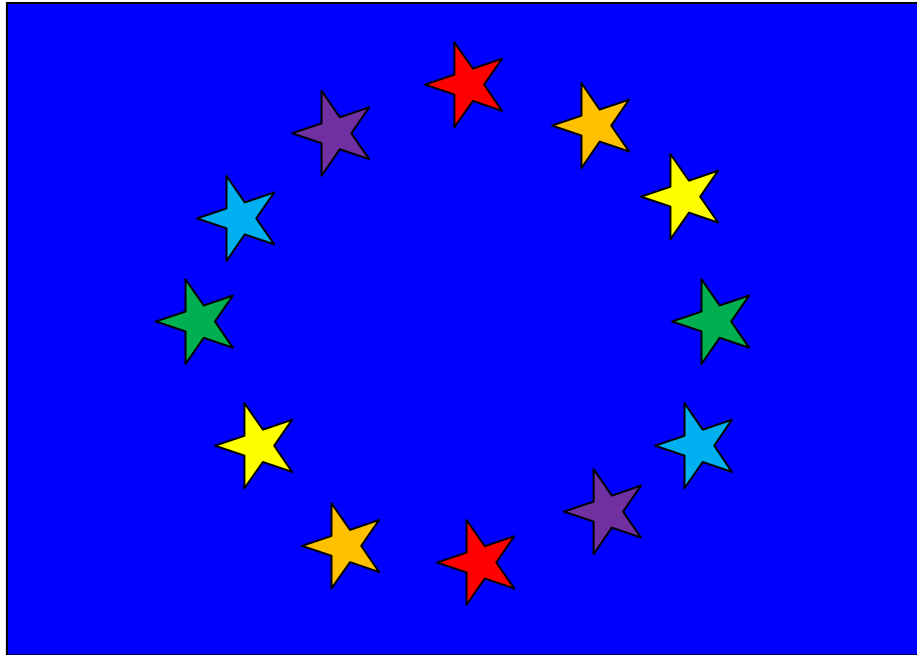


# **Energiebelastingtarieven in de EU:**

*Op weg naar een level playing field?*



**Naam:** Daniëlle Melissa Hanema

**Studentnummer:** 1532960

**Datum:** 22 augustus 2011

**Scriptiebegeleidster:** prof. dr. I.J.J. Burgers

**Universiteit:** Rijksuniversiteit Groningen

**Faculteit:** Faculteit der Rechtsgeleerdheid

**Studierichting:** Master fiscaal recht

## Voorwoord

Voor u ligt mijn masterscriptie dat het sluitstuk vormt van een studietijd die in totaal zes jaar heeft geduurd. Na het behalen van de bachelor fiscaal recht in 2008 ben ik datzelfde jaar begonnen aan de onderzoeksmaster Functionaliteit van het recht die ik in 2010 heb afgerond. Vervolgens ben ik in 2010 begonnen met de master fiscaal recht, die ik met deze scriptie afrond. Ik heb daarmee het genoeg gehad om liefst twee masterscripties te schrijven.

Ik kan terugkijken op een mooie studietijd, waarbij ik veel contacten heb opgedaan en ontzettend veel heb geleerd. Heel veel mensen hebben daar een bijdrage aan geleverd en het is voor mij onmogelijk om iedereen daarvoor persoonlijk te bedanken. Daarom wil ik op deze manier iedereen die een bijdrage heeft geleverd aan mijn studietijd daarvoor bedanken.

Deze masterscriptie had ik niet kunnen schrijven zonder de hulp van een aantal personen, die zeker een dankwoord verdienen. Allereerst wil ik mijn scriptiebegeleidster, mw. prof. dr. I.J.J. Burgers van harte bedanken voor haar begeleiding de afgelopen drie jaar. Zij heeft mij begeleid bij mijn student-assistentenschap bij de vakgroep belastingrecht en rechtseconomie en bij mijn beide scripties. Ook prof. dr. J.N. Bouwman is bij dit traject betrokken geweest, op begeleiding van de laatste scriptie na. Zij hebben mij veel kansen geboden tot het uitvoeren van mijn eigen onderzoek en ik heb daar ontzettend veel van geleerd, waarvoor mijn dank.

Naast begeleiding vanuit de universiteit heb ik ook hulp mogen ontvangen uit de praktijk. Dit heeft voor mij een aantal inzichten en invalshoeken voor mijn scriptie opgeleverd waar ik zonder hulp zelf niet op gekomen zou zijn. Hiervoor wil ik van harte bedanken Dorenda Nicolaij (werkzaam bij Gasunie Groningen) en Charles van den Berg en Paul Schlechter (beiden werkzaam bij PwC Rotterdam).

Last, but not least wil ik graag al mijn vrienden bedanken voor hun steun de afgelopen jaren. Ook mijn ouders en mijn zusje Yvonne wil ik graag bedanken voor hun financiële en morele steun. Zonder hen had ik mijn studie nooit kunnen afronden.

Mij rest nu niets meer dan u veel leesplezier te wensen tijdens het lezen van deze scriptie.

Daniëlle Hanema

Steenwijkerwold, augustus 2011

# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	<b>2</b>
<b>Lijst met gebruikte afkortingen</b>	<b>6</b>
<b>Lijst met gebruikte tabellen</b>	<b>8</b>
<b>Hoofdstuk 1: Aanleiding en onderzoeksopzet</b>	<b>9</b>
1.1 Aanleiding	9
1.2 Doelstelling van het onderzoek, onderzoeksvraag en deelvragen	10
1.3 Onderzoeksrelevantie	11
1.4 Afbakening van het onderzoek	12
1.5 Inbedding van het onderzoek in bestaande literatuur	14
1.6 Verdere opbouw van de scriptie	15
<b>Hoofdstuk 2: Harmonisatie van energiebelasting</b>	<b>16</b>
2.1 Inleiding	16
2.2 De energiebelasting	16
2.2.1 <i>De energiebelasting onder RL 2003/96/EG</i>	16
2.2.2 <i>Harmonisatie van de energiebelasting: state of the art</i>	17
2.3 Tarieven en meeteenheden energiebelasting	17
2.3.1 <i>Tarieven energiebelasting</i>	17

2.3.2	<i>Meeteenheden energiebelasting</i>	18
2.4	Herziening van RL 2003/96/EG	19
2.5	Samenvatting en conclusie	22
<b>Hoofdstuk 3: Energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de EU</b>		<b>23</b>
3.1	Inleiding	23
3.2	Energiebelasting op aardgas	24
3.2.1	<i>Verbruik van aardgas in het jaar 2008</i>	24
3.2.1.1	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof	25
3.2.1.2	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof	25
3.2.2	<i>Verbruik van aardgas in het jaar 2010</i>	26
3.2.2.1	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof	27
3.2.2.2	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof	28
3.2.3	<i>Analyse</i>	29
3.3	Energiebelasting op elektriciteit	30
3.3.1	<i>Verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof in het jaar 2008</i>	30
3.3.2	<i>Verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof in het jaar 2010</i>	31
3.3.3	<i>Analyse</i>	33
3.4	Analyse	34
3.5	Samenvatting en conclusie	35
<b>Hoofdstuk 4: (On)gelijkheid</b>		<b>36</b>

4.1 Inleiding	36
4.2 Juridische (on)gelijkheid	36
4.2.1 <i>Het rechtsgelijkheidsbeginsel</i>	36
4.2.2 <i>Het rechtsgelijkheidsbeginsel in het kader van het belastingrecht</i>	37
4.2.3 <i>Analyse</i>	38
4.2.4 <i>Toetsing van de energiebelastingtarieven aan het rechtsgelijkheidsbeginsel</i>	38
4.2.4.1 Toepassingsniveau rechtsgelijkheidsbeginsel	38
4.2.4.2 Gelijke gevallen worden ongelijk behandeld	39
4.2.4.3 Ongelijke gevallen worden gelijk behandeld	40
4.2.4.4 Analyse	40
4.3 Economische (on)gelijkheid	42
4.3.1 <i>“Level playing field”</i>	42
4.3.2 <i>Herziening van de energiebelastingrichtlijn met betrekking tot “level playing field”</i>	44
4.3.3 <i>Analyse</i>	45
4.4 Samenvatting en conclusie	46
<b>Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbevelingen</b>	<b>47</b>
<b>Nawoord</b>	<b>62</b>
<b>Literatuurlijst</b>	<b>63</b>
<b>Register van richtlijn- en wetsartikelen</b>	<b>67</b>
<b>Bijlage 1: Omrekening van meeteenheden</b>	<b>68</b>

## Lijst met gebruikte afkortingen

art.	artikel
artt.	artikelen
CO <sub>2</sub>	koolstofdioxide
CPB	Centraal Planbureau
def.	definitief
EB	energiebelasting
EU	Europese Unie
gem.	gemiddeld
GJ	Gigajoule
GWh	Gigawattuur
KPI	Kernprestatie indicator
kWh	Kilowattuur
m <sup>2</sup>	vierkante meter
m <sup>3</sup>	kubieke meter
MB	motorbrandstof
MVO	Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen
MWh	Megawattuur
N.V.	Naamloze Vennootschap
nr.	nummer
p.	pagina
par.	paragraaf
RL	richtlijn
RL 2003/96/EG	Richtlijn nr. 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB L 283 van 31 oktober 2003)

r.o.	rechtsoverweging
SD	standaarddeviatie
VB	verwarmingsbrandstof
vr.	vrijstelling
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wbm	Wet belastingen op milieugrondslag
WFR	Weekblad fiscaal recht

## Lijst met gebruikte tabellen

Tabel 3.1:	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof 2008	p. 25
Tabel 3.2:	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof 2008	p. 26
Tabel 3.3:	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof 2010	p. 27
Tabel 3.4:	Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof 2010	p. 28
Tabel 3.5:	Energiebelasting bij verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof 2008	p. 31
Tabel 3.6:	Energiebelasting bij verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof 2010	p. 32
Tabel 5.1:	Tarieven EB Nederland bij verbruik van aardgas MB (2011)	p. 53
Tabel 5.2:	Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland (t+1 t/m t+4)	p. 54
Tabel 5.3:	Geprognosticeerde tarieven energiebelasting aardgas (per GJ) verbruik als MB bij aanvaarding van aanbeveling 3	p. 55
Tabel 5.4:	Tabel EB Nederland bij verbruik van aardgas VB (2011)	p. 56
Tabel 5.5:	Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland (t+1 t/m t+4)	p. 57
Tabel 5.6:	Geprognosticeerde tarieven energiebelasting aardgas (per GJ) verbruik als VB bij aanvaarding van aanbeveling 3	p. 58
Tabel 5.7:	Tabel EB Nederland bij verbruik van elektriciteit (2011)	p. 59
Tabel 5.8:	Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland (t+1 t/m t+4)	p. 60
Tabel 5.9:	Geprognosticeerde tarieven energiebelasting elektriciteit (per MWh) bij aanvaarding van aanbeveling 3	p. 61



# Hoofdstuk 1: Aanleiding en onderzoeksopzet

## *1.1 Aanleiding*

Energiebelasting is een belasting die wordt geheven op het verbruik van energieproducten en elektriciteit. Lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) zijn verplicht om een energiebelasting te heffen op grond van richtlijn nr. 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (hierna: RL 2003/96/EG).

Uit eerder onderzoek is echter gebleken dat, ondanks het bestaan van RL 2003/96/EG, grote verschillen bestaan tussen de energiebelastingwetgeving in Nederland, België en Duitsland.<sup>1</sup> Dit kan onder meer worden verklaard door het feit dat de lidstaten veel vrijheid genieten bij het vaststellen van de nationale energiebelasting. RL 2003/96/EG geeft de lidstaten hiertoe de ruimte.

De EU heeft de intentie om een energiebelasting te gaan heffen op EU-niveau. In oktober 2010 is dit voornemen vastgesteld in een Mededeling van de Europese Commissie aan andere gemeenschapsinstellingen.<sup>2</sup> De intentie is dat de opbrengsten van die belasting onderdeel uit zullen gaan maken van de EU begroting in de vorm van eigen middelen.<sup>3</sup>

Op het moment van schrijven is een Europese energiebelasting nog niet aan de orde. De energiebelasting is een nationale heffing van de lidstaten, waarbij de opbrengsten toekomen aan de lidstaten.

Voordat de energiebelasting op EU-niveau als eigen middel kan worden aangewend in het kader van de EU-begroting, zal er nog veel dienen te veranderen aan het heffingssysteem en de inhoud van de energiebelasting. Een EU-belasting zal namelijk eensluidend moeten zijn, omdat de belasting op één niveau zal worden geheven.

De energiebelasting vormt mede vanwege de hierboven beschreven ontwikkelingen een dankbaar onderzoeksgebied. Aanleiding voor dit onderzoek vormt een passage in de Fiscale Agenda 2011 van Staatssecretaris Weekers waarin wordt gesteld dat Nederland zal aandringen op het verhogen van de minimumtarieven: *“Het kabinet zal op Europees niveau een verhoging van de minimumtarieven in het aangekondigde voorstel voor een herziening van de Richtlijn Energiebelastingen bepleiten”*.<sup>4</sup> Dit bracht mij tot de vraag hoe de energiebelastingdruk op EU-niveau is en hoe het is gesteld met de gelijkheid op dat punt.

---

<sup>1</sup> D.M. Hanema, ‘Energiebelasting: een rechtsvergelijkend onderzoek’, (Scriptie geschreven in het kader van de Research Master Functionaliteit van het recht aan de Rijksuniversiteit Groningen) 2010.

<sup>2</sup> Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees en Economisch en Sociaal Comité, het Comité van de regio’s en de nationale parlementen, ‘Evaluatie van de EU-begroting’, Brussel 19.10.2010, COM (2010) 700 definitief, (<eur-lex.europa.eu/COMDay.do?year=2010&month=10&day=19>).

<sup>3</sup> COM (2010) 700 def., p. 31.

<sup>4</sup> ‘De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel’ 14 april 2011, p. 24 (<[www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda.html](http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda.html)>).

## ***1.2 Doelstelling van het onderzoek, onderzoeksvraag en deelvragen***

De doelstelling van dit onderzoek is het doen van aanbevelingen om de huidige situatie van beperkte harmonisatie van de energiebelasting te verbeteren. Het streven is om daarbij te toetsen aan een van de elementen van een goed functionerend rechtssysteem, te weten gelijkheid. De onderzoeksvraag die beantwoord zal worden, luidt als volgt:

*“Verschilt de energiebelastingdruk in de lidstaten, zo ja hoe kan dat worden verklaard en op welke wijze kan dit het best worden weggenomen?”*

De onderzoeksvraag is in de volgende deelvragen uitgesplitst:

1. Op welke wijze zijn de tarieven vormgegeven in de energiebelastingrichtlijn?

*Deze deelvraag vormt de basis voor de beantwoording van de onderzoeksvraag en wordt beantwoord aan de hand van analyse van de richtlijntekst.*

2. Tegen welke tarieven worden aardgas en elektriciteit belast in de EU-lidstaten?

*De nationale wetgevers hebben de verplichting om de Europese Commissie jaarlijks in kennis te stellen van de energiebelastingtarieven die zij hanteren. Aan de hand van die overzichten en de jaarverslagen van een aantal bedrijven wordt deze deelvraag beantwoord.*

3. Hoe wordt gelijkheid gedefinieerd en nader ingevuld?

*Voor de beantwoording van deze deelvraag zal onderscheid worden gemaakt tussen juridische gelijkheid en economische gelijkheid. Bij de beantwoording van deze vraag zal gebruik worden gemaakt van de rechtstheorie en economische theorieën.*

4. Is het uiteenlopen van de tarieven in strijd met de gelijkheidsgedachte?

*Voor de beantwoording van deze deelvraag zullen de uitkomsten van deelvragen 2 en 3 met elkaar worden gecombineerd.*

5. Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan om de situatie te verbeteren?

*(Deze vraag zal alleen worden beantwoord bij een bevestigende beantwoording van deelvraag 4)*

### 1.3 Onderzoeksrelevantie

De relevantie van dit onderzoek moet vooral worden gezien vanuit het streven om een energiebelastingheffing in te voeren op EU-niveau (hierna: EU-energiebelasting). Voordat een communautaire energiebelasting kan worden ingevoerd, zal er overeenstemming moeten zijn wat betreft de inrichting van die heffing. Op dat moment kan niet meer worden volstaan met een richtlijn en een beperkte harmonisatie: er is dan één geünificeerde belasting die is vastgelegd in een verordening.

Voordat een EU-energiebelasting kan worden ingevoerd, zal eerst inzicht dienen te worden verkregen in de energiebelasting zoals die thans wordt geheven in de lidstaten. Hiervoor is een aantal redenen te noemen.

Allereerst kan een overzicht van de energiebelastingen in de lidstaten als hulpmiddel dienen bij het ontwerpen van de EU-energiebelasting. Zodoende hoeft de Europese wetgever geen geheel nieuwe energiebelasting te ontwerpen, maar kan hij gebruik maken van de energiebelastingen die op dit moment al worden geheven in de lidstaten.

Een andere reden is gelegen in de besluitvorming. Harmonisatie van energiebelasting valt onder art. 113 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Op grond van dit artikel is voor Europese besluitvorming eenparigheid van stemmen vereist van de Raad. Indien dan een uitgebreid overzicht bestaat van de energiebelastingen in alle lidstaten, is het mogelijk eenvoudiger om tot overeenstemming te komen. Men heeft dan namelijk inzicht in de standpunten van de lidstaten, omdat men hun uitgangspositie (de nationale heffing) kent. Dit onderzoek bevat een analyse van de tarieven die in de EU-lidstaten worden geheven in het kader van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit.

De relevantie van dit onderzoek wordt nog eens vergroot doordat de heffing van energiebelasting wordt gekoppeld aan een rechtsbeginsel. Regelgeving die in belangrijke mate voldoet aan de eisen van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, efficiëntie en effectiviteit zal kunnen rekenen op een groter maatschappelijk draagvlak. Daarmee is dit onderzoek relevant voor beleidsmakers.

Daarnaast heeft deze scriptie ook relevantie voor het bedrijfsleven, omdat het een onderzoek bevat van de verschuldigde energiebelasting van een aantal bedrijven<sup>5</sup> onder de hypothese dat zij hun energie uit iedere EU-lidstaat zouden kunnen betrekken. Bovendien is van groot belang voor de concurrentiepositie<sup>6</sup> van de bedrijven dat deze meer en beter inzicht krijgen in de energiebelasting zoals die in de verschillende lidstaten wordt geheven. De energiebelasting kan niet altijd worden doorberekend aan de klant en blijft dan als kostenpost op het bedrijf drukken.<sup>7</sup> Daardoor verslechtert de concurrentiepositie van het bedrijf en dat heeft een negatieve invloed op de economische gelijkheid binnen de interne markt.

---

<sup>5</sup> Par. 1.4 op p. 14 van deze scriptie omvat mede een verantwoording voor de selectie van die bedrijven.

<sup>6</sup> De concurrentiepositie van bedrijven wordt vaak als motivatie gebruikt voor het invoeren van vrijstellingen en teruggaven. Zie: R. Nahuis & P.J.G. Tang, 'Environmental policy competition and differential tax treatment. A case for tighter coordination?', Den Haag: CPB 2005, p. 9.

<sup>7</sup> Aan de problematiek van het afwentelen van belasting wordt onder meer aandacht besteed in S.A. Stevens, *De belaste overheid* (Fiscale Monografieën nr. 109), Deventer: Kluwer 2003.

## ***1.4 Afbakening van het onderzoek***

Bij aanvang van de scriptie was het doel alle aspecten van de energiebelasting in alle EU-lidstaten in kaart te brengen en te toetsen aan het beginsel van gelijkheid. Dat bleek een te omvangrijke taak in het kader van een Masterscriptie. Daarom is het onderzoek op een aantal punten afgebakend:

### *Onderdeel energiebelasting: de tarieven*

De keuze voor de tarieven is ingegeven door het feit dat de energiebelastingdruk voor een groot deel door de tarieven wordt bepaald. Bovendien is de ex ante hypothese dat de tarieven uiteen zullen lopen omdat er op dit punt vanuit de richtlijn een gebrekkige harmonisatie is.

Doordat alleen de tarieven worden onderzocht, is het wel mogelijk om alle EU-lidstaten in het onderzoek te betrekken. De keuze tussen alle onderdelen van de energiebelasting vluchtig onderzoeken of één onderdeel (de tarieven) grondig, is mede vanwege de beschikbaarheid van gegevens omtrent de tarieven in alle EU-lidstaten, in het voordeel van dat laatste uitgevallen.

### *Belastingobjecten: aardgas en elektriciteit*

De energiebelasting heeft een ruime reikwijdte: er vallen veel energieproducten onder zoals benzine, kerosine en aardgas evenals elektriciteit.<sup>8</sup> Voor ieder energieproduct gelden andere tarieven, waardoor een analyse van de tarieven van alle belastingobjecten te omvangrijk zou worden. Daarom is een nadere selectie gemaakt van belastingobjecten die worden gebruikt voor dit onderzoek. Daarbij zijn de belastingobjecten aardgas en elektriciteit geselecteerd.

Reden voor de keuze van aardgas en elektriciteit als onderzoeksobjecten is de relevantie van deze energiebronnen. Zowel binnen de industrie als binnen de residentiële sector zijn aardgas en elektriciteit percentueel gezien verreweg de belangrijkste energiebronnen.

Elektriciteit is binnen de EU de belangrijkste energiebron voor de industrie: bijna 30 procent van de industriële energieconsumptie bestaat uit elektriciteit. Aardgas volgt op de voet met een aandeel van 29,7 procent in de industriële energieconsumptie.<sup>9</sup> In de residentiële sector is de rangorde precies omgekeerd: daar is aardgas de belangrijkste energiebron met 36 procent van de residentiële energieconsumptie, gevolgd door elektriciteit met 27 procent.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Art. 2 lid 1 (energieproducten) en lid 2 (elektriciteit) RL 2003/96/EG.

<sup>9</sup> European Commission, 'Commission Staff Working Paper. Impact Assessment. Accompanying document to the Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community Framework for the taxation of energy products and electricity', Brussels SEC (2011) 409, Volume 1, Annex 3: Overview of impacts on national tax rates and on energy prices, p. 64. Te raadplegen via:

(<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/legislation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm)>)

<sup>10</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 65-66.

### *Bedrijven: Gasunie, ING, Rabobank en Schiphol*

Om de analyse van de tarieven in de lidstaten een concretere invulling te geven, in de zin dat de druk van de tarieven op het bedrijfsleven kan worden bepaald, is ervoor gekozen om uit de jaarverslagen van een aantal bedrijven het verbruik aan elektriciteit en aardgas te halen. Vervolgens wordt, op basis van de overzichten van de tarieven van alle EU-lidstaten van dat betreffende jaar, de verschuldigde energiebelasting berekend.

De keuze voor deze vier bedrijven is ingegeven door de beschikbaarheid van gegevens over een langere periode en de diversiteit aan bedrijfsactiviteiten. Veel andere bedrijven hebben in hun jaarverslagen het energieverbruik niet geëxpliciteerd. Bovendien zijn alle vier de bedrijven relatief grootverbruikers van zowel aardgas als elektriciteit, waardoor eventuele verschillen in tarieven harder zullen doorwerken.

### *Belastingjaren: 2008 en 2010*

Dat voor de belastingjaren 2008 en 2010 is gekozen, heeft een aantal redenen. Allereerst is het voor het overzicht noodzakelijk dat gegevens worden gebruikt die zo actueel mogelijk zijn. De lidstaten kunnen de tarieven namelijk wijzigen. Indien dan oude gegevens worden gebruikt, boet het onderzoek in aan relevantie.

De belangrijkste reden voor de keuze van de jaren 2008 en 2010 is echter geweest dat zowel gegevens uit de jaarverslagen van de bedrijven over het energieverbruik als het overzicht van de tarieven die in de EU-lidstaten worden geheven, beschikbaar waren. Daardoor kan de voor het onderzoek vereiste koppeling plaatsvinden.

### *Beginsel: gelijkheid*

De aard van het onderzoek heeft een belangrijke rol gespeeld bij de keuze van een beginsel. Onderwerp van het onderzoek is de tarieven die in de EU-lidstaten worden gehanteerd bij de energiebelasting voor de energieproducten aardgas en elektriciteit. Wat daarmee in feite wordt onderzocht, is in welke landen de energiebelasting het laagst is en in welke landen de energiebelasting hoger is.

Het gelijkheidsbeginsel lijkt het beste beginsel om de verschillen te beoordelen vanuit het perspectief van functionaliteit van het belastingstelsel. Daarbij wordt de gelijkheid vanuit twee dimensies benaderd: juridische gelijkheid en economische gelijkheid. Vanuit juridische gelijkheid dienen gelijke gevallen namelijk gelijk te worden behandeld en ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid.<sup>11</sup> Mocht blijken dat de druk van de energiebelastingen op de verschillende bedrijven verschilt, dat er economische ongelijkheid is, dan is de vraag of daarvoor een rechtvaardiging aanwezig is en zo ja, of deze rechtvaardiging proportioneel is.

---

<sup>11</sup> J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902, p. 902.

## *1.5 Inbedding van het onderzoek in bestaande literatuur*

Dit scriptieonderzoek heeft als onderwerp de energiebelasting zoals die binnen de EU door de lidstaten wordt geheven sinds 2004.

De kern van deze scriptie wordt gevormd door het concept van het toepassen van bandbreedtes op energiebelastingtarieven.<sup>12</sup> Dit concept is geheel mijn eigen idee geweest. Inspiratie voor dit idee heb ik gevonden in een publicatie genaamd: “Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization”.<sup>13</sup> In deze publicatie uit 2004 wordt een aantal scenario's geschetst met betrekking tot nadere harmonisatie van de energiebelastingtarieven. Daarbij gaat het om:<sup>14</sup>

1. Minimumharmonisatie: Bij dit scenario moeten lidstaten minimaal een bepaald tariefsniveau hanteren, waarbij de lidstaten die reeds hogere tarieven hebben, deze niet zullen aanpassen aan het lagere tariefsniveau.
2. Volledige harmonisatie op het minimumniveau: Bij dit scenario passen de lidstaten die hogere tarieven hebben, deze aan het lagere tariefsniveau aan.
3. Minimumharmonisatie op het tariefsniveau van richtlijnvoorstel 1997: Dit scenario is hetzelfde als het eerste scenario, met de toevoeging dat de tarieven uit het richtlijnvoorstel uit 1997 als uitgangspunt worden genomen.

Het concept dat door mij is bedacht, verschilt van de methode die in de hierboven genoemde publicatie is gebruikt. Het belangrijkste verschil is dat het eventuele aanpassen door de lidstaten in de publicatie direct dient te gebeuren, terwijl in mijn concept de lidstaten tijd krijgen om hun tarieven geleidelijk aan te passen. Een ander verschil is daar inherent mee verbonden: doordat in mijn onderzoek gebruik wordt gemaakt van bandbreedtes, zijn daarbij ook gemiddeldes en standaarddeviaties betrokken.

Kortom: het idee van het toepassen van bandbreedtes is volgens mij vernieuwend en zou toegevoegde waarde kunnen hebben voor onderzoek op het gebied van de energiebelasting. Daarnaast zijn, tot op het moment van schrijven, voor zover de auteur heeft kunnen nagaan er nog geen publicaties verschenen waarin toetsing van de energiebelastingtarieven aan het gelijkheidsbeginsel werd uitgevoerd. In die zin is deze scriptie anderszins ook vernieuwend.

---

<sup>12</sup> Aanbeveling 2 en 3 op p. 49-62 van deze scriptie.

<sup>13</sup> M. Kohlhaas e.a, 'Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization' (Discussion Papers of DIW Berlin number 462), Berlin: DIW 2004, (<[www.diw.de/documents/publikationen/73/42775/dp462.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/42775/dp462.pdf)>).

<sup>14</sup> Kohlhaas e.a. 2004, p. 11-12.

## ***1.6 Verdere opbouw van de scriptie***

De scriptie is als volgt opgebouwd:

In hoofdstuk 2 zal de harmonisatie van de energiebelasting zoals die tot op het moment van schrijven heeft plaatsgevonden, worden besproken. Daarbij zal de aandacht voornamelijk uitgaan naar de tarieven en de meeteenheden en zal kort aandacht worden besteed aan de overige onderdelen van de energiebelasting. Tevens zal het voorstel tot wijziging van de energiebelastingrichtlijn van 13 april 2011 op hoofdlijnen worden besproken.

Vervolgens zal in hoofdstuk 3 het empirisch onderzoek worden beschreven dat is verricht met als onderzoeksobject de tarieven van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit van alle EU-lidstaten. Dit zal geschieden aan de hand van het aardgas- en elektriciteitsverbruik van de geselecteerde bedrijven.

In hoofdstuk 4 zal het gelijkheidsbeginsel worden geïntroduceerd, waarna wordt beoordeeld of de verschillen van de energiebelastingtarieven binnen de EU kwalificeren als juridische (on)gelijkheid of als economische (on)gelijkheid.

Tot slot zal in hoofdstuk 5 de centrale onderzoeksvraag worden beantwoord: *“Verschilt de energiebelastingdruk in de lidstaten, zo ja hoe kan dat worden verklaard en op welke wijze kan dit het best worden weggenomen?”*.

Tevens zullen in hoofdstuk 5 aanbevelingen worden gedaan tot verbetering van de situatie.

## Hoofdstuk 2: Harmonisatie van energiebelasting

### **2.1 Inleiding**

Onderwerp van deze scriptie is de vraag of onder de huidige energiebelasting in Europa qua tarieven voor de belastingobjecten aardgas en elektriciteit wordt voldaan aan het gelijkheidsbeginsel. Om deze vraag te kunnen beantwoorden, zal inzicht moeten worden verkregen in de wijze waarop vorm wordt gegeven aan de energiebelastingen die door de lidstaten worden geheven. Daartoe wordt allereerst een korte beschrijving gegeven van de energiebelasting en de harmonisatie die tot op het moment van schrijven heeft plaatsgevonden (par. 2.2). Vervolgens worden in een afzonderlijke paragraaf de tarieven en de meeteenheden behandeld (par. 2.3). Daarna wordt het voorstel tot wijziging van de energiebelastingrichtlijn besproken (par. 2.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie (par. 2.5).

### **2.2 De energiebelasting**

#### *2.2.1 De energiebelasting onder RL 2003/96/EG*

In de EU is de energiebelasting in werking getreden per 31 oktober 2003, als gevolg van inwerkingtreding van richtlijn nr. 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (hierna: RL 2003/96/EG).<sup>15</sup>

De richtlijn regelt de heffing van energiebelasting slechts op hoofdlijnen. In de richtlijn wordt omschreven welke energieproducten belastbaar zijn, welk gebruik leidt tot belastingheffing en welk minimumbelastingtarief daarop van toepassing is.<sup>16</sup> De richtlijn wordt gekenmerkt door een hoge mate van flexibiliteit die het de lidstaten geeft om af te wijken.

Op het moment van schrijven is de energiebelasting een nationale heffing, die op EU-niveau wordt gereguleerd door RL 2003/96/EG die de lidstaten veel ruimte laat bij de implementatie. Dit betekent dat er 27 verschillende energiebelastingen bestaan binnen de EU.

Op het eerste gezicht lijkt de energiebelasting een belasting te zijn die binnen de EU zeer uiteenlopend is qua inhoud en vorm. In de volgende subdeelparagraaf wordt deze veronderstelling getoetst door te onderzoeken in hoeverre RL 2003/96/EG nu daadwerkelijk heeft geleid tot harmonisatie van de energiebelasting in de lidstaten.

---

<sup>15</sup> Deze richtlijn treedt in werking op de dag van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* (art. 31 RL 2003/96/EG). Richtlijn 2003/96/EG is op 31 oktober 2003 bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* (L 283/51). Daarmee is 31 oktober 2003 de datum van de inwerkingtreding van de richtlijn.

<sup>16</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad houdende wijziging van Richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, Brussel 13.4.2011, COM (2011) 169 definitief 2011/0092 (CNS), p. 3. Te raadplegen via: (<<http://eur-lex.europa.eu/nl/index.htm>>).



## 2.2.2 Harmonisatie van de energiebelasting: state of the art

De harmonisatie van de energiebelasting, zoals die tot op het moment van schrijven heeft plaatsgevonden, wordt gekenmerkt door een hoge mate van flexibiliteit in de zin dat aan de lidstaten veel ruimte wordt geboden om hun eigen energiebelastingbeleid te bepalen en er voor de EU-lidstaten mogelijkheden zijn tot afwijken van de richtlijntekst.

Uit eerder door mij verricht onderzoek is gebleken dat door de structuur van de huidige richtlijn lidstaten de gelegenheid wordt geboden om in feite hun eigen nationale beleid voort te zetten in hun eigen nationale (geïmplementeerde) energiebelasting.<sup>17</sup>

RL 2003/96/EG biedt lidstaten expliciet de mogelijkheid om keuzes te maken. Dan kan het bijvoorbeeld gaan om het invoeren van een vrijstelling<sup>18</sup> of het vaststellen van de tarieven waartegen de energiebelasting zal worden geheven. Hierdoor ontstaan verschillen in de nationale wetgevingen, aangezien 27 lidstaten nooit op dezelfde wijze een richtlijn zullen implementeren en nooit exact dezelfde keuzes zullen maken. Al met al leidt dit alles ertoe dat, ondanks harmonisatie, in feite 27 verschillende energiebelastingen bestaan in de EU.

De belangrijkste elementen van de energiebelasting zijn: het belastingsubject, het belastingobject, de vrijstellingen en het tarief. Nadere harmonisatie van het belastingsubject, het belastingobject en de vrijstellingen heeft weinig betekenis, wanneer de tarieven niet nader geharmoniseerd zijn. Daarom concentreer ik mij op het tarief.

## 2.3 Tarieven en meeteenheden energiebelasting

### 2.3.1 Tarieven energiebelasting

Het belangrijkste kenmerk van de tarieven<sup>19</sup> van de energiebelastingrichtlijn is dat het slechts om minimumniveaus gaat. Dit wordt omschreven in art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG:

*‘De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen’.*

Deze bepaling heeft tot gevolg dat de lidstaten in beginsel zelf hun tarieven mogen bepalen, mits deze tarieven minimaal gelijk zijn aan de minimumbelastingniveaus. Iedere lidstaat zal de tarieven op zijn eigen manier met inachtneming van zijn eigen nationale beleid bepalen. Daarbij is de kans groot dat de tarieven van de lidstaten uiteen zullen liggen.

Het tarief is mijns inziens de belangrijkste factor bij de bepaling van de verschuldigde energiebelasting. Voor een groot deel heeft dit te maken met het karakter van de energiebelasting. Voor veel belastingen geldt dat ze gebaseerd zijn op de waarde van het belasting-

---

<sup>17</sup> Hanema 2010.

<sup>18</sup> Een groot aantal vrijstellingen in RL 2003/96/EG is facultatief: art. 15 en 16 RL 2003/96/EG.

<sup>19</sup> Minimumbelastingniveau is de in RL 2003/96/EG gehanteerde term (art. 4 RL 2003/96/EG).

object.<sup>20</sup> Het belastingbedrag wordt dan bepaald door een percentage te nemen van het belastingobject en dat is dan de te betalen belasting.<sup>21</sup>

Voor de energiebelasting geldt echter dat het tarief is uitgedrukt in euro's per een hoeveelheid verbruikt energieproduct. Het is namelijk een productgebonden belasting. Het belastingbedrag wordt in dat geval bepaald door de hoeveelheid te vermenigvuldigen met het tarief. Dit betekent dat belastingplichtigen (belastingdragers) de verschuldigde energiebelasting alleen kunnen beïnvloeden door de hoeveelheid verbruikte energie te wijzigen: het tarief ligt immers vast.

Het feit dat de tarieven zijn uitgedrukt in euro's heeft tot gevolg dat de tarieven worden uitgehouden door de inflatie, tenzij de tarieven regelmatig worden verhoogd of op een andere wijze inflatiecorrectie plaatsvindt. Een aantal lidstaten heeft de energiebelastingstarieven sinds de introductie van de energiebelasting niet verhoogd. Ook dit zorgt voor een steeds groter wordend verschil van de energiebelastingstarieven tussen de EU-lidstaten, omdat de meeste lidstaten hun tarieven wel jaarlijks wijzigen.

Al met al kan ex ante worden geconcludeerd dat de kans zeer groot is dat de tarieven die door de EU-lidstaten worden gehanteerd voor de energiebelasting uiteenlopen. Deze hypothese wordt voor de belastingobjecten aardgas en elektriciteit getoetst in het volgende hoofdstuk.

### 2.3.2 Meeteenheden energiebelasting

Niet alleen de tarieven zullen nader moeten worden geharmoniseerd om te bereiken dat er een "level playing field" ontstaat voor bedrijven zodat zij niet gehinderd worden door een verschil in druk van de energiebelasting in de verschillende lidstaten. Bij productgebonden belastingen, zoals de energiebelasting, is het tarief namelijk slechts één van de twee factoren die de te betalen belasting bepalen. De andere factor is de hoeveelheid.

De hoeveelheid verbruikte energie die dient als basis voor de te betalen energiebelasting wordt uitgedrukt in een meeteenheid. In RL 2003/96/EG zijn deze meeteenheden vastgelegd voor alle energieproducten en elektriciteit. Voor aardgas is de meeteenheid het aantal Gigajoule (hierna: GJ) per bovenste verbrandingswaarde<sup>22</sup> en voor elektriciteit is de meeteenheid het aantal Megawattuur (hierna: MWh).<sup>23</sup>

De richtlijn schrijft deze meeteenheden echter niet dwingend voor aan de lidstaten. Dit blijkt uit art. 12 lid 1 RL 2003/96/EG, waarin is bepaald dat de lidstaten hun nationale belastingniveaus kunnen uitdrukken in andere eenheden, mits de belastingniveaus na omrekening niet onder de in de richtlijn vermelde minimumniveaus liggen.

Voor de lidstaten betekent dit dat ze andere meeteenheden mogen toepassen, maar dat ze dan alles terug moeten rekenen naar GJ (bij aardgas) en MWh (bij elektriciteit). Bovendien

---

<sup>20</sup> Dit worden "ad valorem" belastingen genoemd.

<sup>21</sup> Dit geldt bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting.

<sup>22</sup> Bijlage I A, I B en I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>23</sup> Bijlage I C bij RL 2003/96/EG.

dient deze omrekening jaarlijks te geschieden, omdat de lidstaten de plicht hebben de Europese Commissie ieder jaar in kennis te stellen van hun belastingniveaus.<sup>24</sup>

Bij afwijkende meeteenheden moeten de tarieven dus worden omgerekend. Deze omrekening kan zeer ingewikkeld zijn. Een voorbeeld hiervan is de omrekening van m<sup>3</sup> naar GJ bij aardgas. De Nederlandse wetgever hanteert namelijk als meeteenheid voor aardgas het aantal m<sup>3</sup>,<sup>25</sup> terwijl de richtlijn het aantal GJ als meeteenheid heeft. Omrekening hiervan is zeer problematisch, omdat m<sup>3</sup> een inhoudsmaat is en GJ een energie-eenheid. Dit betekent dat een standaardomrekeningsfactor niet bestaat en dat de omrekening moet worden gemaakt met in achtname van onder andere de calorische waarde van het aardgas.<sup>26</sup>

Niet alleen voor lidstaten, maar ook voor belastingplichtigen/belastingdragers kan het afwijken van de meeteenheden nadelige gevolgen hebben. Dit geldt voornamelijk voor bedrijven die in meer lidstaten gevestigd zijn. Zij moeten namelijk in al die lidstaten energiebelasting betalen, berekend op basis van de daar gehanteerde meeteenheden. Echter: voor het overzicht van het aardgas- en elektriciteitsverbruik van het concern als geheel is het noodzakelijk om één meeteenheid te hebben.

In april 2011 zijn voorstellen gedaan om RL 2003/96/EG te herzien. Deze voorstellen worden kort besproken in de volgende paragraaf.

## ***2.4 Herziening van RL 2003/96/EG***

Inmiddels heeft de Europese wetgever geconstateerd dat RL 2003/96/EG niet aan de verwachtingen voldoet. De behandeling van energieproducten en elektriciteit onder RL 2003/96/EG is niet consistent en bovendien is onvoldoende rekening gehouden met de milieuaspecten.<sup>27</sup> In april 2011 heeft de Europese wetgever dan ook een voorstel ingediend tot wijziging van RL 2003/96/EG.<sup>28</sup> Met dit voorstel worden de volgende doelstellingen nagestreefd:<sup>29</sup>

1. Zorgen voor een consistente behandeling van energiebronnen om energieconsumenten, ongeacht welke energiebron ze hebben gebruikt, aan een gelijke belastingdruk te onderwerpen.
2. Het verschaffen van een aangepast kader voor de belasting van hernieuwbare energie.

---

<sup>24</sup> Art. 25 RL 2003/96/EG.

<sup>25</sup> Art. 55 Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm).

<sup>26</sup> De omrekenfactoren zijn opgenomen in bijlage 1 op p. 68-71 van deze scriptie.

<sup>27</sup> COM (2011) 169 def., p. 3.

<sup>28</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad houdende wijziging van Richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, Brussel 13.4.2011, COM (2011) 169 definitief 2011/0092 (CNS). Te raadplegen via: (<<http://eur-lex.europa.eu/nl/index.htm>>).

<sup>29</sup> COM (2011) 169 def., p. 2.

3. Het introduceren van een CO<sub>2</sub>-belasting in het kader van de energiebelasting.<sup>30</sup> *De eerste component van de nieuwe energiebelasting is een CO<sub>2</sub>-gerelateerde belasting die rechtstreeks verband houdt met CO<sub>2</sub>-emissies die het gevolg zijn van het verbruik van de producten. De tweede component is een algemene energieverbruiksbelasting die is gebaseerd op de energie-inhoud van de producten.*<sup>31,32</sup>

Er wordt een groot aantal wijzigingen voorgesteld om de hierboven vermelde doelstellingen na te kunnen streven.<sup>33</sup> Onder meer is een aantal wijzigingsvoorstellen opgenomen die specifiek zien op de minimumbelastingniveaus.

1. Herziening van de minimumbelastingniveaus, waarbij de reële waarde van de minimumbelastingniveaus moet worden behouden om het huidige niveau van tarief-harmonisatie te behouden.<sup>34</sup> *Dit betekent dat de tarieven jaarlijks worden aangepast (verhoogd), zodat de tarieven niet worden uitgehold als gevolg van inflatie. In feite wordt hiermee inflatiecorrectie nagestreefd.*
2. Toevoeging van de eis dat wanneer de lidstaten nationale belastingniveaus vaststellen, zij daarbij de relatie in acht nemen die in de richtlijn is vastgelegd voor de energieproducten.<sup>35</sup>
3. Vereenvoudiging van de structuur van de minimumbelastingniveaus.<sup>36</sup> Voor deze scriptie is wat dit betreft alleen relevant dat wordt voorgesteld om het onderscheid tussen zakelijk en niet-zakelijk verbruik af te schaffen bij de belastingheffing van energieproducten die worden gebruikt voor verwarming en bij elektriciteit.<sup>37</sup>

Blijkens de considerans bij de richtlijn is één van de belangrijkste redenen voor herziening van de minimumbelastingniveaus dat de minima geen coherente basis bieden voor het heffen van een energiebelasting binnen de interne markt, omdat de minima van product tot product verschillen.<sup>38</sup> In de Impact Assessment wordt het streven naar het behoud van minimum-tarieven gemotiveerd door te wijzen op het feit dat alle lidstaten verschillende doelstellingen hebben wat betreft het milieu. Vanwege het uiteenlopen van deze doelstellingen hebben de lidstaten op nationaal niveau ook verschillende prijssignalen nodig.<sup>39</sup> Door op EU-niveau

---

<sup>30</sup> COM (2011) 169 def., p. 5-6 (voorstel 1).

<sup>31</sup> Het gaat hier om een omvorming van de huidige energiebelasting.

<sup>32</sup> Art. 1 lid 1 voorstel tot wijziging RL 2003/96/EG. COM (2011) 169 def., p. 21-22.

<sup>33</sup> Voor een overzicht: COM (2011) 169 def., p. 5-13. Aangezien dit onderzoek betrekking heeft op het (rechts)gelijkheidsbeginsel toegepast op de energiebelastingtarieven ten aanzien van aardgas en elektriciteit, wordt hier slechts aandacht besteed aan de wijzigingen die betrekking hebben op de tarieven in brede zin.

<sup>34</sup> COM (2011) 169 def., p. 7 (voorstel 3), p. 26-27 en p. 34.

<sup>35</sup> COM (2011) 169 def., p. 7-8 (voorstel 4) en p. 25-26.

<sup>36</sup> COM (2011) 169 def., p. 8 (voorstel 6) en p. 38.

<sup>37</sup> COM (2011) 169 def., p. 8.

<sup>38</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 64.

<sup>39</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 41.

slechts minimumniveaus aan de lidstaten op te leggen, kunnen zij op nationaal niveau zelf de door hen gewenste tarieven in de nationale wet opnemen.

De Europese wetgever heeft het herzieningsvoorstel niet aangewend om de minimumbelastingniveaus af te schaffen, maar ook niet om het te verhogen. De Europese wetgever wil namelijk het huidige niveau van tariefharmonisatie in stand houden.<sup>40</sup> Dit blijkt uit de opmerking dat de minimumbelastingniveaus van de algemene energieverbruiksbelasting automatisch moeten worden afgestemd om rekening te houden met de reële waarde<sup>41</sup> teneinde het huidige niveau van tariefharmonisatie te behouden.<sup>42</sup> Indien de voorgestelde wijzigingen in werking zullen treden per 1 januari 2013,<sup>43</sup> dan heeft dit tot gevolg dat de lidstaten nog steeds hun eigen energiebelastingtarieven mogen vaststellen. Het uitgangspunt van het herzieningsvoorstel is dat de lidstaten een aanzienlijke speelruimte moeten behouden.<sup>44</sup>

Op het gebied van de tarieven betekent dit dat de lidstaten nog steeds naar eigen believen de tarieven mogen vaststellen. Art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG dat dit in feite mogelijk maakt,<sup>45</sup> blijft namelijk vooralsnog bestaan in de huidige vorm.

Voor de meeteenheden geldt hetzelfde als voor de tarieven: art. 12 lid 1 RL 2003/96/EG maakt het mogelijk om afwijkende meeteenheden te hanteren<sup>46</sup> en dit artikellid blijft onder de huidige wijzigingsvoorstellen ongewijzigd.

---

<sup>40</sup> COM (2011) 169 def., p. 7. Zie ook: European Commission, 'Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010. Tax Policy after the crisis' (Taxation paper NO. 24), Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities 2010, p. 20.

(<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/services\\_papers/working\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm)>)

<sup>41</sup> Hiermee wordt inflatiecorrectie bedoeld.

<sup>42</sup> COM (2011) 169 def., p. 7.

<sup>43</sup> Dat is de voorgestelde datum van inwerkingtreding: COM (2011) 169 def., p. 4.

<sup>44</sup> COM (2011) 169 def., p. 13.

<sup>45</sup> Par. 2.3.1 op p. 17-18 van deze scriptie.

<sup>46</sup> Par. 2.3.2 op p. 18-19 van deze scriptie.

## ***2.5 Samenvatting en conclusie***

In dit hoofdstuk is de harmonisatie van de energiebelasting beschreven zoals die tot op het moment van schrijven heeft plaatsgevonden. De harmonisatie van de energiebelasting is beperkt gebleven tot omschrijving van de belastbare energieproducten, omschrijving van het gebruik dat aanleiding geeft tot belastingheffing en omschrijving van het minimumbelasting-tarief daarvoor geldt.<sup>47</sup> De harmonisatie is neergelegd in RL 2003/96/EG, deze richtlijn wordt gekenmerkt door een hoge mate van flexibiliteit die het de lidstaten geeft om af te wijken.

De harmonisatie van tarieven en meeteenheden is beperkt gebleven tot het vaststellen van minimumniveaus voor de tarieven en een aantal standaardeenheden voor het meten van de hoeveelheden verbruikte energie. Hierbij zorgt de structuur van de richtlijn ervoor dat de lidstaten in principe hun eigen koers kunnen blijven varen. Zolang de lidstaten ervoor zorgen dat hun tarieven minimaal gelijk zijn aan de minimumniveaus die in de richtlijn zijn vastgelegd, zijn de lidstaten voor het overige niet aan beperkingen onderworpen.

De Europese wetgever is tot de conclusie gekomen dat de huidige richtlijn tekortschiet waar het gaat om het bereiken van de doelstellingen die gemoeid zijn met de energiebelasting. Daarom is op 13 april 2011 een voorstel gedaan tot aanscherping van RL 2003/96/EG.

Het voorstel tot wijziging van RL 2003/96/EG bevat voorstellen om het regime van de minimumbelastingniveaus aan te scherpen, maar het systeem waarin gewerkt wordt met minima blijft in stand. Dit betekent voor de lidstaten dat ze vanaf 1 januari 2013 nog steeds hun eigen tarieven kunnen vaststellen. Er zal dan ook niet veel veranderen voor de lidstaten.

In dit hoofdstuk is gebleken dat:

1. De harmonisatie van de tarieven binnen de energiebelasting beperkt is gebleven tot het vaststellen van minimumbelastingniveaus.
2. De EU-lidstaten in beginsel zelf hun nationale energiebelastingtarieven mogen vaststellen, zolang ze voldoen aan de minimumbelastingniveaus uit RL 2003/96/EG.
3. Bij de (mogelijke) herziening van de energiebelastingrichtlijn per 1 januari 2013 het systeem van de minimumbelastingniveaus in stand wordt gelaten.

In het volgende hoofdstuk zal de hypothese worden getoetst dat de tarieven in de lidstaten (sterk) van elkaar verschillen. Bij deze toetsing zal gebruik worden gemaakt van de tarieven uit de jaren 2008 en 2010 die in de lidstaten van toepassing zijn op aardgas en elektriciteit.

---

<sup>47</sup> COM (2011) 169 def., p. 3.

## Hoofdstuk 3: Energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de EU

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van een aantal case-studies de energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de EU geëvalueerd. Daarbij worden slechts de tarieven, in combinatie met de maatstaf van heffing in de beschouwing betrokken.

### 3.1 Inleiding

Verbruik van het energieproduct aardgas<sup>48</sup> valt in RL 2003/96/EG onder de minimum-tarieven bij verbruik als motorbrandstof en bij verbruik als verwarmingsbrandstof.<sup>49</sup> De tarieven zijn over het algemeen hoger bij verbruik als motorbrandstof.

Elektriciteit is ook als belastingobject opgenomen in de energiebelasting.<sup>50</sup> Elektriciteit kan niet worden gebruikt als motorbrandstof. De minimumbelastingniveaus voor elektriciteit zien dan ook alleen op gebruik als verwarmingsbrandstof.<sup>51</sup> Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen zakelijk verbruik en niet-zakelijk verbruik.<sup>52</sup>

Voor dit hoofdstuk is een aantal bedrijven geselecteerd waarvan het energieverbruik voor de jaren 2008 en 2010 wordt gebruikt voor een aantal case-studies. Het gaat daarbij om Gasunie, ING, Rabobank en Schiphol.<sup>53</sup> Vervolgens wordt berekend wat de verschuldigde energiebelasting is in de lidstaten bij het energieverbruik van de jaren 2008 en 2010.<sup>54,55</sup>

De verschuldigde belasting is niet alleen afhankelijk van de hoogte van het tarief, maar tevens van de verbruikte hoeveelheid. De belasting wordt immers berekend als hoeveelheid maal tarief. Dit betekent bijvoorbeeld dat de belastingdruk niet hoeft te stijgen indien het tarief wordt verhoogd en de hoeveelheid verbruikte energie afneemt. Het gaat namelijk om de verhouding tussen de mutatie van het tarief en de mutatie van het energieverbruik.

In dit hoofdstuk worden allereerst in het kort cijfers voor aardgas (par. 3.2) en elektriciteit (par. 3.3) weergegeven. Vervolgens vindt een analyse plaats (par. 3.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie (par. 3.5).

---

<sup>48</sup> Art. 1 jo. art. 2 lid 1 sub b RL 2003/96/EG.

<sup>49</sup> Artt. 7-9 RL 2003/96/EG jo. bijlage I A, I B en I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>50</sup> Art. 1 jo. art. 2 lid 2 RL 2003/96/EG.

<sup>51</sup> Art. 10 RL 2003/96/EG jo. bijlage I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>52</sup> Het onderscheid tussen zakelijk en niet-zakelijk verbruik gaat verdwijnen. COM (2011) 169 def., p. 8.

<sup>53</sup> De keuze voor deze bedrijven is toegelicht in par. 1.4 van deze scriptie op p. 13.

<sup>54</sup> De berekeningen worden gemaakt op basis van de verplichte jaarlijkse rapportages die de lidstaten doen van hun energiebelastingtarieven (art. 25 lid 1 RL 2003/96/EG). Voor het jaar 2008 is gebruik gemaakt van: European Commission (Directorate General Taxation and Customs Union), *Excise Duty Tables. Part II Energy products and Electricity*, European Commission 2008. REF 1.027 (01-07-2008) en voor het jaar 2010 van: European Commission (Directorate General Taxation and Customs Union), *Excise Duty Tables. Part II Energy products and Electricity*, European Commission 2010. REF 1030 (01-01-2010).

<sup>55</sup> Alle EU-lidstaten worden in deze analyse betrokken. Opgemerkt dient te worden dat de juistheid van alle tarieven niet gegarandeerd kan worden: European Commission 2008, p. 2 en European Commission 2010a, p. 2.

## 3.2 Energiebelasting op aardgas<sup>56</sup>

Om het effect van de energiebelasting op aardgas voor de bedrijven te bepalen, in het bijzonder voor de concurrentiepositie van de bedrijven en ook voor die van de lidstaten, wordt in deze paragraaf de energiebelasting op aardgas berekend. Het effect op de concurrentiepositie kan alleen worden bepaald door de hoeveelheid verbruikte energie in de analyse te betrekken. Daarbij zal worden onderzocht welke lidstaat het duurst is qua energiebelasting.

Er zijn twee typen aardgasverbruik (gebruik als motorbrandstof en gebruik als verwarmingsbrandstof) en twee belastingjaren (2008 en 2010) in dit onderzoek betrokken. Dit betekent dat er vier situaties zullen worden behandeld in deze paragraaf:

1. Verbruik van aardgas als motorbrandstof in het jaar 2008 (par. 3.2.1.1)
2. Verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof in het jaar 2008 (par. 3.2.1.2)
3. Verbruik van aardgas als motorbrandstof in het jaar 2010 (par. 3.2.2.1)
4. Verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof in het jaar 2010 (par. 3.2.2.2)

### 3.2.1 Verbruik van aardgas in het jaar 2008

Het verbruik van aardgas van de vier bedrijven was in het jaar 2008 als volgt:

- Gasunie had een verbruik van 146.000.000 m<sup>3</sup> oftewel 4.613.600 GJ.<sup>57</sup>
- ING had een verbruik van 150.487 MWh oftewel 541.753 GJ.<sup>58</sup>
- Rabobank had een verbruik van 16.500.000 m<sup>3</sup> oftewel 521.400 GJ.<sup>59</sup>
- Schiphol had een verbruik van 15.677.000 m<sup>3</sup> oftewel 495.393 GJ.<sup>60</sup>

Deze verbruikscijfers worden in de volgende deelparagrafen als hoeveelheid vermenigvuldigd met de tarieven die de lidstaten voor dit verbruik hanteerden voor het jaar 2008.<sup>61</sup> Daardoor wordt een overzicht gecreëerd van de energiebelastingdruk op aardgas die de bedrijven in de verschillende lidstaten zouden ondervinden. Daarbij wordt van de veronderstelling uitgegaan dat het aardgasverbruik in alle lidstaten gelijk zou zijn voor de bedrijven. Daardoor is de enige variabele het tarief. Alleen op die wijze kunnen namelijk conclusies worden getrokken met betrekking tot de concurrentiepositie. In de volgende deelparagraaf zal eerst de energiebelasting bij het verbruik als motorbrandstof worden weergegeven. In de daaropvolgende deelparagraaf wordt hetzelfde gedaan voor het verbruik als verwarmingsbrandstof.

---

<sup>56</sup> In deze paragraaf is van een aantal veronderstellingen uitgegaan. De eerste veronderstelling is dat het verbruik van aardgas als motorbrandstof dan wel verwarmingsbrandstof 100 % is (er is dus geen mix) en dat de energie geheel afkomstig is uit één lidstaat (de lidstaat waarvan het tarief wordt toegepast). Bijlage 1 op p. 68-69.

<sup>57</sup> N.V. Nederlandse Gasunie MVO Jaarverslag 2010, p. 76. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

<sup>58</sup> ING Group Corporate Responsibility Report 2008, p. 50. Omrekening: bijlage 1 op p. 69.

<sup>59</sup> Rabobank Groep Maatschappelijk jaarverslag 2008, p. 55. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

<sup>60</sup> Schiphol Group Jaarverslag 2009, p. 48. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

<sup>61</sup> European Commission 2008, p. 30-32.



### 3.2.1.1 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof

Tabel 3.1 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof 2008  
(Bron: European Commission 2008, p. 30-32 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 0,08	€ 348.696	€ 40.946	€ 39.407	€ 37.442
Bulgarije	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 11.995.360	€ 1.408.558	€ 1.355.640	€ 1.288.022
Denemarken	€ 10,48	€ 48.350.528	€ 5.677.571	€ 5.464.272	€ 5.191.719
Duitsland	€ 3,86	€ 17.808.496	€ 2.091.167	€ 2.012.604	€ 1.912.217
Estland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Finland	€ 0,58	€ 2.675.888	€ 314.217	€ 302.412	€ 287.328
Frankrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 2,87	€ 13.241.032	€ 1.554.831	€ 1.496.418	€ 1.421.778
Ierland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Italië	€ 0,08	€ 359.861	€ 42.257	€ 40.669	€ 38.641
Letland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Litouwen	€ 2,63	€ 12.133.768	€ 1.424.810	€ 1.371.282	€ 1.302.884
Luxemburg	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Malta	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Nederland	€ 2,00	€ 1.520.869	€ 271.902	€ 211.365	€ 203.042
Oostenrijk	€ 1,66	€ 7.635.508	€ 896.601	€ 862.917	€ 819.875
Polen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Portugal	€ 2,78	€ 12.825.808	€ 1.506.073	€ 1.449.492	€ 1.377.193
Roemenië	€ 2,60	€ 11.995.360	€ 1.408.558	€ 1.355.640	€ 1.288.022
Slovenië	€ 0,88	€ 4.036.900	€ 474.034	€ 456.225	€ 433.469
Slowakije	€ 1,64	€ 7.566.304	€ 888.475	€ 855.096	€ 812.445
Spanje	€ 1,15	€ 5.305.640	€ 623.016	€ 599.610	€ 569.702
Tsjechië	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Verenigd Koninkrijk	€ 4,69	€ 21.637.784	€ 2.540.822	€ 2.445.366	€ 2.323.393
Zweden	€ 3,49	€ 16.101.464	€ 1.890.718	€ 1.819.686	€ 1.728.922

### 3.2.1.2 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof

Tabel 3.2 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof 2008  
(Bron: European Commission 2008, p. 30-32 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 0,08	€ 348.696	€ 40.946	€ 39.407	€ 37.442
Bulgarije	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 11.995.360	€ 1.408.558	€ 1.355.640	€ 1.288.022
Denemarken	€ 7,73	€ 35.663.128	€ 4.187.751	€ 4.030.422	€ 3.829.388
Duitsland	€ 0,92	€ 4.244.512	€ 498.413	€ 479.688	€ 455.762
Estland	€ 0,30	€ 1.384.080	€ 162.526	€ 156.420	€ 148.618
Finland	€ 0,58	€ 2.675.888	€ 314.217	€ 302.412	€ 287.328
Frankrijk	€ 0,33	€ 1.522.488	€ 178.778	€ 172.062	€ 163.480
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 0,30	€ 1.384.080	€ 162.526	€ 156.420	€ 148.618
Ierland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Italië	€ 0,34	€ 1.558.474	€ 183.004	€ 176.129	€ 167.344
Letland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Litouwen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Luxemburg	€ 0,15	€ 692.040	€ 81.263	€ 78.210	€ 74.309
Malta	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Nederland	€ 1,98	€ 1.091.109	€ 195.319	€ 190.825	€ 185.103
Oostenrijk	€ 1,66	€ 7.635.508	€ 896.601	€ 862.917	€ 819.875
Polen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Portugal	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Roemenië	€ 0,17	€ 784.312	€ 92.098	€ 88.638	€ 84.217
Slovenië	€ 0,88	€ 4.036.900	€ 474.034	€ 456.225	€ 433.469
Slowakije	€ 0,16	€ 756.630	€ 88.847	€ 85.510	€ 81.244
Spanje	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Tsjechië	€ 0,31	€ 1.425.602	€ 167.402	€ 161.113	€ 153.076
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Zweden	€ 6,54	€ 30.172.944	€ 3.543.065	€ 3.409.956	€ 3.239.870

### 3.2.2 Verbruik van aardgas in het jaar 2010

In het jaar 2010 zag het aardgasverbruik van de vier bedrijven er als volgt uit:

- Gasunie had een verbruik van 176.600.000 m<sup>3</sup> oftewel 5.580.560 GJ.<sup>62</sup>
- ING had een verbruik van 142.851 MWh oftewel 514.263 GJ.<sup>63</sup>
- Rabobank had een verbruik van 14.500.000 m<sup>3</sup> oftewel 458.200 GJ.<sup>64</sup>
- Schiphol had een verbruik van 15.025.000 m<sup>3</sup> oftewel 474.790 GJ.<sup>65</sup>

<sup>62</sup> N.V. Nederlandse Gasunie MVO Jaarverslag 2010, p. 76. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

<sup>63</sup> ING Group Corporate Responsibility Report 2010, p. 94. Omrekening: bijlage 1 op p. 69.

<sup>64</sup> Rabobank Groep MVO-Kernprestatie-indicatoren 2010. KPI 4: De Rabobank Groep voert de dienstverlening aan klanten klimaatneutraal uit, p. 5. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

<sup>65</sup> Schiphol Group Jaarverslag 2010, p. 50. Omrekening: bijlage 1 op p. 68.

De tabellen 3.3 en 3.4 omvatten een overzicht van de energiebelasting die verschuldigd zou zijn in de verschillende EU-lidstaten bij het aardgasverbruik zoals dat hierboven is vermeld. Daartoe zijn de verbruikscijfers vermenigvuldigd met de tarieven die de lidstaten voor dit verbruik hanteerden voor het jaar 2010.<sup>66</sup>

### 3.2.2.1 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof

Tabel 3.3 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als motorbrandstof 2010  
(Bron: European Commission 2010a, p. 43-45 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 0,09	€ 506.436	€ 46.669	€ 41.582	€ 43.087
Bulgarije	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 14.509.456	€ 1.337.084	€ 1.191.320	€ 1.234.454
Denemarken	€ 10,78	€ 60.158.437	€ 5.543.755	€ 4.939.396	€ 5.118.236
Duitsland	€ 3,86	€ 21.540.962	€ 1.985.055	€ 1.768.652	€ 1.832.689
Estland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Finland	€ 0,58	€ 3.236.725	€ 298.273	€ 265.756	€ 275.378
Frankrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Ierland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Italië	€ 0,08	€ 435.284	€ 40.113	€ 35.740	€ 37.034
Letland	€ 2,66	€ 14.844.290	€ 1.367.940	€ 1.218.812	€ 1.262.941
Litouwen	€ 6,36	€ 35.492.362	€ 3.270.713	€ 2.914.152	€ 3.019.664
Luxemburg	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Malta	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Nederland	€ 2,09	€ 1.887.598	€ 215.743	€ 197.219	€ 202.693
Oostenrijk	€ 1,66	€ 9.235.827	€ 851.105	€ 758.321	€ 785.777
Polen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Portugal	€ 2,78	€ 15.513.957	€ 1.429.651	€ 1.273.796	€ 1.319.916
Roemenië	€ 2,60	€ 14.509.456	€ 1.337.084	€ 1.191.320	€ 1.234.454
Slovenië	€ 0,88	€ 4.882.990	€ 449.980	€ 400.925	€ 415.441
Slowakije	€ 3,68	€ 20.536.461	€ 1.892.488	€ 1.686.176	€ 1.747.227
Spanje	€ 1,15	6.417.644,00	€ 591.402,45	€ 526.930,00	€ 546.008,50
Tsjechië	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Verenigd Koninkrijk	€ 5,59	€ 31.195.330	€ 2.874.730	€ 2.561.338	€ 2.654.076
Zweden	€ 3,31	€ 18.471.654	€ 1.702.211	€ 1.516.642	€ 1.571.555

<sup>66</sup> European Commission 2010a, p. 56-57.

### 3.2.2.2 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof

Tabel 3.4 Energiebelasting bij verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof 2010  
(Bron: European Commission 2010a, p. 43-45 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 0,09	€ 506.436	€ 46.669	€ 41.582	€ 43.087
Bulgarije	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 14.509.456	€ 1.337.084	€ 1.191.320	€ 1.234.454
Denemarken	€ 8,89	€ 49.611.178	€ 4.571.798	€ 4.073.398	€ 4.220.883
Duitsland	€ 0,92	€ 5.134.115	€ 473.122	€ 421.544	€ 436.807
Estland	€ 0,70	€ 3.906.392	€ 359.984	€ 320.740	€ 332.353
Finland	€ 0,58	€ 3.236.725	€ 298.273	€ 265.756	€ 275.378
Frankrijk	€ 0,33	€ 1.841.585	€ 169.707	€ 151.206	€ 156.681
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 0,33	€ 1.841.585	€ 169.707	€ 151.206	€ 156.681
Ierland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Italië	€ 0,34	€ 1.885.113	€ 173.718	€ 154.780	€ 160.384
Letland	€ 0,59	€ 3.303.692	€ 304.444	€ 271.254	€ 281.076
Litouwen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Luxemburg	€ 0,15	€ 837.084	€ 77.139	€ 68.730	€ 71.219
Malta	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Nederland	€ 2,09	€ 1.887.598	€ 215.743	€ 197.219	€ 202.693
Oostenrijk	€ 1,66	€ 9.235.827	€ 851.105	€ 758.321	€ 785.777
Polen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Portugal	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Roemenië	€ 0,17	€ 948.695	€ 87.425	€ 77.894	€ 80.714
Slovenië	€ 0,88	€ 4.882.990	€ 449.980	€ 400.925	€ 415.441
Slowakije	€ 0,37	€ 2.042.485	€ 188.220	€ 167.701	€ 173.773
Spanje	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Tsjechië	€ 0,33	€ 1.863.907	€ 171.764	€ 153.034	€ 158.580
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Zweden	€ 1,16	€ 6.473.450	€ 596.545	€ 531.512	€ 550.756

### 3.2.3 Analyse

Zoals uit de tabellen blijkt verschilt de energiebelasting op aardgas sterk per EU- lidstaat qua tarief. Zowel bij verbruik als motorbrandstof (tabel 3.1 en 3.3) als bij verbruik als verwarmingsbrandstof (tabel 3.2 en 3.4) heeft Denemarken in beide onderzochte jaren de hoogste energiebelastingtarieven. De verschillen tussen Denemarken en de andere lidstaten zijn zo groot, dat Denemarken zich daarmee in feite buiten de markt prijst. De gevolgen hiervan voor de belastingplicht en de concurrentiepositie worden in de analyse van par. 3.4 behandeld.

Om te bepalen of de energiebelastingtarieven op aardgas in de lidstaten dichterbij elkaar zijn te komen te liggen tussen de jaren 2008 en 2010, worden de standaarddeviaties berekend van de tarieven. Daarmee worden de onderlinge verschillen geanalyseerd. Indien dit wordt gedaan voor het verbruik van aardgas als motorbrandstof en als verwarmingsbrandstof, ontstaat het volgende beeld:

	<b>MB 2008</b>	<b>MB 2010</b>		<b>VB 2008</b>	<b>VB 2010</b>
<b>Gemiddeld</b>	€ 1,63	€ 1,88		€ 0,93	€ 0,82
<b>Standaarddeviatie</b>	2,23850971	2,507952188		1,878694945	1,715569594

Uit dit overzicht blijkt dat het gemiddelde tarief bij het gebruik als motorbrandstof tussen 2008 en 2010 met € 0,25 is toegenomen. De verschillen tussen de tarieven van de lidstaten zijn ook toegenomen, aangezien de standaarddeviatie met bijna 0,27 is toegenomen tussen de belastingjaren 2008 en 2010.

Bij het gebruik van aardgas als verwarmingsbrandstof geldt de omgekeerde situatie: het gemiddelde tarief is namelijk met € 0,11 afgenomen tussen 2008 en 2010. Bovendien zijn de verschillen tussen de tarieven van de lidstaten afgenomen, aangezien de standaarddeviatie met ruim 0,16 is afgenomen tussen de belastingjaren 2008 en 2010.

Hieruit moet worden geconcludeerd dat op het moment van schrijven de energiebelastingtarieven op aardgas sterk uiteenlopen binnen de EU, maar dat de verschillen bij gebruik als motorbrandstof toenemen, terwijl de verschillen bij gebruik als verwarmingsbrandstof afnemen. Een verklaring voor dit verschil zou kunnen liggen in het feit dat het minimumtarief bij gebruik als verwarmingsbrandstof lager ligt dan het minimumtarief bij gebruik als motorbrandstof.<sup>67</sup> Er zijn daardoor veel lidstaten die wel aan het minimumtarief voor gebruik als verwarmingsbrandstof voldoen, maar niet aan het minimumtarief bij gebruik als motorbrandstof. Daardoor zijn de verschillen bij gebruik als verwarmingsbrandstof kleiner.

<sup>67</sup> Bijlage I A, I B en I C bij RL 2003/96/EG.

### ***3.3 Energiebelasting op elektriciteit<sup>68</sup>***

In deze paragraaf wordt de energiebelasting op elektriciteit berekend. Net als bij de energiebelasting op aardgas in de vorige paragraaf heeft dit als doel om het effect van de energiebelasting te bepalen voor de concurrentiepositie van de bedrijven en ook voor die van de lidstaten. Daarvoor is het nodig zowel het tarief als de hoeveelheid (het energieverbruik) in de analyse te betrekken. Daarbij zal worden onderzocht in welke lidstaat de energiebelasting het hoogst is.

Er is één type elektriciteitsverbruik (gebruik als verwarmingsbrandstof) en er zijn twee belastingjaren (2008 en 2010) in dit onderzoek betrokken. Dit betekent dat er twee situaties zullen worden behandeld in deze paragraaf, namelijk:

1. Verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof in het jaar 2008 (par. 3.3.1)
2. Verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof in het jaar 2010 (par. 3.3.2)

#### *3.3.1 Verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof in het jaar 2008*

Het verbruik van elektriciteit door de vier bedrijven was in het jaar 2008 als volgt:

- Gasunie had een verbruik van 340.000.000 kWh oftewel 340.000 MWh.<sup>69</sup>
- ING had een verbruik van 543.817 MWh.<sup>70</sup>
- Rabobank had een verbruik van 298 GWh oftewel 298.000 MWh.<sup>71</sup>
- Schiphol had een verbruik van 173.949.000 kWh oftewel 173.949 MWh.<sup>72</sup>

Deze verbruikscijfers worden vermenigvuldigd met de tarieven die de lidstaten voor dit verbruik hanteerden in het jaar 2008.<sup>73</sup> Daardoor wordt een overzicht verkregen van de energiebelastingdruk op elektriciteit die de bedrijven in de verschillende lidstaten zouden ondervinden. Daarbij wordt van de veronderstelling uitgegaan dat het elektriciteitsverbruik in alle lidstaten gelijk zou zijn voor de bedrijven. Daarbij is de enige variabele het tarief. Alleen op die wijze kunnen conclusies worden getrokken met betrekking tot het effect van de energiebelastingstarieven op de concurrentiepositie van bedrijven en lidstaten.

Tabel 3.5 Energiebelasting bij verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof 2008 (Bron: European Commission 2008, p. 39-40 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

---

<sup>68</sup> In deze paragraaf is van de veronderstelling uitgegaan dat de levering van elektriciteit geheel in één lidstaat heeft plaatsgevonden (de lidstaat waarvan het tarief wordt toegepast).

<sup>69</sup> N.V. Nederlandse Gasunie MVO Jaarverslag 2010, p. 77. Omrekening: bijlage 1 op p. 70.

<sup>70</sup> ING Group Corporate Responsibility Report 2008, p. 50.

<sup>71</sup> Rabobank Groep Maatschappelijk jaarverslag 2008, p. 55. Omrekening: bijlage 1 op p. 71.

<sup>72</sup> Schiphol Group Jaarverslag 2009, p. 48. Omrekening: bijlage 1 op p. 70.

<sup>73</sup> European Commission 2008, p. 39-40.

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 0,27	€ 92.514	€ 147.973	€ 81.086	€ 47.332
Bulgarije	€ 0,61	€ 207.400	€ 331.728	€ 181.780	€ 106.109
Cyprus	€ 2,20	€ 748.000	€ 1.196.397	€ 655.600	€ 382.688
Denemarken	€ 90,54	€ 30.783.600	€ 49.237.191	€ 26.980.920	€ 15.749.342
Duitsland	€ 12,30	€ 4.182.000	€ 6.688.949	€ 3.665.400	€ 2.139.573
Estland	€ 3,20	€ 1.088.000	€ 1.740.214	€ 953.600	€ 556.637
Finland	€ 2,63	€ 894.200	€ 1.430.239	€ 783.740	€ 457.486
Frankrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 1,00	€ 340.680	€ 544.905	€ 298.596	€ 174.297
Ierland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Italië	€ 3,10	€ 1.054.000	€ 1.685.833	€ 923.800	€ 539.242
Letland	€ 0,64	€ 217.600	€ 348.043	€ 190.720	€ 111.327
Litouwen	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Luxemburg	€ 0,50	€ 170.000	€ 271.909	€ 149.000	€ 86.975
Malta	€ 0,68	€ 231.200	€ 369.796	€ 202.640	€ 118.285
Nederland	€ 30,28	€ 270.707	€ 372.616	€ 249.707	€ 187.682
Oostenrijk	€ 15,00	€ 5.100.000	€ 8.157.255	€ 4.470.000	€ 2.609.235
Polen	€ 5,31	€ 1.805.400	€ 2.887.668	€ 1.582.380	€ 923.669
Portugal	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Roemenië	€ 0,34	€ 115.600	€ 184.898	€ 101.320	€ 59.143
Slovenië	€ 0,50	€ 170.000	€ 271.909	€ 149.000	€ 86.975
Slowakije	€ 0,59	€ 200.600	€ 320.852	€ 175.820	€ 102.630
Spanje	€ 0,50	€ 170.000	€ 271.909	€ 149.000	€ 86.975
Tsjechië	€ 1,03	€ 349.520	€ 559.044	€ 306.344	€ 178.820
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Zweden	€ 29,37	€ 9.985.800	€ 15.971.905	€ 8.752.260	€ 5.108.882

### 3.3.2 Verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof in het jaar 2010

Het verbruik van elektriciteit voor de vier bedrijven bedroeg in het jaar 2010 als volgt:

- Gasunie had een verbruik van 291.000.000 kWh oftewel 291.000 MWh.<sup>74</sup>
- ING had een verbruik van 538.396 MWh.<sup>75</sup>
- Rabobank had een verbruik van 320 GWh oftewel 320.000 MWh.<sup>76</sup>
- Schiphol had een verbruik van 175.565.000 kWh oftewel 175.565 MWh.<sup>77</sup>

<sup>74</sup> N.V. Nederlandse Gasunie MVO Jaarverslag 2010, p. 77. Omrekening: bijlage 1 op p. 70.

<sup>75</sup> ING Group Corporate Responsibility Report 2010, p. 94.

<sup>76</sup> Rabobank Groep MVO-Kernprestatie-indicatoren 2010. KPI 4: De Rabobank Groep voert de dienstverlening aan klanten klimaatneutraal uit, p. 5. Omrekening: bijlage 1 op p. 71.

Tabel 3.6 bevat een overzicht van de energiebelasting die verschuldigd zou zijn in de verschillende EU-lidstaten bij het elektriciteitsverbruik zoals dat hierboven is vermeld. Daartoe zijn de verbruikscijfers vermenigvuldigd met de tarieven die de lidstaten voor dit verbruik hanteerden voor het jaar 2010.<sup>78</sup>

Tabel 3.6 Energiebelasting bij verbruik van elektriciteit als verwarmingsbrandstof 2010  
(Bron: European Commission 2010a, p. 56-57 (tarief); energiebelasting is zelf berekend)

Land	Tarief	EB Gasunie	EB ING	EB Rabobank	EB Schiphol
België	€ 4,07	€ 1.183.934	€ 2.190.464	€ 1.301.920	€ 714.286
Bulgarije	€ 1,00	€ 291.000	€ 538.396	€ 320.000	€ 175.565
Cyprus	€ 2,20	€ 640.200	€ 1.184.471	€ 704.000	€ 386.243
Denemarken	€ 96,84	€ 28.180.440	€ 52.138.269	€ 30.988.800	€ 17.001.715
Duitsland	€ 12,30	€ 3.579.300	€ 6.622.271	€ 3.936.000	€ 2.159.450
Estland	€ 3,20	€ 931.200	€ 1.722.867	€ 1.024.000	€ 561.808
Finland	€ 2,63	€ 765.330	€ 1.415.981	€ 841.600	€ 461.736
Frankrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Griekenland	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 1,09	€ 317.190	€ 586.852	€ 348.800	€ 191.366
Ierland	€ 0,50	€ 145.500	€ 269.198	€ 160.000	€ 87.783
Italië	€ 3,10	€ 902.100	€ 1.669.028	€ 992.000	€ 544.252
Letland	€ 1,00	€ 291.000	€ 538.396	€ 320.000	€ 175.565
Litouwen	€ 0,52	€ 151.320	€ 279.966	€ 166.400	€ 91.294
Luxemburg	€ 0,50	€ 145.500	€ 269.198	€ 160.000	€ 87.783
Malta	€ 1,00	€ 291.000	€ 538.396	€ 320.000	€ 175.565
Nederland	€ 40,10	€ 250.669	€ 374.649	€ 265.169	€ 192.952
Oostenrijk	€ 15,00	€ 4.365.000	€ 8.075.940	€ 4.800.000	€ 2.633.475
Polen	€ 4,71	€ 1.370.610	€ 2.535.845	€ 1.507.200	€ 826.911
Portugal	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Roemenië	€ 0,50	€ 145.500	€ 269.198	€ 160.000	€ 87.783
Slovenië	€ 0,50	€ 145.500	€ 269.198	€ 160.000	€ 87.783
Slowakije	€ 1,32	€ 384.120	€ 710.683	€ 422.400	€ 231.746
Spanje	€ 0,50	€ 145.500	€ 269.198	€ 160.000	€ 87.783
Tsjechië	€ 1,11	€ 323.883	€ 599.235	€ 356.160	€ 195.404
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Zweden	€ 27,48	€ 7.996.680	€ 14.795.122	€ 8.793.600	€ 4.824.526

<sup>77</sup> Schiphol Group Jaarverslag 2010, p. 50. Omrekening: bijlage 1 op p. 70.

<sup>78</sup> European Commission 2010a, p. 56-57.



### 3.3.3 Analyse

De energiebelasting op elektriciteit in de EU verschilt qua tarief sterk per lidstaat (tabel 3.5 en 3.6). Denemarken heeft in beide onderzochte jaren de hoogste energiebelastingtarieven. Daarbij moet worden geconstateerd dat de verschillen tussen Denemarken en de andere lidstaten zo groot zijn, dat Denemarken zich daarmee in feite buiten de markt prijst. De gevolgen hiervan voor de belastingplicht en concurrentiepositie worden in de analyse van par. 3.4 behandeld, waarbij deze aspecten voor de belastingobjecten aardgas en elektriciteit samen kunnen worden genomen.

Om een trend te kunnen waarnemen wat betreft de energiebelastingtarieven voor elektriciteit, is hieronder een klein overzicht opgenomen. In dit overzicht zijn de gemiddelde tarieven en de standaarddeviaties van de energiebelastingtarieven op elektriciteit die van de jaren 2008 en 2010:

	<b>VB 2008</b>	<b>VB 2010</b>
<b>Gemiddelde</b>	€ 7,43	€ 8,19
<b>Standaarddeviatie</b>	18,18361718	19,6117263

Uit dit kleine overzicht blijkt dat bij het gebruik van elektriciteit (als verwarmingsbrandstof) het gemiddelde tarief is gestegen van € 7,43 tot € 8,19. Dit betekent een toename van € 0,76 in twee jaar tijd.

Het feit dat het gemiddelde tarief is toegenomen, wil echter niet automatisch zeggen dat ook de verschillen tussen de tarieven van de lidstaten zijn toegenomen. Om de mutatie van de verschillen te bepalen- de mate van spreiding- is het gemiddelde tarief niet voldoende. De standaarddeviatie geeft wel de spreiding van de tarieven aan, waardoor dit een beter instrument is om de mutatie van de verschillen tussen de tarieven van de lidstaten te meten.

Uit het overzicht blijkt dat de standaarddeviatie is gestegen van 18,18361718 tot 19,6117263. Dit betekent een toename van ruim 1,42 tussen 2008 en 2010. De verschillen tussen de tarieven van de lidstaten zijn dus toegenomen in twee jaar tijd.

Hieruit moet geconcludeerd worden dat op dit moment de energiebelastingtarieven op elektriciteit sterk uiteenlopen binnen de EU en dat de verschillen tussen 2008 en 2010 zijn toegenomen.

### 3.4 Analyse

Bij de energiebelasting geldt voor de belastingobjecten aardgas en elektriciteit dat het belastbaar feit de levering door een leverancier is.<sup>79</sup> De energiebelasting wordt over het algemeen geheven in het land waar de energie is geproduceerd.<sup>80</sup> Dit betekent dat de plaats (de lidstaat) waar(in) de energieleverancier is gevestigd, bepaalt hoeveel energiebelasting verschuldigd is. Daarbij is de hoofdregel dat de belasting wordt geheven naar het tarief van het vestigingsland van de energieleverancier.

Aangezien de energiebelastingtarieven uiteenlopen in de EU, kan het voor afnemers van energie lonen om te shoppen in andere lidstaten. Voor de vier in dit onderzoek betrokken bedrijven betekent het dat het betrekken van energie van een Deense leverancier voor wat betreft de energiebelasting minder rendabel is dan wanneer de energie bijvoorbeeld van een Portugese leverancier wordt betrokken. Daarbij moet wel de kanttekening worden gemaakt dat naast belastingheffing ook nog andere factoren een rol spelen, zoals beschikbaarheid, kwaliteit van de energie en betrouwbaarheid. Daarom is er onvoldoende onderbouwing om te concluderen dat het altijd voordeliger is om energie te betrekken van een leverancier die is gevestigd in een land dat energiebelasting heft tegen een nul tarief of een laag tarief.

Voor energieleveranciers betekent een en ander echter wel dat het groot verschil kan uitmaken in welke lidstaat ze gevestigd zijn. Zo lijkt het op grond van het onderzoek zoals dat hiervoor is uitgevoerd, het voor deze bedrijven niet gunstig te zijn om in Denemarken gevestigd te zijn, althans voor zover het gaat om de energiebelasting. Doordat de energiebelasting hoger is in dit land, kunnen de Deense energieleveranciers minder goed concurreren met hun collega's uit andere EU-lidstaten. Hun concurrentiepositie wordt in feite aangetast door een verschil in belastingwetgeving dat op nationaal niveau tot stand is gekomen.

Blijkens een uitspraak van Rechtbank Breda van 7 februari 2008 is dit een dispariteit die niet in strijd is met het EG-verdrag (thans: Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie), aangezien het gaat om een verschil in belastingheffing tussen lidstaten.<sup>81</sup> Het is derhalve niet in strijd met de vrijheden neergelegd in het EG-Verdrag/het VwEU dat staten verschillende tarieven hanteren.

Doordat de energiebelastingtarieven uiteenlopen in de verschillende lidstaten en het derhalve voor bedrijven die energie nodig hebben, kan lonen om energie uit het buitenland te betrekken, is het mijns inziens de vraag of een en ander in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. Ook is het de vraag of wel kan worden gesproken van een interne markt op het gebied van de energiebelasting waar alle betrokken partijen zich vrij kunnen bewegen.

Op het moment van schrijven lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat voor beide belastingobjecten die in dit onderzoek worden betrokken (aardgas en elektriciteit) geldt dat de nationale energiebelastingtarieven sterk uiteenlopen. Lidstaten met hoge energiebelastingtarieven, zoals Denemarken, prijzen zichzelf daarmee in feite uit de (interne) markt.

---

<sup>79</sup> Art. 21 lid 5 RL 2003/96/EG.

<sup>80</sup> Dit volgt uit de richtlijntekst, maar is bevestigd in Rb Breda 7 februari 2008, *LJN* BC5055, r.o. 2.12.

<sup>81</sup> Rb Breda 7 februari 2008, *LJN* BC5055, r.o. 2.16.

### ***3.5 Samenvatting en conclusie***

In dit hoofdstuk is een onderzoek verricht naar de tarieven die door de lidstaten worden gehanteerd in het kader van de energiebelasting op aardgas. Hierbij is een analyse gemaakt van het energieverbruik van vier bedrijven in twee belastingjaren.

Uit het onderzoek is allereerst gebleken dat de tarieven sterk uiteenlopen. Dit resultaat is voorspelbaar en goed verklaarbaar indien in ogenschouw wordt genomen dat de lidstaten in beginsel vrij spel hebben bij het vaststellen van de tarieven. De enige verplichting die vanuit de EU is opgelegd aan de lidstaten is dat ze de minimumtarieven in acht moeten nemen bij het vaststellen van de nationale tarieven. Overigens blijkt uit een uitspraak van Rechtbank Breda van 7 februari 2008 dat het uiteenlopen van de energiebelastingtarieven tussen de lidstaten voortvloeit uit een verschil in nationale belastingheffing en dat dit als zodanig niet in strijd kan worden geacht met het EG-verdrag.<sup>82</sup>

Meer verontrustend dan het uiteenlopen van de tarieven is mijns inziens het feit dat de verschillen tussen de tarieven zijn toegenomen tussen 2008 en 2010 bij het verbruik van aardgas als motorbrandstof en bij elektriciteit. Vanuit de gedachte van harmonisatie en de mogelijke totstandkoming van een Europese energiebelasting is het niet gunstig dat de verschillen tussen de tarieven verder zijn toegenomen.

Voor zowel aardgas als elektriciteit geldt dat als belastbaar feit wordt aangemerkt de levering ervan. Het uiteenlopen van de tarieven heeft tot gevolg dat belastingdraggers die eenzelfde verbruik hebben, maar die hun energie van een in een andere lidstaat gevestigde leverancier betrekken, met een geheel andere belastingdruk geconfronteerd worden. Voor bedrijven die energie moeten afnemen, betekent dit dat het voor ze kan lonen om te gaan shoppen in de EU om zodoende een lagere belastingdruk te bewerkstelligen.

Voor energieleveranciers betekent een en ander dat het nationale beleid van de lidstaat waar ze zijn gevestigd, invloed heeft op de concurrentiepositie van deze bedrijven binnen de interne markt.

In dit hoofdstuk is gebleken dat:

1. De energiebelastingtarieven op aardgas en elektriciteit in de EU-lidstaten variëren.
2. De verschillen tussen de tarieven van de EU-lidstaten groter zijn geworden tussen 2008 en 2010 bij het verbruik van aardgas als motorbrandstof en bij elektriciteit.

In het volgende hoofdstuk zal het gelijkheidsbeginsel worden geïntroduceerd. Tevens zal in dat hoofdstuk een antwoord worden geformuleerd op de vraag of het feit dat iedere EU-lidstaat in beginsel zijn eigen energiebelastingtarieven mag vaststellen, maakt dat er onverenigbaarheid is met de juridische gelijkheid en/of de economische gelijkheid.

---

<sup>82</sup> Rb Breda 7 februari 2008, *LJN BC5055*, r.o. 2.16.

## Hoofdstuk 4: (On)gelijkheid

In dit hoofdstuk wordt de situatie van de uiteenlopende energiebelastingtarieven geëvalueerd zowel vanuit de juridische gelijkheid als vanuit de economische gelijkheid.

### **4.1 Inleiding**

In het vorige hoofdstuk is geconstateerd dat de energiebelastingtarieven op aardgas en elektriciteit verschillen binnen de EU.<sup>83</sup> Zowel vanuit het beginsel van rechtsgelijkheid als vanuit dat van economische gelijkheid zouden geweld kunnen worden aangedaan. In deze scriptie wordt alleen ingegaan op de gelijkheidsbeginselen.<sup>84</sup>

Gelijkheid wordt in dit verband onderverdeeld in juridische gelijkheid en economische gelijkheid. Allereerst wordt in dit hoofdstuk in het kort uitgelegd wat onder juridische gelijkheid moet worden verstaan (par. 4.2). Vervolgens worden de energiebelastingtarieven op aardgas en elektriciteit getoetst aan dit beginsel (par. 4.3). Daarna wordt gedefinieerd wat onder economische gelijkheid moet worden verstaan en zal worden beoordeeld of de uiteenlopende belastingtarieven de economische gelijkheid schaden (par. 4.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie (par. 4.5).

### **4.2 Juridische (on)gelijkheid**

Er zijn meerdere niveaus waarop rechtsgelijkheid kan worden toegepast, namelijk op het niveau van de lidstaat en op het niveau van de Europese Unie.

#### *4.2.1 Het rechtsgelijkheidsbeginsel*

Kort gezegd houdt het rechtsgelijkheidsbeginsel in dat “*gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld en ongelijke gevallen naar de mate van ongelijkheid*”.<sup>85</sup> Het gaat daarbij om het maken van onderscheid (bijvoorbeeld op basis van de wet). Het gelijkheidsbeginsel is als een positief voorschrift opgenomen in de constituties van de meeste Europese landen en de V.S.<sup>86</sup> In al deze landen wordt het gelijkheidsbeginsel volgens Schwarze beschouwd als een zelfstandig en veelomvattend rechtsbeginsel.<sup>87</sup> Aangezien in veel Europese landen het rechtsgelijkheidsbeginsel als een belangrijk beginsel wordt beschouwd, is het logischerwijs denkbaar dat dit beginsel ten grondslag zou kunnen liggen aan de energiebelasting.

---

<sup>83</sup> Hoofdstuk 3 op p. 23-35 van deze scriptie.

<sup>84</sup> Par. 1.4 op p. 13 van deze scriptie bevat de verantwoording van de keuze voor het gelijkheidsbeginsel.

<sup>85</sup> Gribnau 2000, p. 902.

<sup>86</sup> J. Schwarze, *European Administrative Law*, London: Sweet & Maxwell 2006, p. 555-556.

<sup>87</sup> Schwarze 2006, p. 555-556. Een negatieve omschrijving van het gelijkheidsbeginsel bestaat ook en wordt over het algemeen aangeduid als discriminatieverbod.

#### *4.2.2 Het rechtsgelijkheidsbeginsel in het kader van het belastingrecht*

Om het rechtsgelijkheidsbeginsel in het kader van het belastingrecht te kunnen beoordelen, moet eerst worden gezien wat de belangrijkste categorieën zijn op grond waarvan in het belastingrecht onderscheid kan worden gemaakt. De belangrijkste typen onderscheid die in het kader van het belastingrecht kunnen worden gemaakt, zijn onderscheid op grond van het belastingsubject en onderscheid op grond van het belastingobject.

Onderscheid op grond van het belastingsubject houdt in onderscheid naar het soort belastingplichtige. Afhankelijk van het soort belasting kunnen particulieren, ondernemers en rechtspersonen belastingplichtig zijn.

Een specifiek punt dat speelt bij de indirecte belastingen (zoals de energiebelasting) is dat degene die de belasting afdraagt, uiteindelijk niet degene hoeft te zijn die de belasting draagt. Bij de energiebelasting is het derhalve de bedoeling dat de leverancier de energiebelasting zal afdragen, terwijl de eindverbruiker (al dan niet consument) de energiebelasting zal dragen.

Indien de belastingplichtige niet degene is die de belasting draagt, kan dat gevolgen hebben voor de rechtsgelijkheid. Een voorbeeld is de situatie van twee leveranciers, waarbij de één een leverancier is die de energie (mede) voor eigen gebruik verbruikt en de ander is een leverancier die de energie doorlevert aan consumenten. Hoewel beide belastingplichtigen leveranciers zijn, gaat het niet om gelijke gevallen voor de energiebelasting. De eigenverbruiker draagt zelf de energiebelasting (want voor eigen gebruik verbruikt) en de ander is een leverancier die aan consumenten levert en hij draagt de energiebelasting niet zelf.

Hoewel hier een probleem leek te rijzen, valt dat in tweede instantie mee, aangezien een leverancier en een leverancier/eigenverbruiker geen vergelijkbare belastingplichtigen zijn (geen gelijke gevallen), en op grond van de wet juist aan een ongelijke behandeling zouden moeten worden onderworpen. Belangrijk is echter wel dat dit in ogenschouw wordt genomen door de wetgever.

Onderscheid op grond van het belastingobject houdt in het geval van de energiebelasting in onderscheid naar energieproducten. Er is een groot aantal energieproducten dat is onderworpen aan het energiebelastingregime, maar geen van die energieproducten is strikt genomen aan elkaar gelijk. Dit betekent dat voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel in dit kader moet worden onderzocht wanneer energieproducten voor de energiebelasting met elkaar vergelijkbaar zijn.

De inhoud van de energieproducten lijkt de meest logische vergelijkingsbasis te zijn, samen met de mate van vervuiling die het verbruik van de energieproducten met zich brengt. De inhoud van de energieproducten is de hoeveelheid energie die in de energieproducten is opgeslagen. Dit is gemakkelijker vast te stellen dan de mate van vervuiling, aangezien de mate van vervuiling afhankelijk is van de wijze waarop de energie wordt verbruikt. Bovendien is het lastig de juiste prijs te bepalen die aan de vervuiling moet worden toegerekend. Het is daarom voor de wetgever lastig om de vervuilingscomponent te incorporeren in de wetgeving. In de praktijk betekent dit dat onderscheid op basis van inhoud de beste maatstaf is. Bovendien heeft de Europese Commissie vastgesteld dat het heffen van een energiebelasting op basis van energie-inhoud de meest neutrale wijze is waarop

opbrengsten kunnen worden gegenereerd ter zake van energieconsumptie.<sup>88</sup> Daarmee is indirect de mate van vervuiling ook verdisconteerd, want inhoud en vervuiling staan niet geheel los van elkaar.

Mijns inziens zou op grond van het karakter van de energiebelasting onderscheid op basis van belastingobject het belangrijkste dienen te zijn, aangezien het hier gaat om een heffing waarbij het belastingobject een centrale plaats inneemt. Energiebelasting wordt geheven omdat een bepaald energieproduct is verbruikt. De energiebelasting is namelijk een productgebonden belasting. Dit is bijvoorbeeld anders bij de inkomstenbelasting, waar het belastingsubject centraal staat en (bijna) alles wat hij aan inkomsten geniet onder de reikwijdte van die belasting valt.

Hoewel dus mijns inziens moet worden geconcludeerd dat onderscheid op basis van het belastingobject belangrijker is dan onderscheid op basis van het belastingsubject, moet tevens worden opgemerkt dat beiden niet geheel los van elkaar kunnen worden gezien.

#### *4.2.3 Analyse*

Mede vanuit de gedachte van de interne markt is het belangrijk dat zowel belastingsubjecten als belastingobjecten binnen de gemeenschap gelijk worden behandeld voor zover ze als gelijke gevallen moeten worden beschouwd.

In de volgende paragraaf zal het rechtsgelijkheidsbeginsel worden toegepast op de tarieven van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit.

#### *4.2.4 Toetsing van de energiebelastingtarieven aan het rechtsgelijkheidsbeginsel*

In deze deelparagraaf zullen de energiebelastingtarieven worden getoetst aan het rechtsgelijkheidsbeginsel. In het vorige hoofdstuk is gebleken dat energiebelastingtarieven op aardgas en elektriciteit binnen de EU uiteenlopen. Dit is mogelijk in strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel en daarmee is mogelijk sprake van juridische ongelijkheid.

Voordat toetsing aan het rechtsgelijkheidsbeginsel kan plaatsvinden, dient eerst het niveau te worden bepaald waarop deze toetsing moet geschieden.

##### *4.2.4.1 Toepassingsniveau rechtsgelijkheidsbeginsel*

Er moet onderscheid worden gemaakt tussen nationaalrechtelijke en gemeenschapsrechtelijke rechtsgelijkheid. In beide gevallen gaat het er om dat gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld en dat ongelijke gevallen moeten worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. De beginselen verschillen evenwel qua toepassingsbereik. Daarnaast speelt dat het HvJ EU invulling geeft aan het gemeenschappelijke rechtsgelijkheidsbeginsel, terwijl de nationale rechters het nationaalrechtelijke beginsel invullen. Dit betekent dat hoewel de beginselen qua inhoud gelijk zijn, de gehanteerde invulling van de definities kan verschillen.

---

<sup>88</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 52.

Op welk niveau het rechtsgelijkheidsbeginsel moet worden toegepast, is afhankelijk van het recht waarvan de geïmplementeerde richtlijn deel uitmaakt. Volgens Schwarze kan een verschil in behandeling van burgers (belastingdraggers) van de gemeenschappelijke markt niet worden opgelost indien de ongelijke behandeling het gevolg is van verschillen in nationaal recht.<sup>89</sup> Ik zou daaraan willen toevoegen dat dit alleen geldt voor het gemeenschapsrechtelijke rechtsgelijkheidsbeginsel.

Mijns inziens is het nationaalrechtelijke rechtsgelijkheidsbeginsel van toepassing op de situatie met de uiteenlopende tarieven, omdat de wet- en regelgeving die volgt uit implementatie van een richtlijn onderdeel uitmaakt van het nationale recht van de lidstaten. Dit betekent dat een omgezette richtlijn onderdeel uitmaakt van de jurisdictie van de lidstaten en dat daarmee toepassing van het nationaalrechtelijke rechtsgelijkheidsbeginsel de enige mogelijkheid is voor deze situatie.

Het rechtsgelijkheidsbeginsel vereist dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en dat ongelijke gevallen worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Dit betekent dat er twee vormen van schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel mogelijk zijn: gelijke gevallen worden ongelijk behandeld of ongelijke gevallen worden gelijk behandeld.

In het vervolg van deze paragraaf wordt geanalyseerd of bij de tariefsproblematiek van de energiebelasting sprake is van één van beide vormen van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Daarbij wordt het perspectief gekozen van het rechtsgelijkheidsbeginsel op nationaal niveau voor de lidstaten afzonderlijk.<sup>90</sup>

#### 4.2.4.2 Gelijke gevallen worden ongelijk behandeld

Voor deze vorm van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel is vereist dat zowel sprake is van gelijke gevallen als van een ongelijke behandeling van die gelijke gevallen. Omdat het rechtsgelijkheidsbeginsel op nationaal niveau moet worden toegepast, dient de beoordeling van de vraag of er gelijke gevallen bestaan, ook op nationaal niveau te worden beantwoord.

Er is een tweetal perspectieven mogelijk met betrekking tot de vraag of sprake is van gelijke gevallen: vergelijking op het niveau van het belastingobject en vergelijking op het niveau van het belastingsubject.<sup>91</sup> In het eerste geval gaat het om de hoogte van de energiebelastingtarieven voor aardgas en elektriciteit, in het tweede geval gaat het om de belastingdraggers die geconfronteerd worden met de energiebelasting op aardgas en elektriciteit.

Voor zover de auteur heeft kunnen nagaan, wordt in de meeste lidstaten voor de belastingobjecten aardgas en elektriciteit een aantal vormen van verbruik tegen een laag tarief belast of

---

<sup>89</sup> Schwarze 2006, p. 649.

<sup>90</sup> Het gaat hierbij uitdrukkelijk om een theoretische beschouwing: het is niet de intentie om voor alle lidstaten afzonderlijk daadwerkelijk te gaan onderzoeken of ze bij de energiebelasting op aardgas en elektriciteit onderscheid maken wat betreft toepassing van de tarieven. Allereerst is deze informatie niet van alle lidstaten toegankelijk in talen die de auteur machtig is. Bovendien moet dit in een breder verband worden getrokken (andere nationale wetgeving) en het is, los van de praktische bezwaren, bijna onmogelijk om dit voor de 27 EU-lidstaten te onderzoeken in het kader van een Masterscriptie.

<sup>91</sup> Par. 4.2.2 op p. 37-38 van deze scriptie.

wordt het in het geheel niet belast vanwege toepassing van een vrijstelling. Al het andere verbruik wordt belast tegen het nationale basistarief. Het gaat in alle gevallen om aardgas en elektriciteit: de aard en inhoud van de belastingobjecten is gelijk. Er is daarmee dan ook sprake van gelijke gevallen bij de belastingobjecten.

Bij de belastingsubjecten/belastingdraggers wordt, voor zover de auteur heeft kunnen nagaan, in geen enkele lidstaat onderscheid gemaakt tussen belastingsubjecten/belastingdraggers bij een bepaalde verbruikte hoeveelheid energie en een bepaald soort verbruik van die energie. Dit betekent dat voor de energiebelasting dient te worden geconcludeerd dat bij de belastingsubjecten sprake is van gelijke gevallen.

Indien geconcludeerd wordt dat sprake is van gelijke gevallen, moet volgens Gribnau een fiscaal gelijke behandeling plaatsvinden, hetgeen inhoudt dat de belastingplichtigen voor hetzelfde bedrag moeten worden aangeslagen.<sup>92</sup> Deze redenering dient voor dit onderzoek te worden omgedraaid: voor schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel is in dit geval vereist dat sprake is van een ongelijke behandeling. Belastingplichtigen moeten dus voor een ander bedrag worden aangeslagen bij eenzelfde (soort) energieverbruik.

Voor zover de auteur heeft kunnen nagaan, vindt in geen enkele lidstaat een ongelijke behandeling plaats in deze zin. Indien sprake is van een bepaalde hoeveelheid aardgas of elektriciteit die voor een bepaald doel wordt verbruikt, dan is een bepaald bedrag aan energiebelasting verschuldigd.<sup>93</sup>

De conclusie moet worden getrokken dat van de eerste vorm van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel geen sprake is. Gelijke gevallen worden gelijk behandeld.

#### 4.2.4.3 Ongelijke gevallen worden gelijk behandeld

Bij deze vorm van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel worden ongelijke gevallen gelijk behandeld. Deze situatie is het spiegelbeeld van de situatie die is besproken in de vorige deelparagraaf. Daar is geconstateerd dat zowel bij de belastingobjecten als bij de belastingsubjecten/belastingdraggers sprake is van gelijke gevallen. Voor deze vorm is vereist dat het om ongelijke gevallen gaat. De kwalificatie als gelijke gevallen sluit kwalificatie als ongelijke gevallen uit. Dit betekent dat deze vorm van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel niet aan de orde kan zijn vanwege het ontbreken van ongelijke gevallen.

#### 4.2.4.4 Analyse

Uit de vorige deelparagrafen moet de conclusie worden getrokken dat aan geen van beide vormen van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel wordt voldaan. Op nationaal niveau is namelijk sprake van gelijke gevallen die gelijk worden behandeld.

---

<sup>92</sup> J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam: Sanders Instituut, Deventer: Gouda Quint 1998, p. 306.

<sup>93</sup> European Commission 2008 en European Commission 2010a geven geen aanleiding om tot een andere conclusie te komen dan dat sprake is van een gelijke behandeling van gelijke gevallen door de lidstaten.



Van de eerste vorm van schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel is geen sprake, omdat daarbij vereist wordt dat er een ongelijke behandeling plaatsvindt. De tweede vorm kan evenmin aan de orde zijn, omdat daarbij is vereist dat er ongelijke gevallen zijn.

Strikt genomen kan geen strijd met het (nationaalrechtelijke) rechtsgelijkheidsbeginsel aan de orde zijn. Ontoepasbaarheid van het rechtsgelijkheidsbeginsel neemt echter niet weg dat de energiebelastingtarieven onderdeel uitmaken van het gemeenschapsrecht. De tarieven zijn immers onderdeel van RL 2003/96/EG en een richtlijn is secundair gemeenschapsrecht.<sup>94</sup>

Het gemeenschapsrecht moet uniform worden toegepast in alle lidstaten en is een uiting van het (communautaire) rechtsgelijkheidsbeginsel in de zin van een vereiste van formele gelijkheid van toepassing van de wet.<sup>95</sup>

Het (communautaire) rechtsgelijkheidsbeginsel kan op twee manieren worden geschonden. In de eerste plaats als de richtlijnen niet tijdig of incompleet worden geïmplementeerd of uitgevoerd.<sup>96</sup> Voor zover de auteur heeft kunnen nagaan is hiervan bij de energiebelastingtarieven geen sprake geweest.

De tweede manier wordt gevormd door de situatie waarbij lidstaten op eigen initiatief en buiten hun bevoegdheden om aanvullende of aanpassende maatregelen nemen. Dit kan tot gevolg hebben dat het recht van lidstaat tot lidstaat gaat verschillen en dat het gemeenschapsrecht niet uniform wordt toegepast in de lidstaten.<sup>97</sup>

De lidstaten hebben zelf hun energiebelastingtarieven mogen vaststellen, hetgeen inderdaad tot gevolg heeft gehad dat het recht van lidstaat tot lidstaat is gaan verschillen.<sup>98</sup> Zij hadden hiertoe echter de bevoegdheid op grond van RL 2003/96/EG, omdat in art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG staat dat de nationale tarieven niet beneden de minimumbelastingniveaus in de richtlijn mogen liggen. De lidstaten hebben geenszins buiten hun bevoegdheden om gehandeld, waardoor er ook geen schending van het (communautaire) rechtsgelijkheidsbeginsel is in dit geval.

Ook met betrekking tot de energiebelastingtarieven moet mijns inziens worden geconcludeerd dat geen sprake is van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Toepassing van het gemeenschapsrechtelijke rechtsgelijkheidsbeginsel is niet mogelijk gebleken vanwege het feit dat de jurisdictie bij de lidstaten ligt. Toepassing van het nationaalrechtelijke rechtsgelijkheidsbeginsel is alleen mogelijk op het niveau van de lidstaten afzonderlijk. De situatie van de energiebelastingtarieven op nationaal niveau moet worden gekarakteriseerd als gelijke gevallen die gelijk worden behandeld. Daarmee is geen van beide mogelijke schendingen van het rechtsgelijkheidsbeginsel van toepassing. Tot slot biedt het (communautaire) rechtsgelijkheidsbeginsel evenmin soelaas. Van schending van dit beginsel kan geen sprake zijn omdat RL 2003/96/EG de lidstaten de mogelijkheid biedt tot het zelf vaststellen van de energiebelastingtarieven.

---

<sup>94</sup> R.P.C.W.M. Brandsma, R.N.G. van der Paardt, S.R. Panchar en D.M. Weber, *Studenteneditie 2007-2008, Cursus Belastingrecht (Europees belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2008, p. 19-20.

<sup>95</sup> Schwarze 2006, p. 658.

<sup>96</sup> Schwarze 2006, p. 658 en p. 661-663.

<sup>97</sup> Schwarze 2006, p. 663.

<sup>98</sup> Hoofdstuk 3 op p. 23- 35 van deze scriptie.

Geconcludeerd moet worden dat juridische gelijkheid en het rechtsgelijkheidsbeginsel eigenlijk geen bruikbare maatstaf zijn voor het beoordelen van de situatie waarbij energiebelastingtarieven uiteenlopen. Hoewel in deze situatie geen sprake is van juridische ongelijkheid, is dit op zichzelf niet een bevredigend antwoord. Het doet zich namelijk voelen dat er wel sprake is van ongelijkheid. In de volgende paragraaf wordt geanalyseerd of wellicht sprake is van economische ongelijkheid.

### **4.3 Economische (on)gelijkheid**

Een van de doelstellingen van de Europese Unie is het bieden van een interne markt waarin de mededinging vrij en onvervalst is.<sup>99</sup> Hofhuis definieert “*level playing field*” als volgt: marktdeelnemers kunnen onder gelijke concurrentievoorwaarden deelnemen aan de markt.<sup>100</sup> Er is een verband tussen de interne markt en de gedachte van een “*level playing field*”, omdat een markt waarbij er een vrije en onvervalste mededinging is, betekent dat men onder gelijke concurrentievoorwaarden kan deelnemen aan de interne markt.

In het vorige hoofdstuk is geconstateerd dat de energiebelastingtarieven binnen de EU tussen de lidstaten onderling sterk verschillen.<sup>101</sup> Dit betekent dat dezelfde energieproducten in verschillende lidstaten tegen andere energiebelastingtarieven worden belast. In de vorige paragraaf is geconstateerd dat geen sprake is van juridische ongelijkheid in dit verband.<sup>102</sup> De vraag is nu of wellicht sprake is van economische ongelijkheid. De verwachting is dat als gevolg van de geconstateerde verschillen geen sprake is van economische gelijkheid op Europees niveau. Dit zal worden getoetst aan de hand van het begrip “*level playing field*”.

#### **4.3.1 “Level playing field”**

Op het eerste oog lijkt van een “*level playing field*” bij de energiebelasting geen sprake te zijn. Dat is echter schijn. Het bestaande “*level playing field*” wordt verstoord door:

1. De mate waarin de energiebelasting kan worden doorberekend.
2. De administratieve lasten die gepaard gaan met het doorberekenen van de energiebelasting.
3. Verschillen in hoogte van de tarieven van de energiebelasting.
4. Verschillen in de hoogte van de compliance kosten.

---

<sup>99</sup> Art. 3 lid 3 Verdrag betreffende de Europese Unie.

<sup>100</sup> Ymke Hofhuis, *Minimumharmonisatie in het Europees recht: vormen, begrip en gevolgen* (Europese Monografieën nr. 83), Deventer: Kluwer 2006, p. 150.

<sup>101</sup> Hoofdstuk 3 op p. 23- 35 van deze scriptie.

<sup>102</sup> Par. 4.2 op p. 36- 42 van deze scriptie.

De onderneming wordt geacht de energiebelasting af te dragen en te fungeren als een soort van doorgeefluik. Aan de energiebelasting ligt het “de vervuiler betaalt beginsel” ten grondslag. Dit betekent dat de (eind)verbruiker geacht wordt de energiebelasting te dragen.

De onderneming wordt geconfronteerd met een belasting die feitelijk door een andere partij moet worden gedragen. De onderneming heeft weliswaar het instrument van afwenteling tot zijn beschikking, maar het is de vraag of die afwenteling daadwerkelijk in alle gevallen zal slagen. Afwenteling zal in het merendeel van de gevallen namelijk plaatsvinden middels het doorberekenen van de kosten in de prijs van het geleverde product of van de verrichte dienst. De onderneming zal daardoor een hogere prijs voor zijn product/dienst moeten vragen dan zonder energiebelasting. Dit is schadelijk voor zijn concurrentiepositie en is er mede verantwoordelijk voor dat geen sprake is van een “*level playing field*”.

De administratieve lasten die gepaard gaan met het afdragen en doorberekenen van de energiebelasting<sup>103</sup> vormen kosten voor de onderneming. Omdat het “de vervuiler betaalt beginsel” hier niet geldt (het gaat immers niet om een milieubelasting) geldt de afwenteling die verricht kan worden hier ook niet. In de praktijk zal de onderneming wel pogen om de extra administratieve lasten die gepaard gaan met het afdragen van de energiebelasting af te wentelen op zijn afnemers. Daarbij geldt echter hetzelfde manco als bij de energiebelasting zelf: er is sprake van een kostverhogend effect waardoor de onderneming een hogere prijs voor zijn product zal dienen te vragen. Ook dit heeft gevolgen in die zin dat er een negatieve invloed is op het “*level playing field*”.

Hierboven is nog slechts de situatie beschreven van de verstorende werking die de energiebelasting als zodanig heeft. Daarbij is nog geen aandacht besteed aan de situatie die nu binnen de EU aan de orde is, waarbij er verschillen zijn in energiebelastingtarieven tussen de lidstaten. Dit betekent dat de hoogte van de kosten die moet worden afgewenteld door de onderneming per geval zal verschillen, afhankelijk van de tarieven waaraan de verbruikte energie is onderworpen. Dit leidt tot een nog grotere verstoring van de concurrentie en in die zin is er dan ook een negatieve invloed op het “*level playing field*”.

Voor wat betreft de “compliancekosten” geldt dat de hoogte daarvan niet afhankelijk is van de hoogte van de energiebelastingtarieven, maar van de wijze waarop de nationale wetgeving is ingericht. Op dat gebied is nog geen harmonisatie op Europees niveau tot stand gekomen. Het is derhalve dan ook waarschijnlijk dat deze kosten, net als de energiebelastingtarieven, in de EU uiteen zullen lopen. Dit heeft gevolgen voor het “*level playing field*”.

De concurrentiepositie van bedrijven wordt in negatieve zin beïnvloed door de energiebelasting. Hoewel afwenteling van de energiebelasting theoretisch gezien mogelijk is, is het in de praktijk moeilijk te bereiken. Indien geen of onvoldoende afwenteling kan plaatsvinden, betekent dit dat de bedrijven/ondernemingen worden geconfronteerd met hogere bedrijfskosten die ten laste van de winst moeten worden gebracht.

De vraag is echter wel of het nu werkelijk zo problematisch is dat de concurrentieverhoudingen worden verstoord door een verschil in energiebelasting. Is het immers nu juist niet de bedoeling van concurrentie dat er verschillen zijn tussen bedrijven? In zekere zin is dat natuurlijk ook wel zo, maar waar het hier om gaat is dat situaties die gelijk zijn, met

---

<sup>103</sup> Dit worden “compliancekosten” genoemd.

verschillende kostprijzen worden geconfronteerd. Indien eenzelfde product met gebruik van exact hetzelfde energieverbruik wordt gemaakt in meerdere lidstaten, kan het als gevolg van verschillen in energiebelasting toch zo zijn dat aan hetzelfde product een andere prijs wordt gehangen. Dit betekent dat verbruikers en leveranciers met verschillende prijzen worden geconfronteerd en in die zin is sprake van economische ongelijkheid.

#### 4.3.2 Herziening van de energiebelastingrichtlijn met betrekking tot “level playing field”

Bij het voorstel tot herziening van de energiebelastingrichtlijn is in een Impact Assessment ook aandacht besteed aan de problematiek van de interne markt en indirect ook aan het “*level playing field*”.<sup>104</sup> Volgens de Europese Commissie (die deze Impact Assessment heeft geschreven) is er een aantal verstoringen mogelijk binnen de interne markt waar het gaat om de energiebelasting:<sup>105</sup>

1. Verstoringen tussen energiegebruikers in verschillende lidstaten als gevolg van verschillen in nationale belastingtarieven.
2. Verstoringen tussen concurrenten die verschillende energieproducten gebruiken.
3. Verstoringen tussen ETS-deelnemers en niet- ETS-deelnemers.

De oorspronkelijke doelstelling van de energiebelastingrichtlijn is het creëren van een veelomvattend belastingframework voor de heffing op alle concurrerende energieproducten binnen de interne markt.<sup>106</sup> Dit betekent mijns inziens dat de energieproducten die met elkaar concurreren tegen hetzelfde energiebelastingtarief moeten worden belast. Uit de tekst van de richtlijn blijkt dat voor wat betreft de algemene energieverbruiksbelasting dit streven pas vanaf 2018 zal kunnen worden bereikt, omdat vanaf dat moment de tarieven voor ieder type verbruik van de energieproducten gelijk zijn.<sup>107</sup> Voor de CO<sub>2</sub>-gerelateerde belasting geldt dit niet,<sup>108</sup> maar daarvoor is het mijns inziens ook niet noodzakelijk dat de energieproducten tegen eenzelfde tarief worden belast. Aan die belasting ligt een milieudoel ten grondslag: de verschillen in CO<sub>2</sub>-uitstoot moeten tot uitdrukking komen in het tarief, anders hebben energieverbruikers geen prikkel om minder vervuilende energieproducten te gebruiken.

De doelstelling van een veelomvattend belastingframework is mijns inziens te ambitieus. Sowieso suggereert het gebruik van het woord veelomvattend dat iedere omstandigheid moet worden verdisconteerd in de wetgeving. Dat is bijna onmogelijk te bereiken. Een ander punt dat hier speelt is het feit dat het slechts om een EU-kader gaat: de lidstaten moeten een en ander omzetten in hun eigen wetgeving. Uiteindelijk zal die omzetting bepalen in welke mate

---

<sup>104</sup> SEC (2011) 409 Volume 1.

<sup>105</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 51.

<sup>106</sup> SEC (2011) 409 Volume 1, p. 51-52.

<sup>107</sup> COM (2011) 169 def., p. 36- 38 (Bijlage I).

<sup>108</sup> COM (2011) 169 def., p. 36- 38 (Bijlage I).

de interne markt (op EU-niveau) zal slagen. Daarvoor is een instrument als een richtlijn mijns inziens te licht en zal men zijn toevlucht dienen te nemen tot het gebruik van een verordening.

Of de doelstelling van het bereiken van een interne markt voor energieproducten kan worden bereikt, moet nog worden gezien. De eerste verstoring die is genoemd in de Impact Assessment- verstoringen tussen energiegebruikers in verschillende lidstaten als gevolg van verschillen in nationale belastingtarieven- zal niet worden opgelost indien op lidstaatniveau niet meer wordt vereist dan op dit moment het geval is. Deze verstoring zal in elk geval niet worden opgelost indien de maatregelen blijven zoals ze nu zijn. Wanneer je dan in de richtlijn slechts minimumtarieven vastlegt, is de kans dat op lidstaatniveau weinig tot geen verschil meer is in tarieven zo goed als nihil.

#### 4.3.3 Analyse

De hypothese die aan het begin van deze paragraaf is geformuleerd, wordt in positieve zin bevestigd. Er is inderdaad sprake van economische ongelijkheid. Doordat de tarieven van de energiebelasting uiteenlopen binnen de lidstaten, is in feite sprake van een verstoring van de interne markt en is er geen "*level playing field*". Marktdeelnemers kunnen namelijk niet onder gelijke concurrentievoorwaarden deelnemen aan de markt, omdat de (kost)prijs van het product of de dienst die geleverd wordt afhankelijk is van de hoogte van de energiebelasting.

De economische ongelijkheid (in de zin van het ontbreken van een "*level playing field*") wordt veroorzaakt doordat RL 2003/96/EG slechts minimumtarieven voorschrijft, waardoor lidstaten hun eigen tarieven mogen bepalen. Lidstaten die relatief lage tarieven willen hanteren, profiteren hiervan. Ze kunnen namelijk hun industrie en economische concurrentiepositie beschermen ten koste van lidstaten die het milieu belangrijker vinden en hogere tarieven hanteren. Die laatste lidstaten (waaronder Nederland) zouden moeten aandringen op verhoging van de minimumtarieven in RL 2003/96/EG.

#### ***4.4 Samenvatting en conclusie***

In dit hoofdstuk is de situatie van uiteenlopende belastingtarieven binnen de EU beoordeeld aan de hand van het gelijkheidsbeginsel. Daarbij zijn de juridische gelijkheid en de economische gelijkheid in de beschouwingen betrokken.

De juridische gelijkheid wordt nader ingevuld met behulp van het rechtsgelijkheidsbeginsel. Dit beginsel vereist dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en dat ongelijke gevallen worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Er is sprake van juridische ongelijkheid indien gelijke gevallen ongelijk worden behandeld of indien ongelijke gevallen gelijk worden behandeld. Geen van beide gevallen van onverenigbaarheid is hier aan de orde, omdat op nationaal niveau sprake is van gelijke behandeling van gelijke gevallen. Er is geen strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel en er is dus geen juridische ongelijkheid.

De economische gelijkheid wordt nader ingevuld met behulp van het begrip “*level playing field*”. Daaronder wordt verstaan dat marktdeelnemers onder gelijke concurrentievoorwaarden kunnen deelnemen aan de markt. Doordat de energiebelastingtarieven uiteenlopen tussen de lidstaten, worden producenten en leveranciers geconfronteerd met verschillen in tarieven en daarmee ook met verschillen in kostprijs in verschillende lidstaten. Hoewel afwenteling van kosten mogelijk is, zal deze afwenteling altijd plaats dienen te vinden door middel van verhoging van de verkoopprijs. Dat is ongunstig voor de concurrentiepositie. Bovendien is het de vraag of de afwenteling wel slaagt en dan zitten de bedrijven met de energiebelasting, naast de administratieve lasten die gepaard gaan met het voldoen van de belasting.

Dit alles zorgt ervoor dat marktdeelnemers niet onder dezelfde voorwaarden kunnen deelnemen aan de markt en dat daarmee sprake is van economische ongelijkheid, omdat een “*level playing field*” ontbreekt. Kern van het probleem wordt gevormd door RL 2003/96/EG, die de lidstaten toe staat om hun eigen tarieven vast te stellen. Het zou aanbeveling verdienen om deze economische ongelijkheid te verkleinen of zelfs op te heffen door de minimumtarieven te verhogen of er geünificeerde tarieven van te maken.

In dit hoofdstuk is gebleken dat:

1. De situatie van de uiteenlopende tarieven binnen de EU niet in strijd is met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Er is dan ook geen juridische ongelijkheid.
2. Op EU-niveau sprake is van economische ongelijkheid in de zin dat een “*level playing field*” ontbreekt.
3. De problemen gelegen zijn in de vrijblijvendheid van RL 2003/96/EG.

De scriptie wordt in het volgende hoofdstuk afgesloten met een conclusie en een aantal aanbevelingen tot verbetering.

## Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbevelingen

De energiebelasting is op communautair niveau neergelegd in RL 2003/96/EG. Deze richtlijn legt voor de energieproducten en elektriciteit belastingniveaus vast die de lidstaten in hun nationale wetgeving moeten implementeren.<sup>109</sup>

De tarieven en (daaraan gekoppeld) de meeteenheden zijn de belangrijkste categorie om te harmoniseren in het kader van de energiebelasting. Dat heeft te maken met het karakter van de energiebelasting: het is een productgebonden belasting, waarbij de te betalen belasting wordt bepaald door het tarief te vermenigvuldigen met het verbruik. Harmonisatie van tarieven en meeteenheid is derhalve noodzakelijk om te voorkomen dat een situatie ontstaat waarbij sprake is van nog verder uiteenlopende tarieven.

De richtlijn legt slechts minimumbelastingniveaus op aan de lidstaten.<sup>110</sup> Hierdoor mogen de lidstaten hun eigen energiebelastingtarieven vaststellen, waarbij geldt dat de tarieven minimaal gelijk moeten zijn aan de minimumbelastingniveaus uit RL 2003/96/EG.

Omdat voor de tarieven slechts minimumniveaus zijn vastgesteld, is er voor de lidstaten veel ruimte om hun eigen tarieven vast te stellen. In principe kunnen de tarieven daarbij oneindig in de hoogte worden vastgesteld. De hypothese van dit onderzoek luidt dan ook dat de tarieven van de energiebelasting op aardgas en elektriciteit in de EU-lidstaten zeer van elkaar verschillen. Een aantal lidstaten kent een nultarief voor aardgas en elektriciteit. Denemarken is de lidstaat met de hoogste energiebelastingtarieven. In Denemarken worden, afhankelijk van het soort verbruik, bij aardgas tarieven gehanteerd van ongeveer 8 à 10 euro per GJ.<sup>111</sup> Bij elektriciteit is de energiebelasting in Denemarken 90 à 95 euro per MWh.<sup>112</sup>

De hypothese is derhalve in positieve zin bevestigd: de energiebelastingtarieven op aardgas en elektriciteit lopen inderdaad sterk uiteen binnen de EU-lidstaten. Voor bedrijven met een verbruik van honderdduizenden tot miljoenen GJ per jaar aan aardgas en een aantal honderdduizend MWh aan elektriciteit heeft het uiteenlopen van de tarieven grote gevolgen. De energiebelastingdruk van die bedrijven wordt, door de uiteenlopende tarieven, voor een groot deel bepaald door de vraag in welke lidstaat ze hun energie betrekken. Daardoor worden deze bedrijven in feite geconfronteerd met een minder gunstig regime.

De situatie dat in de EU-lidstaten energiebelasting op aardgas en elektriciteit tegen verschillende tarieven wordt geheven, levert geen strijd op met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Er zijn twee vormen van onverenigbaarheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel: gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld en ongelijke gevallen die gelijk worden behandeld. In deze situatie worden gelijke gevallen gelijk behandeld, waardoor van geen van beide vormen van schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel sprake is.

De situatie van de uiteenlopende energiebelastingtarieven kan niet in strijd worden geacht met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Er is echter wel strijdigheid met het beginsel van economische gelijkheid. Door de verschillen in energiebelastingdruk verschilt de

<sup>109</sup> Artt. 7-10 RL 2003/96/EG jo. Bijlage I A, I B en I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>110</sup> Art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG.

<sup>111</sup> Par. 3.2.1- par. 3.2.2 op p. 24- 28 van deze scriptie.

<sup>112</sup> Par. 3.3.1- par. 3.3.2 op p. 30- 32 van deze scriptie.

concurrentiepositie van in verschillende staten producerende en leverende bedrijven. Daarmee is er geen “*level playing field*”, omdat marktdeelnemers niet tegen gelijke concurrentievoorwaarden kunnen deelnemen aan de markt. Staatssecretaris Weekers dringt daarom aan op verhoging van de minimumtarieven. Tarief is niet de enige eenheid die de druk van de energiebelastingen bepaalt. Daartoe horen ook de meeteenheden. Voor deze eenheid geldt dat op het moment van schrijven nog geen harmonisatie heeft plaatsgevonden.

Op 13 april 2011 heeft de Europese Commissie een voorstel ingediend tot wijziging van RL 2003/96/EG.<sup>113</sup> Er is een aantal wijzigingen voorgesteld die ervoor zorgen dat het communautaire regime wat betreft de tarieven deels wordt aangescherpt. Het systeem van de minimumbelastingniveaus blijft echter intact, terwijl dat mijns inziens het grootste probleem is vanuit het oogpunt van (economische) ongelijkheid van behandeling op EU-niveau.

Zolang er minimumtarieven zijn in plaats van geünificeerde tarieven, zullen de lidstaten zelf hun tarieven mogen bepalen en zal er altijd (economische) ongelijkheid blijven bestaan binnen de energiebelastingheffing.

Geconcludeerd moet worden dat:

1. De harmonisatie van de energiebelastingtarieven binnen de EU tot op het moment van schrijven zeer beperkt heeft plaatsgevonden.
2. Door deze beperkte harmonisatie de lidstaten in beginsel vrij spel hebben bij het vaststellen van hun nationale energiebelastingtarieven.
3. Doordat de lidstaten vrij spel hebben bij het vaststellen van de nationale tarieven, deze tarieven onderling ver uiteen liggen.
4. Het uiteenlopen van de energiebelastingtarieven niet in strijd is met het rechtsgelijkheidsbeginsel en er daarmee ook geen juridische ongelijkheid is.
5. Er wel sprake is van economische ongelijkheid in de zin dat een “*level playing field*” ontbreekt.
6. Om het probleem van het ontbreken van een “*level playing field*” in dit verband op te lossen, moet nadere harmonisatie van de tarieven en de meeteenheden plaatsvinden.

De onderzoeksvraag die aan dit onderzoek ten grondslag ligt, dient derhalve bevestigend te worden beantwoord: de energiebelastingdruk verschilt inderdaad. Om de vraag te beantwoorden hoe dit kan worden weggenomen, wordt op de volgende pagina's een aantal aanbevelingen gedaan.

---

<sup>113</sup> COM (2011) 169 def.



### ***Aanbeveling 1: Art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG moet worden geschrapt***

Mijns inziens moeten de minimumbelastingniveaus in de richtlijn worden geschrapt. Zolang de minimumniveaus nog in de richtlijntekst zijn opgenomen, zullen de lidstaten hun eigen tarieven kunnen bepalen en zal de economische ongelijkheid voortduren.

Het karakter van de belastingniveaus in de richtlijn kan eenvoudig worden gewijzigd door middel van het schrappen van art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG. In dat artikellid is namelijk het minimumkarakter van de richtlijntarieven neergelegd.

Na schrapping van art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG blijft een richtlijn over met in de bijlage een aantal tarieven. Indien verder geen wijzigingen zouden plaatsvinden, zou de structuur van de richtlijn ertoe leiden dat dit geünificeerde tarieven zouden zijn.

Als gevolg van het schrappen van art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG zouden de minimumbelastingniveaus niet meer bestaan. Dit heeft tot gevolg dat alle verwijzingen in RL 2003/96/EG naar “minimumbelastingniveaus” zouden moeten worden vervangen door verwijzingen naar “belastingniveaus”.

### ***Aanbeveling 2: Belastingniveaus voorzien van bandbreedtes***

De belastingniveaus die na het schrappen van art. 4 lid 1 RL 2003/96/EG overblijven, zouden zonder nadere actie van de Europese wetgever automatisch geünificeerde tarieven zijn. Door het vervallen van het minimumkarakter van de belastingtarieven is als gevolg van de aard van RL 2003/96/EG namelijk sprake van strikt voorgeschreven belastingtarieven.

Indien het politiek niet haalbaar blijkt om geünificeerde tarieven vast te stellen zouden belastingniveaus met bandbreedtes kunnen worden ingevoerd. Dit houdt in dat voor ieder energieproduct een minimum tarief en een maximum tarief zou gaan gelden.

Het voordeel van het aanleggen van bandbreedtes boven het unificeren van de tarieven is dat de lidstaten een eigen keuze hebben en niet hun fiscale soevereiniteit hoeven op te geven.

Een andere reden om te kiezen voor bandbreedtes in plaats van unificatie is dat het een eenvoudiger proces is. De rechtsgrondslag van wijziging van RL 2003/96/EG is namelijk art. 113 VwEU, op grond waarvan eenparigheid van stemmen vereist is. Tarieven met bandbreedtes zijn politiek gezien minder ingrijpend dan geünificeerde tarieven, waardoor eerder eenparigheid van stemmen zal worden bereikt bij tarieven met bandbreedtes.

Het feit dat tot op het moment van schrijven de tariefharmonisatie nog zeer beperkt is gebleven, is al een teken dat eenparigheid van stemmen met betrekking tot geünificeerde tarieven haast onmogelijk kan worden bereikt. Immers: indien er wel overeenstemming zou kunnen worden bereikt, zou aanpassing van de tarieven (en dus overeenstemming) niet nodig zijn geweest. Dan had er waarschijnlijk al spontane harmonisatie plaatsgevonden.

Voor lidstaten die geen energiebelasting heffen, geldt ze in beginsel onder deze aanbeveling vallen, tenzij ze een vrijstelling hanteren conform RL 2003/96/EG.

### ***Aanbeveling 3: Bandbreedtes tarieven vaststellen door middel van standaarddeviatie***

Aanbeveling 2 houdt in het vaststellen van bandbreedtes voor de tarieven. In aanvulling daarop zou ik een aanbeveling willen doen voor de berekening van deze bandbreedtes. De berekening van de bandbreedtes zou mijns inziens als volgt dienen plaats te vinden:

Stap 1: Het berekenen van het gemiddelde tarief van alle EU-lidstaten gezamenlijk voor ieder type verbruik van aardgas en elektriciteit voor het jaar t.

Stap 2: Het berekenen van de standaarddeviaties van alle soorten verbruik van aardgas en elektriciteit voor het jaar t in de EU-lidstaten.

Stap 3: Het minimale tarief voor het jaar t+1 wordt dan gevormd door het gemiddelde tarief van het jaar t. Het maximale tarief voor het jaar t+1 wordt dan gevormd door de standaarddeviatie van het jaar t op te tellen bij het gemiddelde tarief van het jaar t.

Stap 4: Dit proces jaarlijks herhalen, zodat uiteindelijk de tarieven steeds dichter bij elkaar komen te liggen.

Op de volgende pagina's wordt aanbeveling 3 nader uitgewerkt.

### ***Aanbeveling 4: Unificeren meeteenheden***

De meeteenheden voor aardgas en elektriciteit worden op het moment van schrijven niet strikt voorgeschreven door de richtlijn. Lidstaten mogen namelijk afwijken van de in de richtlijn genoemde meeteenheden.<sup>114</sup> Het is in sommige gevallen als gevolg van een verschil in meeteenheid zeer ingewikkeld om tarieven om te rekenen.

Het verdient aanbeveling om voor aardgas en voor elektriciteit de meeteenheid GJ stringent voor te schrijven voor de lidstaten. Deze meeteenheid is op het moment van schrijven in de huidige richtlijn al de meeteenheid voor aardgas.<sup>115</sup> Voor elektriciteit is de meeteenheid nog MWh,<sup>116</sup> maar in het wijzigingsvoorstel is opgenomen dat ook voor elektriciteit de meeteenheid GJ zal worden.<sup>117</sup> Door voor beide belastingobjecten dezelfde meeteenheid te gebruiken, kan een grotere gelijkheid van verschillende energieproducten worden gecreëerd.

---

<sup>114</sup> Art. 12 lid 1 RL 2003/96/EG.

<sup>115</sup> Bijlage I A, I B en I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>116</sup> Bijlage I C bij RL 2003/96/EG.

<sup>117</sup> COM (2011) 169 def., p. 38.

### *Uitwerking aanbeveling 3*

De derde aanbeveling die in deze scriptie is gedaan<sup>118</sup> houdt in dat de tarieven voor de energiebelasting niet meer alleen van een minimum zijn voorzien, maar ook van een maximum. De aanbeveling wordt hier nader uitgewerkt.

Uitgangspunten bij bepalen van de bandbreedtes (het minimale en het maximale tarief):

1. Jaar  $t = 2011$ . Jaar  $t+1 = 2012$  enzovoorts.
2. Minimum tarief jaar  $t+1 =$  gemiddelde tarief jaar  $t$ . Minimum tarief jaar  $t+2 =$  gemiddelde tarief jaar  $t+1$ . Voor de overige jaren wordt dit ook toegepast.
3. De lidstaten die onder het minimale tarief voor het jaar  $t+1$  ( $t+2$  e.v.) zitten, passen hun tarief aan door het minimum tarief te gaan hanteren. Het is helemaal niet gezegd dat dit ook zo gebeurt, maar voor de berekeningen is deze aanname essentieel.
4. Uitzondering geldt voor lidstaten die een gerechtvaardigde vrijstelling hanteren. Die hoeven hun tarief niet aan te passen.
5. Maximum tarief jaar  $t+1 =$  gemiddelde tarief jaar  $t$  plus standaarddeviatie jaar  $t$ .  
Maximum tarief jaar  $t+2 =$  gemiddelde tarief jaar  $t+1$  plus standaarddeviatie jaar  $t+1$ .
6. De lidstaten die boven het maximale tarief voor het jaar  $t+1$  zitten, passen hun tarief aan door het maximale tarief te gaan hanteren. Het is helemaal niet gezegd dat dit ook zo gebeurt, maar voor de berekeningen is deze aanname essentieel.
7. Er wordt van uitgegaan dat de wijzigingen zoals die zijn voorgesteld op 13 april 2011 wat betreft de tarieven, niet door zullen gaan. Bovendien is het niet de bedoeling om het punt te berekenen waarop de tarieven geünificeerd zullen zijn, want dit is geen wiskundig onderzoek. Doel is om aan te tonen dat het hanteren van bandbreedtes er voor kan zorgen dat de tarieven van de lidstaten dichter bij elkaar komen te liggen.
8. Tarieven voor jaar  $t$  zijn afkomstig uit European Commission 2011-document:  
Voor aardgas is dat European Commission 2011, p. 43-45.  
Voor elektriciteit is dat European Commission 2011, p. 56-57.
9. Tarieven voor de andere jaren zijn gebaseerd op het gemiddelde en de standaarddeviatie van het voorgaande jaar.

---

<sup>118</sup> Hoofdstuk 5 op p. 50.

Motivatie voor de keuze van het gebruik van bandbreedtes in de vorm van standaarddeviaties:

De belangrijkste reden waarom is gekozen voor het gebruiken van gemiddeldes en standaarddeviaties voor het berekenen van de minimum- en maximum tarieven voor het volgende jaar, is dat op die wijze op termijn unificatie zal plaatsvinden. Unificatie is onvermijdelijk indien men een Europese energiebelasting wil invoeren. In een dergelijke situatie zal namelijk slechts één tarief per soort verbruik van ieder belastingobject kunnen gelden.

Vanuit dit oogpunt kent het gebruik van bandbreedtes een aantal voordelen. Het eerste voordeel is dat de tarieven van de lidstaten elkaar als vanzelf zullen gaan naderen. Op deze wijze wordt een soort van overgangssituatie gecreëerd waarbij nog geen sprake is van daadwerkelijke unificatie, maar waarbij daar wel naartoe zal worden gewerkt. Dit maakt het mogelijk dat op het moment dat een Europese energiebelasting wordt ingevoerd, de lidstaten al gewend zijn aan min of meer geünificeerde tarieven en de overgang naar een Europese energiebelasting wat de tarieven betreft beter kan worden gemaakt.

Het uitgangspunt bij het gebruiken van bandbreedtes wordt gevormd door de huidige energiebelastingtarieven van de lidstaten. Deze tarieven worden gebruikt om de minimum- en maximumtarieven voor het volgende jaar te bepalen middels het gemiddelde tarief en de standaarddeviatie.

De standaarddeviatie is een indicator die aangeeft wat de spreiding van de tarieven is. Meer bepaald is de standaarddeviatie de gemiddelde afwijking van de tarieven ten opzichte van het gemiddelde tarief. De standaarddeviatie is daarmee een goed instrument om te analyseren of verschillen tussen tarieven toenemen of afnemen. Het gemiddelde is daartoe minder geschikt, omdat het gemiddelde tarief niets zegt over de spreiding van de tarieven.

Uit het onderzoek dat in deze scriptie is neergelegd, is gebleken dat de standaarddeviaties van de energiebelastingtarieven zowel voor aardgas (gebruik als motorbrandstof) als voor elektriciteit zijn toegenomen tussen 2008 en 2010.<sup>119</sup>

De optie die ik zou willen aanbevelen bestaat uit het hanteren van bandbreedtes, waarbij het minimumtarief van het jaar  $t+1$  gelijk is aan het gemiddelde tarief van het jaar  $t$  en het maximumtarief van het jaar  $t+1$  gelijk is aan het gemiddelde tarief van het jaar  $t$  plus de standaarddeviatie van het jaar  $t$ .

Het effect van deze optie zal worden geïllustreerd aan de hand van een aantal tabellen. De verwachting is dat het gemiddelde tarief eerst zal toenemen, doordat een aantal lidstaten gedwongen wordt om hun nultarieven af te schaffen. Naarmate de tarieven dichterbij elkaar komen te liggen, zal het gemiddelde tarief weer licht afnemen, doordat de marges steeds kleiner worden. De standaarddeviatie zal steeds verder gaan afnemen naarmate de tijd verstrijkt, doordat de marges steeds kleiner worden, wordt de standaardafwijking van de tarieven ook steeds kleiner, daardoor worden de marges van het volgende jaar kleiner. Uiteindelijk zal dan unificatie plaatsvinden. Hieronder wordt de aanbeveling uitgewerkt voor aardgas en elektriciteit.

Uitwerking aanbeveling 3 voor verbruik van aardgas als motorbrandstof:

---

<sup>119</sup> Par. 3.2.3 op p. 29 (aardgas) en par. 3.3.3 op p. 33 (elektriciteit) van deze scriptie.

Aanbeveling 3 wordt hier uitgewerkt voor het gebruik van aardgas als motorbrandstof. Daarbij zijn de energiebelastingtarieven van de EU-lidstaten ten aanzien van dit type verbruik van het jaar 2011<sup>120</sup> als uitgangspunt genomen. Deze tarieven zijn in de eerste kolom van tabel 5.3 ingevoerd als basisgegevens. Van die tarieven zijn het gemiddelde en de standaarddeviatie berekend. Die gegevens zijn gebruikt voor het berekenen van het minimum- en het maximumtarief voor het jaar t+1. Zo is die cyclus voortgegaan tot en met het jaar t+4. De resultaten zijn opgenomen in tabel 5.3.

De berekeningen die in tabel 5.3 zijn gemaakt, worden hier uitgelegd aan de hand van de gegevens van Nederland. De Nederlandse wet (Wbm) kent een degressief tariefsysteem, waardoor het tarief voor het jaar t (2011) moet worden berekend aan de hand van een gemiddelde. Daartoe wordt tabel 5.1 gebruikt:

Tabel 5.1 Tarieven EB Nederland bij verbruik van aardgas MB (2011)  
(Bron: art. 59 lid 1 sub a Wbm en European Commission 2011, p. 44)

Verbruikshoeveelheid	Tarieven per m <sup>3</sup>	Tarieven per GJ
0- 5000 m <sup>3</sup>	€ 0,1639	€ 4,66
5000- 170.000 m <sup>3</sup>	€ 0,1419	€ 4,03
170.000 m <sup>3</sup> - 1.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0393	€ 1,12
1.000.000 m <sup>3</sup> - 10.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0125	€ 0,36
>10.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0082	€ 0,23

Het gemiddelde tarief voor de energiebelasting voor aardgas in het jaar t (2011) in Nederland is  $(4,66 + 4,03 + 1,12 + 0,36 + 0,23) / 5 = € 2,08$ . Dit is het getal dat in de eerste kolom van tabel 5.3 bij Nederland staat genoemd. Dit is tevens het bedrag dat voor het jaar t+1 (2012) als referentiekader wordt gebruikt.

Uit tabel 5.3 blijkt dat Nederland voor het jaar t+1 minimaal een tarief moet hebben van € 2,02214 en maximaal een tarief van € 4,64053. Dit betekent dat Nederland voor het jaar t+1 zijn tarief niet hoeft aan te passen, omdat het tarief binnen de bandbreedtes ligt. Het kan daarom € 2,08 blijven. De resultaten van deze berekeningen zijn opgenomen in tabel 5.2.

Tabel 5.2 Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland voor de jaren t+1 t/m t+4

<sup>120</sup> European Commission 2011, p. 43-45.

(Bron: eigen berekeningen aan de hand van de uitgangspunten van aanbeveling 3 en tabel 5.3)

Jaar	Minimumtarief	Maximumtarief	Tarief NL oud	Tarief NL nieuw
t+1	€ 2,02214	€ 4,64053	€ 2,08	€ 2,08
t+2	€ 2,37605	€ 3,59597	€ 2,08	€ 2,37605
t+3	€ 2,39276	€ 3,35069	€ 2,37605	€ 2,39276
t+4	€ 2,35538	€ 3,25978	€ 2,39276	€ 2,39276

Uit tabel 5.3 blijkt dat het gemiddelde tarief van de energiebelasting op aardgas verbruikt als motorbrandstof tussen jaar t en jaar t+2 sterk stijgt en daarna weer een aantal eurocent daalt. De sterke stijging aan het begin heeft mijns inziens als oorzaak dat in het referentiejaar (jaar t = 2011) de energiebelastingtarieven, bij gebrek aan nadere harmonisatie, sterk uiteenlopen en een groot aantal lidstaten een nultarief hanteert. In het jaar t+2 is het merendeel van de lidstaten echter verplicht om tegen het minimumtarief te belasten: voor hen is het nultarief niet meer toegestaan. Daardoor wordt een aantal lidstaten die qua tarief helemaal aan de onderkant zit, gedwongen hun tarieven te verhogen, waardoor het gemiddelde tarief dus ook toeneemt. Deze lidstaten hebben dan een soort van inhaalcorrectie moeten uitvoeren op hun tarieven. In latere jaren (jaar t+3 en jaar t+4) is van inhaal geen sprake meer: dan zitten de tarieven ofwel op het minimum ofwel op het maximum. Dat zorgt voor dalende gemiddeldes.

In tegenstelling tot het gemiddelde daalt de standaarddeviatie ieder jaar verder, hoewel de daling in het eerste jaar (jaar t+1) het grootst is. Dat de standaarddeviatie ieder jaar verder afneemt, kan worden verklaard vanuit het feit dat het verschil tussen de minimum- en de maximumtarieven ieder jaar afneemt. Daardoor is de variatie van de tarieven ieder jaar kleiner en dat betekent weer dat de standaarddeviatie afneemt. Dat deze afname in jaar t+1 het grootst is, kan worden verklaard vanuit de gedachte van de inhaalcorrectie: de tarieven van het referentiejaar t (2011) liggen sterk uiteen, waardoor de standaarddeviatie van dat jaar ook groot is. In het jaar t+1 moet een groot aantal lidstaten zijn tarieven aanpassen, waardoor in dat jaar de grootste daling van de standaarddeviatie plaatsheeft. De inhaalcorrectie hoeft slechts eenmaal te worden uitgevoerd, waardoor in latere jaren de daling van de standaarddeviatie minder groot is.

Indien deze methode gebruikt wordt, dan is opvallend dat het gemiddelde tarief tussen jaar t en jaar t+4 per saldo met 0,31 euro is toegenomen en dat de standaarddeviatie is afgenomen met maar liefst 1,73. De minimum- en maximumtarieven zijn elkaar ook genaderd.

Indien deze methode wordt voortgezet, dan zullen op een gegeven ogenblik de minimum- en de maximumtarieven zo dicht bij elkaar liggen dat sprake is van één geünificeerd tarief. Uiteraard is het alsdan politiek waarschijnlijk haalbaar een geünificeerd tarief in te voeren.

**Tabel 5.3 Geprognosticeerde tarieven energiebelasting aardgas (per GJ) verbruik als MB bij**

<b>aanvaarding van aanbeveling 3</b>					
<b>Land</b>	<b>Jaar t (= 2011)</b>	<b>Jaar t+1</b>	<b>Jaar t+2</b>	<b>Jaar t+3</b>	<b>Jaar t+4</b>
België	€ 0,09075	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Bulgarije (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60
Denemarken	€ 10,97	€ 4,64053	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978
Duitsland	€ 3,86	€ 3,86	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978
Estland (fictief)	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Finland	€ 2,506	€ 2,506	€ 2,506	€ 2,506	€ 2,506
Frankrijk	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Griekenland (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Ierland (fictief)	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Italië	€ 0,078	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Letland	€ 2,65	€ 2,65	€ 2,65	€ 2,65	€ 2,65
Litouwen	€ 6,55	€ 4,64053	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978
Luxemburg (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Malta (fictief)	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Nederland	€ 2,08	€ 2,08	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Oostenrijk	€ 1,655	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Polen	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Portugal	€ 2,78	€ 2,78	€ 2,78	€ 2,78	€ 2,78
Roemenië	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60
Slovenië	€ 1,2279	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Slowakije	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60	€ 2,60
Spanje	€ 1,15	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Tsjechië	€ 0,00	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,39276
Verenigd Koninkrijk	€ 6,91	€ 4,64053	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978
Zweden	€ 4,29	€ 4,29	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978
<b>Gemiddelde</b>	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,35538	€ 2,33855
<b>Standaard- deviatie</b>	2,61839851	1,21992725	0,95792790	0,90439514	0,88637761
<b>Minimum tarief</b>	Nvt	€ 2,02214	€ 2,37605	€ 2,39276	€ 2,35538
<b>Maximum tarief</b>	Nvt	€ 4,64053	€ 3,59597	€ 3,35069	€ 3,25978

Uitwerking aanbeveling 3 voor verbruik van aardgas als verwarmingsbrandstof:

Aanbeveling 3 is uitgewerkt voor het gebruik van aardgas als verwarmingsbrandstof. Uitgangspunt zijn de energiebelastingtarieven van de EU-lidstaten ten aanzien van dit type verbruik van het jaar 2011.<sup>121</sup> Deze tarieven zijn in de eerste kolom van tabel 5.6 ingevoerd als basisgegevens. Daarbij zijn het gemiddelde en de standaarddeviatie berekend en het minimum- en het maximumtarief voor het jaar t+1. Dit is vervolgens herhaalt voor het jaar t+2, het jaar t+3 en het jaar t+4. De resultaten zijn opgenomen in tabel 5.6.

De berekeningen die in tabel 5.6 zijn gemaakt, worden hier uitgelegd aan de hand van de Nederlandse gegevens. De Nederlandse wet (Wbm) heeft een degressief tariefsysteem, waardoor het tarief voor het jaar t (2011) moet worden berekend aan de hand van een gemiddelde. Daartoe wordt tabel 5.4 gebruikt:

Tabel 5.4 Tarieven EB Nederland bij verbruik van aardgas VB (2011)  
(Bron: art. 59 lid 1 sub a Wbm en European Commission 2011, p. 44)

Verbruikshoeveelheid	Tarieven per m <sup>3</sup>	Tarieven per GJ
0- 5000 m <sup>3</sup>	€ 0,1639	€ 4,66
5000- 170.000 m <sup>3</sup>	€ 0,1419	€ 4,03
170.000 m <sup>3</sup> - 1.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0393	€ 1,12
1.000.000 m <sup>3</sup> - 10.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0125	€ 0,36
>10.000.000 m <sup>3</sup>	€ 0,0082	€ 0,23

Het gemiddelde tarief voor de energiebelasting voor aardgas in het jaar t (2011) in Nederland is  $(4,66 + 4,03 + 1,12 + 0,36 + 0,23) / 5 = € 2,08$ . Dit is het getal dat in de eerste kolom van tabel 5.6 bij Nederland staat genoemd. Dit is tevens het bedrag dat voor het jaar t+1 (2012) als referentiekader wordt gebruikt.

Uit tabel 5.6 blijkt dat Nederland voor het jaar t+1 minimaal een tarief moet hebben van € 1,0352 en maximaal een tarief van € 2,8073. Dit betekent dat Nederland voor het jaar t+1 zijn tarief niet hoeft aan te passen, omdat het binnen de bandbreedtes ligt. Het tarief kan daarom € 2,08 blijven. De resultaten van deze berekeningen zijn opgenomen in tabel 5.5.

Tabel 5.5 Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland voor de jaren t+1 t/m t+4

<sup>121</sup> European Commission 2011, p. 43-45.



(Bron: eigen berekeningen aan de hand van de uitgangspunten van aanbeveling 3 en tabel 5.6)

Jaar	Minimumtarief	Maximumtarief	Tarief NL oud	Tarief NL nieuw
t+1	€ 1,0352	€ 2,8073	€ 2,08	€ 2,08
t+2	€ 1,2231	€ 1,9386	€ 2,08	€ 1,9386
t+3	€ 1,2359	€ 1,7533	€ 1,9386	€ 1,7533
t+4	€ 1,2099	€ 1,6844	€ 1,7533	€ 1,6844

Het gemiddelde tarief van de energiebelasting op aardgas verbruikt als verwarmingsbrandstof stijgt tussen jaar t en jaar t+2 sterk en daalt daarna weer. De sterke stijging aan het begin kan mijns inziens worden verklaard doordat in het referentiejaar (jaar t = 2011) de energiebelastingtarieven, bij gebrek aan nadere harmonisatie, sterk uiteenlopen. Tevens is er een groot aantal lidstaten dat een nultarief hanteert. In het jaar t+2 en de jaren die daarop volgen is het merendeel van die lidstaten echter verplicht om tegen het minimumtarief te belasten: voor hen is het nultarief niet meer toegestaan. Daardoor wordt een aantal lidstaten gedwongen hun tarieven te verhogen, waardoor het gemiddelde tarief dus ook stijgt. Deze lidstaten hebben dan een inhaalcorrectie toegepast op hun tarieven. In latere jaren (jaar t+3 en jaar t+4) is van inhaal geen sprake meer.

De standaarddeviatie blijft ieder jaar dalen, waarbij de daling ieder jaar wel kleiner is. Dit kan worden verklaard vanuit de “kettingreactie” die wordt opgeroepen door het systeem van de bandbreedtes. Het verschil tussen de minimum- en de maximumtarieven wordt ieder jaar kleiner. Dit leidt tot een kleinere variatie in de tarieven en dat leidt vervolgens weer tot een kleinere spreiding (en een kleinere standaarddeviatie). De afname is in het jaar t+1 het grootst. Dit kan worden verklaard vanuit de gedachte van de inhaalcorrectie: de tarieven van het referentiejaar t (2011) liggen sterk uiteen, waardoor de standaarddeviatie van dat jaar ook groot is. In het jaar t+1 moeten veel lidstaten hun tarieven aanpassen, waardoor in dat jaar de grootste daling van de standaarddeviatie plaatsvindt.

Indien deze methode gebruikt wordt, dan is opvallend dat het gemiddelde tarief tussen jaar t en jaar t+4 per saldo met 0,16 euro is toegenomen en dat de standaarddeviatie is afgenomen met maar liefst 1,31. De minimum- en maximumtarieven zijn naar elkaar toegegaan.

Indien deze methode zou worden voortgezet dan zouden op een gegeven de tarieven elkaar zo dicht naderen dat in feite sprake is van één geünificeerd tarief. Uiteraard is het alsdan politiek waarschijnlijk haalbaar een geünificeerd tarief in te voeren.

**Tabel 5.6 Geprognosticeerde tarieven energiebelasting aardgas (per GJ) verbruik als VB bij**

<b>aanvaarding van aanbeveling 3</b>					
<b>Land</b>	<b>Jaar t (=2011)</b>	<b>Jaar t+1</b>	<b>Jaar t+2</b>	<b>Jaar t+3</b>	<b>Jaar t+4</b>
België	€ 0,36544	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Bulgarije (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Cyprus	€ 2,60	€ 2,60	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844
Denemarken	€ 9,04	€ 2,8073	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844
Duitsland	€ 0,92	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Estland	€ 0,70	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Finland	€ 2,506	€ 2,506	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844
Frankrijk	€ 0,33	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Griekenland (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Hongarije	€ 0,32	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Ierland	€ 0,853	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Italië	€ 0,3378	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Letland	€ 0,591	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Litouwen (vrijstelling)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Luxemburg	€ 0,15	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Malta (fictief)	€ 0,84	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Nederland	€ 2,08	€ 2,08	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844
Oostenrijk	€ 1,655	€ 1,655	€ 1,655	€ 1,655	€ 1,655
Polen	€ 0,00	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Portugal	€ 0,00	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Roemenië	€ 0,17	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Slovenië	€ 1,2279	€ 1,2279	€ 1,2279	€ 1,2359	€ 1,2359
Slowakije	€ 0,366	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Spanje	€ 0,00	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Tsjechië	€ 0,348	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2359
Zweden	€ 2,55	€ 2,55	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844
<b>Gemiddelde</b>	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2099	€ 1,1972
<b>Standaard- deviatie</b>	1,77208696	0,71546423	0,51746451	0,47446944	0,46040328
<b>Minimum tarief</b>	Nvt	€ 1,0352	€ 1,2231	€ 1,2359	€ 1,2099
<b>Maximum tarief</b>	Nvt	€ 2,8073	€ 1,9386	€ 1,7533	€ 1,6844

## Uitwerking aanbeveling 3 voor verbruik van elektriciteit:

Aanbeveling 3 is uitgewerkt voor het gebruik van elektriciteit. Uitgangspunt daarbij zijn de energiebelastingtarieven van de EU-lidstaten ten aanzien van dit type verbruik van het jaar 2011.<sup>122</sup> Deze tarieven zijn in de eerste kolom van tabel 5.9 ingevoerd als basisgegevens. Van die tarieven zijn het gemiddelde en de standaarddeviatie berekend. Die gegevens zijn gebruikt voor het berekenen van het minimum- en het maximumtarief voor het jaar t+1. Dit is ook gedaan voor de jaren t+2, t+3 en t+4. De resultaten zijn opgenomen in tabel 5.9.

De berekeningen die in tabel 5.9 zijn gemaakt, worden hier uitgelegd aan de hand van de gegevens van Nederland. De Nederlandse wet (Wbm) kent een degressief tariefsysteem, waardoor het tarief voor het jaar t (2011) moet worden berekend aan de hand van een gemiddelde. Daartoe wordt tabel 5.7 gebruikt:

Tabel 5.7 Tarieven EB Nederland bij verbruik van elektriciteit (2011)  
(Bron: art. 59 lid 1 sub c Wbm en European Commission 2011, p. 57)

Verbruikshoeveelheid	Tarieven per kWh	Tarieven per MWh
0- 10.000 kWh	€ 0,1121	€ 112,10
10.000- 50.000 kWh	€ 0,0408	€ 40,80
50.000 kWh- 10.000.000 kWh	€ 0,0109	€ 10,90
>10.000.000 kWh	€ 0,0005	€ 0,50

Het gemiddelde tarief voor de energiebelasting voor elektriciteit in het jaar t (2011) in Nederland is  $(112,10 + 40,80 + 10,90 + 0,50) / 4 = € 41,075$ . Dit is het getal dat in de eerste kolom van tabel 5.9 bij Nederland staat genoemd. Dit is tevens het bedrag dat voor het jaar t+1 (2012) als referentiekader wordt gebruikt.

Uit tabel 5.9 blijkt dat Nederland voor het jaar t+1 minimaal een tarief moet hebben van € 8,0334 en maximaal een tarief van € 28,9354. Dit betekent dat Nederland voor het jaar t+1 zijn tarief dient aan te passen, omdat het nationale tarief hoger is dan het maximum tarief voor dat jaar. Daarom moet Nederland voor het jaar t+1 het tarief verlagen tot € 28,9354. De resultaten van deze berekeningen zijn opgenomen tabel 5.8.

Tabel 5.8 Toepassing aanbeveling 3 op tarieven Nederland voor de jaren t+1 t/m t+4

<sup>122</sup> European Commission 2011, p. 56-57.

(Bron: eigen berekeningen aan de hand van de uitgangspunten van aanbeveling 3 en tabel 5.9)

Jaar	Minimumtarief	Maximuntarief	Tarief NL oud	Tarief NL nieuw
t+1	€ 8,0334	€ 28,9354	€ 41,075	€ 28,9354
t+2	€ 9,9981	€ 15,5636	€ 28,9354	€ 15,5636
t+3	€ 10,6809	€ 12,3988	€ 15,5636	€ 12,9388
t+4	€ 10,9317	€ 11,5335	€ 12,9388	€ 11,5335

Uit tabel 5.9 blijkt dat het gemiddelde tarief van de energiebelasting op elektriciteit in alle jaren stijgt, waarbij de stijging aan het begin het grootst is. De sterke stijging aan het begin heeft mijns inziens als oorzaak dat in het referentiejaar (jaar  $t = 2011$ ) de energiebelasting-tarieven, bij gebrek aan nadere harmonisatie, sterk uiteenlopen en een groot aantal lidstaten een nultarief hanteert. In het jaar  $t+2$  is het merendeel van de lidstaten echter verplicht om tegen het minimumtarief te belasten. Daardoor wordt een aantal lidstaten die een nultarief hebben, gedwongen hun tarieven te verhogen, waardoor het gemiddelde tarief dus ook toeneemt. Deze lidstaten hebben dan een inhaalcorrectie moeten uitvoeren op hun tarieven. In latere jaren (jaar  $t+3$  en jaar  $t+4$ ) is van inhaal geen sprake meer.

De standaarddeviatie daalt ieder jaar verder, hoewel de daling in het eerste jaar (jaar  $t+1$ ) het grootst is. Dat de standaarddeviatie ieder jaar verder afneemt, kan worden verklaard vanuit het feit dat het verschil tussen de minimum- en de maximuntarieven ieder jaar afneemt. Daardoor is de variatie van de tarieven ieder jaar kleiner en dat betekent weer dat de standaarddeviatie afneemt. Dat deze afname in jaar  $t+1$  het grootst is, kan worden verklaard vanuit de gedachte van de inhaalcorrectie: de tarieven van het referentiejaar  $t$  (2011) liggen sterk uiteen, waardoor de standaarddeviatie van dat jaar ook groot is. In het jaar  $t+1$  moet een groot aantal lidstaten zijn tarieven aanpassen, waardoor in dat jaar de grootste daling van de standaarddeviatie plaatsheeft. De inhaalcorrectie hoeft slechts eenmaal te worden uitgevoerd, waardoor in latere jaren de daling van de standaarddeviatie minder groot is.

Indien deze methode gebruikt wordt, dan is opvallend dat het gemiddelde tarief tussen jaar  $t$  en jaar  $t+4$  per saldo met 2,99 euro is toegenomen en dat de standaarddeviatie is afgenomen met maar liefst 20,69. De minimum- en maximuntarieven zijn ook steeds dichter naar elkaar toegegaan. Indien deze methode zou worden voortgezet dan zouden op een gegeven ogenblik de minimum- en de maximuntarieven elkaar benaderen. Uiteraard is het alsdan politiek waarschijnlijk haalbaar een geünificeerd tarief in te voeren.

**Tabel 5.9 Geprognosticeerde tarieven energiebelasting elektriciteit (per MWh) bij**

<b>aanvaarding van aanbeveling 3</b>					
<b>Land</b>	<b>Jaar t (=2011)</b>	<b>Jaar t+1</b>	<b>Jaar t+2</b>	<b>Jaar t+3</b>	<b>Jaar t+4</b>
België	€ 4,0685	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Bulgarije	€ 1,00	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Cyprus	€ 2,20	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Denemarken	€ 106,41	€ 28,9354	€ 15,5636	€ 12,3988	€ 11,5335
Duitsland	€ 12,30	€ 12,30	€ 12,30	€ 12,30	€ 11,5335
Estland	€ 4,47	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Finland	€ 7,03	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Frankrijk	€ 0,50	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Griekenland	€ 2,50	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Hongarije	€ 1,08	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Ierland	€ 0,50	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Italië	€ 3,10	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Letland	€ 1,00	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Litouwen	€ 0,52	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Luxemburg	€ 0,50	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Malta	€ 1,50	€ 8,0344	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Nederland	€ 41,075	€ 28,9354	€ 15,5636	€ 12,3988	€ 11,5335
Oostenrijk	€ 15,00	€ 15,00	€ 15,00	€ 12,3988	€ 11,5335
Polen	€ 5,08	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Portugal	€ 0,00	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Roemenië	€ 0,50	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Slovenië	€ 3,05	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Slowakije	€ 1,32	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Spanje	€ 0,50	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Tsjechië	€ 1,159	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Verenigd Koninkrijk	€ 0,00	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
Zweden	€ 0,54	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
<b>Gemiddelde</b>	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317	€ 11,0209
<b>Standaarddeviatie</b>	20,9020122	5,56542986	1,71788622	0,60172920	0,21378751
<b>Minimum tarief</b>	Nvt	€ 8,0334	€ 9,9981	€ 10,6809	€ 10,9317
<b>Maximum tarief</b>	Nvt	€ 28,9354	€ 15,5636	€ 12,3988	€ 11,5335

## Nawoord

Onderzoek is nooit af. We worden alleen gedwongen om het in kleinere porties in te delen. Deze masterscriptie vormt daarop geen uitzondering. Er is veel meer dat onderzocht kan en moet worden dan in een masterscriptie kan worden vervat.

Met deze masterscriptie hoop ik een eerste aanzet te kunnen geven aan een nader, meer diepgravend onderzoek van de mogelijkheid van een energiebelasting op EU-niveau. Deze belasting zal dan geheven gaan worden naast of in de plaats van de nationale energiebelastingen van de lidstaten. Tevens dienen mogelijkheden tot herziening van de nationale belasting te worden onderzocht.

Er zal nog veel onderzoek nodig zijn om de haalbaarheid van een Europese energiebelasting te kunnen beoordelen. Hetzelfde geldt voor de toekomst van de energiebelasting die wordt geheven door de lidstaten. Daarbij is mijns inziens vooral van belang dat een totaalbeeld wordt verkregen van de energiebelasting in die zin dat het voor beleidsmakers gemakkelijker wordt om op Europees niveau een energiebelasting te ontwerpen.

Daartoe dienen criteria te worden ontwikkeld op basis waarvan een keuze voor een geünificeerde definitie van de belastingplichtigen, eventuele faciliteiten, de wijze van heffing en invordering gemaakt kan worden. Ook zou de huidige regeling aan overige rechtsbeginselen zoals rechtszekerheid getoetst kunnen worden.

Het belangrijkste is dat allereerst een goed beeld wordt gevormd van de heffing van energiebelasting in alle lidstaten. Een belangrijke vraag die daarbij speelt is de vraag op welke wijze energiebelasting wordt geheven in de verschillende lidstaten. Met andere woorden: welke systemen van heffing worden door de lidstaten gebruikt?

Als aanvulling op deze aanbevelingen die betrekking hebben op de materiële kant van de zaak: omdat het onderzoek naar 27 lidstaten te uitgebreid zou kunnen zijn, zou het ook kunnen lonen om de lidstaten in te delen in categorieën. Deze indeling kan dan als leidraad dienen voor verder onderzoek naar de energiebelasting. Mogelijke indelingen zijn: geografische ligging, onderscheid oude lidstaten versus nieuwe lidstaten of mate waarin vervuiling plaatsvindt.

## Literatuurlijst

1. **Belmans 2002**  
R. Belmans, *Elektrische energie*, Antwerpen/Apeldoorn: Garant 2002.
2. **Brandsma e.a. 2008**  
R.P.C.W.M. Brandsma, R.N.G. van der Paardt, S.R. Pancham en D.M. Weber, *Studenteneditie 2007-2008, Cursus Belastingrecht (Europees belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2008.
3. P. Cattoir, 'Tax-based own EU resources. An assessment.' (Taxation Papers No. 1), Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities 2004.  
([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/services\\_papers/working\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm))
4. H. Cremer & F. Gahvari, 'Environmental taxation, tax competition and harmonization', *Journal of Urban Economics* (55) 2004-1, p. 21-45.
5. P. Ekins, 'European environmental taxes and charges. Recent Experiences, Issues and Trends', *Ecological Economics* (31) 1999-1, p. 39-62. ([www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)); alleen toegankelijk voor abonnees)
6. **European Commission 2008**  
European Commission (Directorate General Taxation and Customs Union), *Excise Duty Tables. Part II Energy products and Electricity*, European Commission 2008. REF 1.027 (01-07-2008).
7. **European Commission 2010a**  
European Commission (Directorate General Taxation and Customs Union), *Excise Duty Tables. Part II Energy products and Electricity*, European Commission 2010. REF 1030 (01-01-2010).
8. **European Commission 2010b**  
European Commission, 'Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Member States 2010. Tax Policy after the crisis' (Taxation Paper NO. 24), Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities 2010.  
([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/services\\_papers/working\\_papers/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm))
9. **COM (2010) 700 def.**

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees en Economisch en Sociaal Comité, het Comité van de regio's en de nationale parlementen, 'Evaluatie van de EU-begroting', Brussel 19.10.2010, COM (2010) 700 definitief. (<[eur-lex.europa.eu/COMDay.do?year=2010&month=10&day=19](http://eur-lex.europa.eu/COMDay.do?year=2010&month=10&day=19)>)

**10. European Commission 2011**

European Commission (Directorate General Taxation and Customs Union), *Excise Duty Tables. Part II Energy products and Electricity*, European Commission 2011. REF 1032 (01-01-2011).

(<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/rates/index_en.htm)>)

**11. SEC (2011) 409 Volume 1**

European Commission, 'Commission Staff Working Paper. Impact Assessment. Accompanying document tot the Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community Framework for the taxation of energy products and electricity', Brussels SEC (2011) 409, Volume 1.

**12. COM (2011) 169 def.**

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad houdende wijziging van Richtlijn 2003/96/EG tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, Brussel 13.4.2011, COM (2011) 169 definitief 2011/0092 (CNS). (<<http://eur-lex.europa.eu/nl/index.htm>>).

**13. European Environment Agency (EEA), *Environmental Taxes. Recent Developments in tools for integration*** (Environmental Issues Series no. 18), Copenhagen: EEA 2000.

(<[http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental\\_Issues\\_No\\_18](http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental_Issues_No_18)>)

**14. 'De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel'** 14 april 2011, p. 24. (<<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/notas/2011/04/13/fiscale-agenda.html>>)

**15. Gasunie 2010**

N.V. Nederlandse Gasunie MVO Jaarverslag 2010.

(<<http://www.gasunie.nl/nl/gu/over-gasunie/publicaties>>)

**16. L.H. Goulder, *Environmental Policy Making in Economies with Prior Tax Distortions***, Northampton: Edward Elgar Publishing Limited 2002.

**17. Gribnau 1998**

J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale*



*vaststellingsovereenkomst*, Rotterdam: Sanders Instituut, Deventer: Gouda Quint 1998.

**18. Gribnau 2000**

J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902.

19. J.W. Gulickx, *Wet belastingen op milieugrondslag* (Lexplicatie. De complete wetgeving toegelicht, nr. 6.12a), Deventer: Kluwer 2009.

**20. Hanema 2010**

D.M. Hanema, 'Energiebelasting: een rechtsvergelijkend onderzoek', (Scriptie geschreven in het kader van de Research Master Functionaliteit van het recht aan de Rijksuniversiteit Groningen) 2010.

21. Y. Hofhuis, *Minimumharmonisatie in het Europees recht: vormen, begrip en gevolgen*, (Europese monografieën nr. 83), Deventer: Kluwer 2006.

**22. ING 2008**

ING Group Corporate Responsibility Report 2008.

(<[http://www.ing.com/group/showdoc.jsp?docid=372285\\_NL&htmlid=440582\\_NL&menopt=ivrlpublarc](http://www.ing.com/group/showdoc.jsp?docid=372285_NL&htmlid=440582_NL&menopt=ivrlpublarc)>)

**23. ING 2010**

ING Corporate Responsibility Report 2010.

(<[http://www.ing.com/group/showdoc.jsp?docid=492281\\_NL&menopt=ivrlpub](http://www.ing.com/group/showdoc.jsp?docid=492281_NL&menopt=ivrlpub)>)

**24. Kohlhaas e.a. 2004**

M. Kohlhaas e.a., 'Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization', (Discussion Papers of DIW Berlin number 462), Berlin: DIW 2004,

(<[www.diw.de/documents/publikationen/73/42775/dp462.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/42775/dp462.pdf)>)

25. C. Lombardini-Riipinen, 'Optimal Tax Policy under Environmental Quality Competition', *Environmental and Resource Economics* (32) 2005-3, p. 317-336.

(<[www.springerlink.com](http://www.springerlink.com)>; alleen toegankelijk voor abonnees)

**26. Nahuis & Tang 2005**

R. Nahuis & P.J.G. Tang, 'Environmental policy competition and differential tax treatment. A case for tighter coordination?', Den Haag: CPB 2005.

27. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 'The Political Economy of Environmentally Related Taxes', Paris: OECD 2006.

(<<http://oberon.sourceoecd.org>>; alleen toegankelijk voor abonnees)

28. J.A.C.A Overgaauw & A.B.J.M. Zom (red.), 'Wet belastingen op milieugrondslag', (Fiscale Encyclopedie de Vakstudie VST, deel 12 Accijnzen), Deventer: Kluwer 2009.
29. M. Pearson, 'The Political Economy of Implementing Environmental Taxes', *International Tax and Public Finance* (2) 1995-2, p. 357-373.
30. **Rabobank 2008**  
Rabobank Groep Maatschappelijk jaarverslag 2008.  
(<http://2008.jaarverslagenrabobank.nl>)
31. **Rabobank 2010**  
Rabobank Groep MVO-Kernprestatie-indicatoren 2010. KPI 4: De Rabobank Groep voert de dienstverlening aan klanten klimaatneutraal uit.  
(<http://www.jaarverslagenrabobank.nl>)
32. **Schiphol 2009**  
Schiphol Group Jaarverslag 2009.  
(<http://www.schiphol.nl/SchipholGroup1/Publicaties.htm>)
33. **Schiphol 2010**  
Schiphol Group Jaarverslag 2010.  
(<http://www.schiphol.nl/SchipholGroup1/Publicaties.htm>)
34. **Schwarze 2006**  
J. Schwarze, *European Administrative Law*, London: Sweet & Maxwell 2006.
35. S. Smith, 'Environmentally Related Taxes and Tradable Permit Systems in Practice', Paris: OECD 2008. (COM/ENV/EPOC/CTPA/CFA (2007) 31 FINAL). 11-06-2008  
([www.oecd.org](http://www.oecd.org))
36. S. Speck, 'The design of carbon and broad-based energy taxes in European countries', *Vermont Journal of Environmental Law* (10) 2008-2, p. 31-59.
37. S.A. Stevens, *De belaste overheid* (Fiscale Monografieën nr. 109), Deventer: Kluwer 2003.
38. H.R.J. Vollebergh, 'Broeien op een Europese energieheffing', *WFR* 1991/1173.
39. H.R.J. Vollebergh, 'Lessons from the Polder. Energy tax design in The Netherlands from a climate change perspective', *Ecological Economics* (64) 2008-3, p. 660-672.  
([www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)); alleen toegankelijk voor abonnees)

## Register van richtlijn- en wetsartikelen

(Verwezen wordt naar de nummers van de paragrafen en/of bijlagen)

### *RL 2003/96/EG*

1	3.1
2	1.4, 2.3.1, 3.1
4	2.3.1, 2.4, 4.3.1, 5
7	3.1, 5
9	3.1
10	3.1, 5
12	2.3.2, 2.4, 5
15	2.2.2
16	2.2.2
25	2.3.2, 3.1
31	2.2.1
Bijlage I A	2.3.2, 3.1, 3.2.3, 5
Bijlage I B	2.3.2, 3.1, 3.2.3, 5
Bijlage I C	2.3.2, 3.1, 3.2.3, 5

### *VEU*

3	4.4
---	-----

### *VwEU*

113	1.3, 5
-----	--------

### *Wbm*

55	2.3.2
59	5
67	Bijlage 1.1

## ***Bijlage 1 Omrekening van meeteenheden***

### **Aardgas**

#### **Vermenigvuldigingsfactoren van m<sup>3</sup> naar GJ en van GJ naar m<sup>3</sup>:**

Van m<sup>3</sup> naar GJ: 1 m<sup>3</sup> is 0,0316 GJ. Aantal m<sup>3</sup> vermenigvuldigen met 0,0316.

*Let op: omrekening van m<sup>3</sup> naar GJ kan slechts bij benadering plaatsvinden, omdat dit onder meer afhankelijk is van de verbrandingswaarde van het aardgas. De factor van 0,0316 is gebaseerd op art. 67 lid 1 Wbm. In dat artikellid staat namelijk dat 5.000 m<sup>3</sup> gelijk is aan 158.000 Megajoule (MJ):*

- 5.000 m<sup>3</sup> = 158.000 MJ.
- 1 m<sup>3</sup> = 31,6 MJ. (Berekening: 158.000 / 5.000 = 31,6)
- 1 GJ = 1.000 MJ.
- 1 m<sup>3</sup> = 0,0316 GJ (Berekening: 31,6 / 1.000 = 0,0316)

Van GJ naar m<sup>3</sup>: 1 GJ is 31,65 m<sup>3</sup>. Aantal GJ vermenigvuldigen met 31,65.

*Let op: omrekening van GJ naar m<sup>3</sup> kan slechts bij benadering plaatsvinden, omdat dit onder meer afhankelijk is van de verbrandingswaarde van het aardgas. De factor van 31,65 is gebaseerd op art. 67 lid 1 Wbm. In dat artikellid staat namelijk dat 158.000 MJ gelijk is aan 5.000 m<sup>3</sup>:*

- 158.000 MJ = 5.000 m<sup>3</sup>.
- 1 MJ = 0,0316 m<sup>3</sup> (Berekening: 5.000/158.000 = 0,0316)
- 1.000 MJ = 1 GJ
- 1 GJ = 31,65 m<sup>3</sup> (Berekening: 0,0316 x 1.000 = 31,65)



## Elektriciteit

### **Vermenigvuldigingsfactoren van kWh naar MWh en van MWh naar kWh:**

Van kWh naar MWh: 1 kWh = 0,001 MWh. Aantal kWh vermenigvuldigen met 0,001.

*De omrekening van kWh naar MWh kan exact plaatsvinden. De vermenigvuldigingsfactor van 0,001 kan als volgt worden afgeleid:*

$$1.000 \text{ kWh} = 1 \text{ MWh}$$

$$1 \text{ kWh} = 0,001 \text{ MWh} \quad (\text{Berekening: } 1 / 1.000 = 0,001)$$

Van MWh naar kWh: 1 MWh = 1.000 kWh. Aantal MWh vermenigvuldigen met 1.000.

*De omrekening van MWh naar kWh kan exact plaatsvinden. De vermenigvuldigingsfactor van 1000 kan als volgt worden afgeleid:*

$$1 \text{ MWh} = 1.000 \text{ kWh} \quad (\text{Geen berekening vereist})$$

**Vermenigvuldigingsfactoren van GWh naar MWh en van MWh naar GWh:**

Van GWh naar MWh: 1 GWh = 1.000 MWh. Aantal GWh vermenigvuldigen met 1.000.

*De omrekening van GWh naar MWh kan exact plaatsvinden. De vermenigvuldigingsfactor van 1.000 kan als volgt worden afgeleid:*

$$1 \text{ GWh} = 1.000 \text{ MWh} \qquad \qquad \qquad \text{(Geen berekening vereist)}$$

Van MWh naar GWh: 1 MWh = 0,001 GWh. Aantal MWh vermenigvuldigen met 0,001.

*De omrekening van MWh naar GWh kan exact plaatsvinden. De vermenigvuldigingsfactor van 1000 kan als volgt worden afgeleid:*

$$1.000 \text{ MWh} = 1 \text{ GWh}$$

$$1 \text{ MWh} = 0,001 \text{ GWh} \qquad \qquad \qquad \text{(Berekening: } 1 / 1.000 = 0,001 \text{)}$$