverse prikkel) geven om af te regelen en dit zal de onbalanskosten verhogen. · Gezien bovenstaand risico moet overwogen worden om de factor 'HO' voor de hoeveelheid opgewekte elektriciteit aan te passen naar een referentie productie waarin tevens de volumes zijn opgenomen, waarvoor de producent inkomsten heeft ontvangen vanwege het afregelen daarvan.
<p>Artikel 7 lid 5 sub a</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Het is niet helemaal duidelijk of hieronder verstaan wordt het biogene deel van de afvalstoffen die verbrand worden, dan wel biomassa die los van andere afvalstromen verbrand wordt. Uit de memorie van toelichting wordt dit ook niet helemaal duidelijk. Wij verzoeken dit te verduidelijken.
<p>Artikel 8</p>	<ul style="list-style-type: none"> · De heffing corrigeert niet voor de mogelijkheid om met een batterij bij een wind- of zonnepark hogere marktinkomsten te genereren (p. 8 memorie van toelichting). Dit is onder meer in strijd met het evenredigheids- en gelijkheidsbeginsel en de Verordening. De Verordening beoogt immers marktinkomsten van productie te belasten en niet marktinkomsten van opslag. De voorgestelde benadering leidt bovendien tot ongelijke behandeling van batterijen en dus van energiebedrijven. Dit terwijl er gewoon onderscheid gemaakt kan worden tussen inkomsten uit productie en uit opslag, ook als productie en opslag van dezelfde aansluiting op het net gebruik maakt. Ook de hoeveelheid productie wordt gemeten (dus exclusief de invoeding of afname door de batterij). Dit is namelijk ook nodig voor de toekenning van GvOs. · Het is dus wel mogelijk om te corrigeren voor de mogelijkheid om met een batterij bij een inframarginaal productiemiddel hogere marktinkomsten te genereren. Daartoe moet in het geval van een opslag die gebruik maakt van dezelfde aansluiting als productie niet gerekend worden met de ingevoede hoeveelheid elektrische energie op de aansluiting, maar met de geproduceerde hoeveelheid elektrische energie.
<p>Artikel 8 lid 1 sub a</p>	<ul style="list-style-type: none"> · In plaats van 'Nederlandse elektriciteitsmarkten' kan er ook gesproken worden over 'elektriciteitsmarkten', aangezien dit geen formele definitie betreft. Overwogen moet

	<p>worden om expliciet in de wet op te nemen dat inkomsten uit onbalansverrekening van BRPs, inclusief zogenaamd ‘passief balanceren’, meetellen als marktinkomsten.</p>
Artikel 8 lid 1 sub c	<ul style="list-style-type: none"> · Hedges worden gedefinieerd conform artikel 2 lid 5 Verordening. Dit artikel is echter erg generiek. Wij verzoeken om (in de memorie van toelichting) te verduidelijken welk type hedges hieronder zouden moeten vallen (niet-limitatieve opsomming, inclusief 'financial hedging', 'cross-commodity' en 'proxy hedging', dus hedging van de Nederlandse elektriciteitsprijs met een andere commodity dan elektriciteit of op een buitenlandse elektriciteitsmarkt). Artikel 8 lid 1 sub c lijkt goed geformuleerd, omdat er niet specifiek over “Nederlandse” markten wordt gesproken, en omdat onder de term “andere verrichtingen” bijvoorbeeld ook cross-commodity hedges moeten kunnen vallen. Het zou goed zijn als dat duidelijker bevestigd wordt in de memorie van toelichting. · Voor producenten, die zijn verbonden in een groep met andere ondernemingen zoals een handelsvloer, geldt dat hedge posities veelal worden ingenomen door een andere onderneming binnen de groep. Wij verzoeken in de memorie van toelichting en in artikel 8 of artikel 9 te verduidelijken dat het de bedoeling is dat hedge posities van deze verbonden ondernemingen vallen onder artikel 8 lid 1 sub b. Anders gezegd, wij verzoeken om te verduidelijken dat als artikel 9 van toepassing is (in afwijking van artikel 8) dat dan ook hedges van de in een groep verbonden onderneming, in Nederland of in het buitenland, worden meegenomen bij de bepaling van de marktinkomsten.
Artikel 8 lid 2	<ul style="list-style-type: none"> · Wij ondersteunen het voorstel om inkomsten uit balanceringsdiensten als balanceringsdienstverlener (BSP) en inkomsten voor redispatching en compensatiehandel niet te rekenen als marktinkomsten. · Omdat gesproken wordt over 'balanceringsenergiemarkten' kan de verkeerde indruk ontstaan dat inkomsten uit de verkoop van capaciteitsproducten wel zouden meetellen als marktinkomsten. Daarom moet overwogen worden om in lid 2 sub a het woord 'balanceringsenergiemarkten' te vervangen door 'balanceringsmarkten'. Inkomsten uit de levering van capaciteitsproducten door een balanceringsdienstverlener worden immers niet als marktinkomsten gerekend.
Artikel 8 lid 3	<ul style="list-style-type: none"> · Er moet meer duidelijkheid komen over de wijze waarop hedge posities worden toegerekend aan de marktinkomsten uit inframarginale productie. Het heeft de voorkeur om aan te sluiten bij de allocatiesystematiek die bedrijven zelf hanteren, maar het zou wel duidelijkheid scheppen als enkele uitgangspunten worden geformuleerd. De sector gaat daarover graag in overleg.
Artikel 9	<ul style="list-style-type: none"> · Artikel 9 kan (en moet) in zijn geheel geschrapt worden. Er is geen noodzaak om in afwijking van artikel 8 een andere bepaling van marktinkomsten voor te schrijven voor de situatie dat een producent onderdeel is van een groep. Door deze bepalingen wel op te nemen worden marktinkomsten bepaald die niet goed overeenkomen met de werkelijke marktinkomsten van inframarginale productie. Bovendien wordt de bepaling van marktinkomsten zeer complex waardoor extra kosten ontstaan (onder andere voor accountants) en onzekerheid ontstaat bij de bedrijven over de hoogte van de heffing. · Artikel 9 lijkt zodanig geformuleerd dat of artikel 9 lid 1. of artikel 9 lid 2 of artikel 9 lid 3 geldt. Dat zal echter niet de bedoeling zijn. Graag verduidelijken.
Artikel 9 lid 1	<ul style="list-style-type: none"> · Er is geen noodzaak voor deze bepaling gezien de toepassing van het arm's length beginsel en de regels voor interne verrekenprijzen. · Deze bepaling gaat verder dan noodzakelijk en is disproportioneel. Dit leidt tot <i>overkill</i>, ook indien sprake is van zakelijke transacties. · Het vrije verkeer van vestiging wordt belemmerd, er wordt potentieel inbreuk gemaakt op artikel 9 van belastingverdragen, en er is strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. · De terugwerkende kracht is in strijd met het eigendomsrecht.

Artikel 9 lid 2	<ul style="list-style-type: none"> · De berekening van de totale marktinkomsten bij leveringen aan een groepsvennootschap bevat geen concrete toelichting en is onvoldoende duidelijk voor de praktijk.
Artikel 9 lid 3	<ul style="list-style-type: none"> · De wetgever stelt de inkomsten die een geïntegreerde producent ontvangt uit inframarginaal geproduceerde elektriciteit gelijk aan de door het handelsbedrijf van het energiebedrijf in rekening gebrachte prijs aan het consumentenbedrijf van datzelfde geïntegreerde energiebedrijf. Deze prijzen staan in jargon ook bekend als de Internal Transfer Price (de "ITP"). De ITP is in casu echter een volstrekt onjuiste benadering: <ul style="list-style-type: none"> – De inkoop (en daarmee ook de ITP) is gebaseerd op de momenten waarop klanten verwacht worden af te nemen met bepaalde volumes. Dit zogenaamde afnameprofiel van de klanten is volstrekt anders dan het productieprofiel van zon- en windparken. De klanten worden daarom slechts beperkt uit eigen zon- en windparken beleverd. – Het grootste deel van de stroom voor klanten wordt ingekocht op de markt, of geproduceerd met gascentrales. – De ITP wordt bepaald op basis van de inkoop die plaatsvindt gedurende de inkoopperiode en die geldt voor de desbetreffende levering (doorgaans een tot zes maanden voorafgaand aan daadwerkelijk levering). De inkoopprijs is op dat moment afhankelijk van de op dat moment verwachte prijzen in de periode van levering en is dus anders dan de werkelijke prijs op het moment van levering. · Kortom, de door de wetgever nu voorgestelde methode van het bepalen van de marktopbrengsten van inframarginale productie leidt ertoe dat de inkomsten van een producent, die deel uitmaakt van een groep die aan eindgebruikers levert, geen relatie hebben met de daadwerkelijk gerealiseerde marktinkomsten van die producent. Dat staat haaks op de bedoeling van de Verordening. Daarnaast geldt dat de door de wetgever voorgestelde methode energiebedrijven met zowel eigen zon- en windparken als een leveringsbedrijf ongelijk behandelt ten opzichte van standalone producenten. Immers, zelfstandige zon- en windproducenten, die geen deel uitmaken van een groep, worden wel op daadwerkelijke marktinkomsten afgerekend. · Wij vragen ons bovendien af welke situatie met dit artikel wordt afgedekt. Gaat het bijvoorbeeld om een geïntegreerd energiebedrijf met IM productie, een handelsvloer en een retailafdeling en/of een afdeling voor verkoop aan zakelijke klanten? In die situatie verkoopt de producent normaalgesproken aan de handelsvloer en niet aan de verkoopafdeling. Dat zou betekenen dat artikel 9 lid 3 normaalgesproken nooit van toepassing is. Dat lijkt niet de bedoeling. De vraag resteert dan wat wel de bedoeling is van artikel 9 lid 3 en hoe artikel 9 lid 3 exact moet worden toegepast (vergelijkbare opmerkingen gelden ook voor artikel 9 lid 2). · Artikel 9 lid 2 en lid 3 kan en moet geschrapt worden als artikel 9 lid 1 wordt aangepast, en wel zodanig dat intra-groep transacties tussen de producent en andere entiteiten binnen de groep gebruikt worden om marktinkomsten te bepalen (als toegelicht in commentaar onder artikel 9 lid 1). Onverlet geldt overigens dat artikel 9 in zijn geheel geschrapt kan (en moet) worden. · De berekening van de totale marktinkomsten bij leveringen aan een groepsvennootschap bevatten geen concrete toelichting en zijn onvoldoende duidelijk voor de praktijk.
Artikel 9.4	<ul style="list-style-type: none"> · Het is onvoldoende duidelijk wanneer sprake is van een vergelijkbare overeenkomst.
Artikel 10	
Artikel 10.1	<ul style="list-style-type: none"> · Het is vreemd om TM als marktinkomsten te noemen. Dat is eerder een (gemiddelde gerealiseerde) prijs. Wij stellen voor om dit te verhelderen. · Het is niet duidelijk wat onder de definitie van SHV wordt bedoeld met elektriciteit "die is verkocht en aangekocht door middel van overeenkomsten" als bedoeld in

	<p>artikel 8. Dit leidt mogelijk tot een verkeerd gemiddelde. Daarnaast kan onder de totale hoeveelheid elektriciteit zoals bedoeld in artikel 8 lid 1 mogelijk ook elektriciteit vallen die niet is geproduceerd en/of niet is aangekocht of verkocht, omdat deze bijvoorbeeld is ingezet op de balanceringsmarkt.</p>
Artikel 11	
Artikel 11 sub a	<ul style="list-style-type: none"> · Wij sluiten ons aan bij de conclusie die het Platform Groen Gas trekt in hun reactie op het Wetsvoorstel van 31 januari 2023: als Nederland in de toekomst de opschaling van groen gas verder wil ontwikkelen dan is het essentieel dat de bestaande biogas WKK ondernemers hun bedrijf in stand kunnen houden en de stap naar groen gas productie kunnen maken. Dit kan alleen maar slagen als Nederlandse WKK ondernemers op soortgelijke wijze worden behandeld als in België en in Duitsland. Daarom stelt Platform Groen Gas voor om het niveau van €285/MWh te hanteren als prijsplafond.
Artikel 11 sub c	<ul style="list-style-type: none"> · Overweging 33 in de considerans van de Verordening stelt dat het plafond op marktinkomsten niet van toepassing is op technologieën met hoge marginale kosten zoals gas- en steenkool gestookte energiecentrales. Tegelijkertijd biedt de Verordening de mogelijkheid om kolen onder de heffing te brengen, echter alleen onder zeer strikte voorwaarden, zoals vermeld in artikel 8 lid 2 van de Verordening. Wij stellen vast dat het voorgestelde plafond op elektriciteitsproductie uit kolen op geen enkel punt voldoet aan deze strikte voorwaarden en daarmee in strijd is met de Verordening. Tenslotte creëert het voorgestelde plafond 1) een negatieve prijsprikkel, wat leidt tot minder productie bij stijgende prijzen, hetgeen uiterst ongewenst is met het oog op de leveringszekerheid; 2) meer gebruik van gas en minder gebruik van kolen voor de opwekking van elektriciteit; en 3) versturende markteffecten met Duitsland waar kolen niet onder het plafond vallen en bruinkolen op basis van een vele malen realistischer plafond onder de heffing zijn gebracht. · Met het gebruik van een efficiëntienorm gelijk aan de gemiddelde efficiënte van de betreffende centrale en een vast bedrag van EUR 100 per MWh worden bovenstaande negatieve effecten grotendeels gemitigeerd.
Hoofdstuk 4: Marktinkomstenverslag en administratieplicht	
Artikel 13	
Artikel 13.3	<ul style="list-style-type: none"> · Er wordt een bewaartermijn opgelegd van tien jaar terwijl een bewaartermijn van zeven jaar gebruikelijk is. Een afwijkende en langere bewaartermijn verhoogt de administratieve lasten en borging significant, met name indien de bewaarplicht ook voor andere groepsentiteiten geldt die betrokken zijn bij de bepaling van de marktinkomsten, zoals een handelsafdeling of een retail afdeling.
Artikel 21	<ul style="list-style-type: none"> · Deze bepaling geeft een zeer algemene antimisbruikbepaling ('catch all' bepaling) op een voor belastingwetgeving ongebruikelijke wijze. Het voorgestelde artikel is zeer ruim geformuleerd en het is onduidelijk wat precies het doel is van deze bepaling. Het gaat evident verder dan het nemen van 'doeltreffende maatregelen' op grond van artikel 6 lid 3 Verordening. Zo ontbreekt een specifieke doelomschrijving, is de bepaling niet in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel (onduidelijk is in welke situatie dit artikel wordt toegepast) en het evenredigheidsbeginsel (disbalans tussen de belangen van betrokkenen en de verstreckende gevolgen). · Bovendien kan artikel 21 volgens de concept memorie van toelichting (p. 40) worden betrokken bij de mogelijkheid om de producent een nieuw marktinkomstenverslag te laten opstellen en indienen (artikel 15) en het ambtshalve vaststellen van de belastbare marktinkomsten (artikel 16). Daarmee creëert de voorgestelde antimisbruikregel dus tegelijkertijd een vergaande extra bevoegdheid om naheffingsaanslagen te kunnen opleggen (zie p. 5 van de concept memorie van toelichting). Een naheffingsmogelijkheid creëren is echter een ander doel dan tegengaan van omzeilen van heffing, dus artikel 21 is niet doeltreffend.

	<ul style="list-style-type: none"> · Artikel 21 komt niet terug in de transponeringstabel noch in de Verordening zelf. Deze bepaling vormt dus in zijn geheel <i>overkill</i>. · Er dient een tegenbewijsmogelijkheid te bestaan voor belastingplichtigen.
Hoofdstuk 5: Wijze van heffing en invordering	
Artikel 23	<ul style="list-style-type: none"> · De inkomsten van SDE(++) installaties kunnen pas na afloop van het kalenderjaar worden vastgesteld. Dit in verband met de publicatie door het PbL van de SDE(++) definitie correctiebedragen inclusief de profiel- en onbalansfactoren, welke in de regel wordt gepubliceerd rond april van het daaropvolgende jaar. Klopt tegen die achtergrond de aanname dat producenten tot minstens na die periode (in dit geval april 2024) de tijd hebben om aangifte te doen? · De indieningstermijn van de aangifte is gesteld op zes maanden na het kalenderjaar waarin de heffingsperiode eindigt. Indien de heffing niet verlengd wordt lijkt de deadline te zijn eind juni 2024. Aangezien de SDE++ correctiebedragen jaarlijks rond april gepubliceerd en vereffend worden en deze van invloed zijn op de marktinkomsten van typische SDE++ PPA's, blijven er slechts enkele maanden of, afhankelijk van wanneer de afrekening onder de PPA plaatsvindt, slechts enkele weken over om de aangifte te finaliseren. Dit is waarschijnlijk onvoldoende indien er een goedgekeurd accountantsverslag vereist is. Ter illustratie: voor de vennootschapsbelasting is het mogelijk om de aangifte zestien maanden (inclusief de gebruikelijke uitsteltermijnen) na het boekjaar in te dienen. Een optie zou kunnen zijn om de accountant een rapport van feitelijke bevindingen te laten opstellen in plaats van een controleverklaring.
Artikel 23.2	<ul style="list-style-type: none"> · Marktinkomsten worden op jaarbasis gerealiseerd (SDE++, hedgeposities). Vraag is of die zes maanden dan voldoende is.
Artikel 24	<ul style="list-style-type: none"> · Dit is een zeer vergaande hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling die ertoe leidt dat entiteiten die onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting of een groep in de zin van artikel 2:24b BW hoofdelijk aansprakelijk worden voor een heffing waarvoor die entiteit zelf niet heffingsplichtig is.