

# BUITENGEWONE EN TIJDELIJKE HEFFINGEN INZAKE ENERGIE

Dirk Deschrijver

Vlaamse Vereniging voor Energierecht

Leuven – 18 oktober 2023

“Hoe de federale regering de jacht op overwinsten opent” (*De Tijd* 20 oktober 2022)



# Wetten van 16 en 26 december 2022

In uitvoering van Verordening (EU) 2022/1854 van 6 oktober 2022 komen tot stand

- Wet 16 december 2022 “tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt en tot invoering van een **plafond op marktinkomsten van elektriciteitsproducenten**” (BS 22 december 2022); de “**inframarginale elektriciteitsheffing**”
- Wet 16 december 2022 “tot vaststelling van een **tijdelijke solidariteitsbijdrage van de oliesector**” (BS 22 december 2022); de “**aardolieheffing**”
- Programmawet 26 december 2022 (BS 30 december 2022) met een **uitzonderlijke solidariteitsbijdrage van de beheerder van het aardgasvervoersnet**; de “**gasheffing**”.

De politieke partij PTB/PVDA had al op 9 maart 2022 een wetsvoorstel klaar “tot instelling van een bijzondere overwinstentaks in de energiesector”... (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 2558/001)

# Plan

- I. Tijdens de Eerste Wereldoorlog waren overwinstheffing heel gewoon
- II. De Verenigde Staten van Amerika : het gidsland?
- III. Was België een goede leerling?
- IV. Test : een vergelijking van de wetten van 16 en 26 december 2023 met de wet van 16 oktober 1945
- V. Zijn er nog problemen?
- VI. Algemene conclusie

I. TIJDENS DE EERSTE WERELDOORLOG WAREN  
OVERWINSTHEFFINGEN HEEL GEWOON

# Landen

In tal van landen waren er overwinstheffingen: Australië, Canada, Duitsland, Frankrijk, Italië, Litouwen, Nederland, Nieuw-Zeeland, Paraguay, Peru, Roemenië, Rusland (!), Spanje, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten van Amerika, Zuid-Afrika en Zweden.

*“When first devised the [war profits] tax was aimed only at those unusual or abnormal profits which were distinctly traceable to war conditions as a cause, or to ‘trading on the world’s misery.’ So it’s very first victims were naturally the manufacturers of munitions. But other profits soared at the same time, and the line of demarcation between ‘war profits’ and other unusual profits proved exceedingly hard to draw. So post hoc easily became propter hoc and all profits were drawn into the net.”*

(C.C. PLEHN, “War Profits and Excess Profits Taxes”, *Am.Econ.Rev.* 1920, 284).

# Fiscaal begrip van “overwinst” (“*excess profit*”)

## Twee benaderingswijzen:

- de “*Income Credit Method*” / “*Base-period Method*”, waarbij de “*te vergelijken winst*” wordt vergeleken met de “*vergelijkingswinst*”
- de “*Invested Capital Method*”, waarbij de “*te vergelijken winst*” wordt vergeleken met een “*percentage van het kapitaal*”

(J.C STAMP, “The Taxation of Excess Profits Abroad”, *Econ J* maart 1917, 31).

## II. DE VERENIGDE STATEN VAN AMERIKA : HET GIDSLAND?



# Eerste Wereldoorlog

*“Between 1914 and 1916, U.S. Steel and Du Pont saw their annual profits increase by more than 1,000 percent each. In response to such ‘war profiteering’, social commentators supported **steeply progressive taxes of all kinds** to make the ‘war brides pay up’. Once the United States officially entered the conflict in 1917 and began sending troops overseas, the clamor for profits taxation intensified. People on both sides of the political aisle called for a ‘conscription of wealth and income’ to match the ‘conscription of men’.”*

(A.K. MEHROTRA, “Windfall profit taxes have benefits. But the devil is in the details. In times of crisis, the U.S. government has taxed excess profits - with mixed results”, *The Washington Post* 24 oktober 2022).

# Eerste Wereldoorlog

3 oktober 1917: Eerste effectieve Amerikaanse belasting op oorlogswinst ("*a general war profits tax*") op alle winst boven **8%** van het geïnvesteerde kapitaal, tarieven van **20%** tot **80%**.

Op **6 april 1917** treden de Verenigde Staten in de Eerste Wereldoorlog.

In 1918 werd de belasting op overwinst beperkt tot **vennootschappen** ingevoerd, welke ook werd geconsolideerd met de bestaande oorlogswinstbelasting.

In 1921 werd dan de belasting op overwinst **afgeschaft**, ondanks krachtige pogingen om deze permanent te maken.

Franklin D.  
Roosevelt



EXCESS-PROFITS TAX

---

MESSAGE

FROM

THE PRESIDENT OF THE UNITED STATES

TRANSMITTING

RECOMMENDATION FOR THE ENACTMENT OF A STEEPLY  
GRADUATED EXCESS-PROFITS TAX, TO BE APPLIED TO ALL  
INDIVIDUALS AND ALL CORPORATE ORGANIZATIONS WITHOUT  
DISCRIMINATION.

---

JULY 1, 1940.—Referred to the Committee on Ways and Means and ordered to  
be printed

---

*To the Congress of the United States:*

We are engaged in a great national effort to build up our national defenses to meet any and every potential attack.

We are asking even our humblest citizens to contribute their mite.

It is our duty to see that the burden is equitably distributed according to ability to pay so that a few do not gain from the sacrifices of the many.

I, therefore, recommend to the Congress the enactment of a steeply graduated excess-profits tax, to be applied to all individuals and all corporate organizations without discrimination.

FRANKLIN D. ROOSEVELT.

THE WHITE HOUSE, July 1, 1940.

○

# Tweede Wereldoorlog

Vier overwinstheffingen ten aanzien van ondernemingen:

- **1940**: tarieven maar van **25%** tot **50%** (in die periode diende Franklin D. Roosevelt nog voor een **derde** ambtstermijn te worden herkozen... )
- **1941**: tarieven al van **35%** tot **60%**
- **1942**: een tarief van **90%**, met een naoorlogse terugbetaling van **10%**;
- **1943**: een tarief van **95%**, met een naoorlogse terugbetaling van **10%** (in een **vierde** ambtstermijn!).

In **1945** trok het Congres deze belastingen in met ingang van **1 januari 1946**.

# Koreaanse oorlog

“Excess Profits Tax Act” voor de periode van **1 juli 1950** tot **31 december 1953** aan een tarief van **30%**; het tarief vennootschapsbelasting ging ook van **45%** naar **47%**; totaal plafond van **70%** voor de gecombineerde vennootschapsbelasting en de overwinstheffing:

*“But it was not long before the largest companies figured out **how to avoid the full brunt of the excess profits tax**. Working with their **high-priced lawyers and accountants**, these corporations were able to **inflate their measure of invested capital**, and thus reduce their excess profits tax liability.”*

(A.K. MEHROTRA, “Windfall profit taxes have benefits. But the devil is in the details. In times of crisis, the U.S. government has taxed excess profits - with mixed results”, *The Washington Post* 24 oktober 2022).

Toen ontstonden ook de M&A-afdelingen gelet op de complexe verhoudingen tussen de buitengewone heffingen en het gemeen belastingrecht ...

# Oekraïense oorlog

Wetsvoorstel van senator **Bernie Sanders** (Vermont) *d.d. 25 maart 2022* voor een “*Ending Corporate Greed Act*”, met een **95%**-heffing op de “*windfall profits of corporations with more than \$500 million in annual revenue*”; zoals Franklin D. Roosevelt-heffing in 1943.

Wetsvoorstel van senator **Ron Wyden** (Oregon) *d.d. 9 augustus 2022* voor een “*Taxing Big Oil Profiteers Act*”, met een **21%**-heffing op de “*excess profits*” van **olie- en gasbedrijven** met een omzet van meer dan 1 miljard US\$ per jaar.

Maar ook de “*Inflation Reduction Act*” *d.d. 16 augustus 2022* voerde zulke heffing nog altijd niet in, ondanks de problematische toestand van de Amerikaanse openbare financiën. De aandacht is volstrekt verschoven naar de inzet van het instrument van de “**anti-trust**”-law...

### III. WAS BELGIË EEN GOEDE LEERLING?



# Eerste Wereldoorlog

Minder dan vier maanden na de wapenstilstand kwam al een wet van 3 maart 1919 met een *“buitengewone belasting op oorlogswinsten”* tot stand. De tarieven gingen van 20% tot 80%, zoals in de Verenigde Staten. Toepassing van de *“Income Credit Method”* of de *“Invested Capital Method”* (6% van het geïnvesteerde kapitaal).

De Belgische wetgever had in 2022 meer dan 9 maanden nodig om tot enig initiatief te komen... daartoe finaal gedwongen door de Raad.

# Eerste Wereldoorlog

## Nationale consensus

*“De openbare meening, hier is zij de tolk van de openbare zedelijkheid en eerlijkheid – eischt die gerechtvaardigde voldoening tegen hen die onverschillig bleven aan die prachtige opwelling van samenhoorigheid der Natie, te midden van ontberingen en rouw; die enkel winstbejag bedoelden, die niets kenden dan de koorts van het speculeeren terwijl hunne medeburgers door de koorts van de Vaderlandsliefde verteerden en zich opofferden voor onbaatzuchtige werken tot leniging van het lijden”, aldus het Verslag van de Middenafdeling van de Kamer van rapporteur Paul Wauwermans (Parl.St. Kamer 1918-19, nr. 39, 3).*

*“Namens het nationaal geweten, vergt de Werkliedenpartij dringend de vervolging van de verraders en ‘accapareurs’, en de belasting op de oorlogswinsten.” (Vooruit 19 november 1918). Dergelijke gevoelens speelden tijdens de Oekraïne- en energiecrisis in 2022 veel minder ...*

# Tweede Wereldoorlog

Er werden vóór en na – niet tijdens – de Tweede Wereldoorlog ook **specifieke overwinstheffingen** ingevoerd:

- wet 10 januari 1940 op *“uitzonderlijke winst”* behaald in 1939 (hoogconjunctuur!) aan een 70%-tarief; zijn tijd ver vooruit door **vrijstelling ter zake de introductie van nieuwe producten** (*cfr.* huidig stelsel van niet-doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor O&O); de overwinst werd ook hier bepaald door de *“Income Credit Method”* of de *“Invested Capital Method”* (8%) naar keuze van de belastingplichtige;
- wet 16 oktober 1945 op *“in oorlogstijd behaalde exceptionele winsten, inkomsten en baten”* aan tarieven van 70% tot 95%.

# Koreaanse oorlog

Invoering in de periode van de Koreaanse oorlog van een “*bijbelasting op uitzonderlijke gedeelten van bepaalde inkomsten*” uit de jaren 1951 en 1952 aan een tarief van 25%:

“*Het is inderdaad niet denkbaar dat sommige bevoorrechte klassen zich zouden kunnen verrijken, dan wanneer de meerderheid van de burgers de last van de verlenging van de militaire dienst en de prijsstijging van de producten van eerste noodwendigheid zouden te dragen hebben.*”, aldus nog de *ratio legis* volgens de memorie van toelichting.

Kritiek: “*De wet van 24 Juli 1952 is een slechte wet! Niet alleen omdat zij alleen door politieke. en niet door budgettaire overwegingen werd ingegeven, doch nog veel meer omdat zij een duister, slecht geordend geheel uitmaakt dat de belastingpractici ongetwijfeld enkele grijze haren zal bezorgen!*”, aldus nog Albert Tiberghien.

# Crisis zeventiger jaren

In België kwamen in de periode 1975-1980 nog zgn. **solidariteitsbijdragen** tot stand, zij het enkel ten aanzien van **ondernemingen**, tot stijving van een *Solidariteitsfonds*:

- wet van 30 maart 1976 (SOL I) op uitzonderlijke winst: **4,80%**. Toepassing van zowel "*Income Credit Method*" als de "*Invested Capital Method*" (6% voor het geïnvesteerde kapitaal)
- wet van 8 augustus 1980 (SOL II) op uitzonderlijke winst van grote ondernemingen: met een bijkomend tarief van nog **4%**, dus in totaal **8,80%**.

Dit was wel de zwanenzang van de overwinstheffingen in de zin van inkomstenbelastingen in België.

IV. TEST : EEN VERGELIJKING VAN DE WETTEN VAN 16  
EN 26 DECEMBER 2022 MET DE WET VAN 16 OKTOBER  
1945

# Plan

Een vergelijking wordt hierna gemaakt tussen enerzijds de wet van 16 oktober 1945 (oorlogsheffing) en anderzijds de wetten van 16 en 26 december 2022 (inframarginale elektriciteitsheffing, aardolieheffing en gasheffing) op het vlak van

- heffingplichtigen
- belastbare grondslagen
- tarieven
- wijze van heffing
- invordering

om na te gaan in hoeverre de inframarginale elektriciteitsheffing, aardolieheffing en gasheffing als **overwinstheffingen in de zin van inkomstenbelastingen** kunnen worden gekwalificeerd.

# Heffingpflichtigen



# Oorlogsheffing

## Wie?

Alle natuurlijke en rechtspersonen, ook bijv. advocaten (art. 1, § 2° wet 16 oktober 1945).

## Ook:

Bij **ontbinding** van een vennootschap gebeurde de taxatie van de uitzonderlijke winst in hoofde van **diegenen aan wie zij waren toegekend**. En niet in hoofde van de rechtspersoon (art. 11, § 3, lid 2 wet 16 oktober 1945).

In de **wetten van 16 en 26 december 2022** bleven bijv. de gevolgen van de **ontbinding** van een heffingplichtige onbesproken... Ook **herstructurerings** krijgen geen aandacht.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Wie?

Eerste categorie: “*iedere natuurlijke of rechtspersoon*” die in het tijdvak tussen **1 augustus 2022** en **30 juni 2023** elektriciteit injecteert in (1) het transmissienet; (2) een net dat een transmissiefunctie heeft; (3) een (gesloten) distributienet; (4) een gesloten industrieel net; en (5) een tractienet spoor of een directe lijn, door middel van een in België gelegen installatie voor elektriciteitsproductie die gebruik maakt van één van de in de Verordening (EU) 2022/1854 genoemde technologieën, met een geïnstalleerd vermogen van minimaal 1 Mw.

Tweede categorie: “*iedere kernexploitant*” in de zin van artikel 2, 5° van de wet van 11 april 2003, waarin staat dat het gaat om elke exploitant, houder van een koninklijke exploitatievergunning, van kerncentrales of iedere rechtsopvolgende vennootschap.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Derde categorie: gaat het om “*iedere bijdragende vennootschap*” in de zin van artikel 2, 11° van de wet van 11 april 2003, nl. zijnde “*iedere vennootschap andere dan een kernexploitant die een aandeel heeft of heeft gehad in de industriële productie van elektriciteit door splijting van kernbrandstoffen*”.

Vierde categorie: “*iedere eigenaar van een kerncentrale*” als bedoeld in artikel 4/1 van de wet van 31 januari 2003 (art. 22ter, § 2, lid 1, 1°- 4° wet 29 april 1999).

Een zekere invloed inzake heffingplichtigen van de wet van **11 april 2003** inzake de repartitiebijdrage (artt. 2 e.v.) blijkt te bestaan, **welke bijdrage echter geen overwinstheffing** in de hier bedoelde zin is.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Nederlandse wetgever: deze hield het **eenvoudiger** en sprak – weliswaar nog altijd maar in een **wetsvoorstel** – enkel over “**elektriciteitsproducenten**” als schuldenaars van de inframarginale elektriciteitsheffing. Een producent van Nederlandse elektriciteit is een **natuurlijk persoon of een rechtspersoon die in Nederland of in de Nederlandse exclusieve economische zone elektriciteit opwekt en levert aan het elektriciteitsnet of een directe lijn.**

Ook: meerdere natuurlijke of rechtspersonen zijn die met één productie-installatie elektriciteit opwekken en dus producent zijn, zoals bijv. in het geval elektriciteit wordt opgewekt met een productie-installatie in een **gemeenschappelijke onderneming (“joint venture”)** die geen rechtspersoon is, zoals een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap. Dergelijke onderscheidingen staan niet in de Belgische wet...

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Wie niet?

Ten eerste:

De “*energiegemeenschappen van burgers en hernieuwbare energiegemeenschappen*”; en de “*gelijkgestelde energiegemeenschappen*”, zoals bedoeld in de regionale wetgeving, **mits het surplus aan inkomsten door zulke gemeenschappen *rechtstreeks* overgedragen wordt aan consumenten die leden van deze gemeenschappen zijn.** Het hoofddoel van zulke gemeenschappen dient ook het bieden van “*milieu-, economische of sociale voordelen*” te zijn, in plaats van het maken van financiële winst (art. 22ter, § 2, lid 2 wet 29 april 1999).

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Probleem

Aan bijv. verenigingen zonder winstoogmerk is enige uitkering aan de leden wettelijk niet toegestaan. Anders dan in het geval van vennootschappen. De energiegemeenschappen zouden daardoor dus wel onder deze wet kunnen vallen als heffingplichtigen.

## Ten tweede:

De producenten met een geïnstalleerd vermogen van maximaal 1 MW (art. 2, § 2, lid 2 wet 29 april 1999). *De minimis non curat praetor...* *Quid* grondwettelijk gelijkheidsbeginsel? Is dit onderscheid voldoende onderbouwd?

# Aardolieheffing

## Wie?

In hoofdzaak de “*aardoliemaatschappijen*” die voor het jaar 2022 in het geval van een **bevoorradingscrisis van de producten** als “*primaire deelnemers*” zijn geregistreerd (art. 4, § 2, lid 2). Dit zijn acht bedrijven zijn samen verantwoordelijk voor ten minste 90% van het totale volume van het in aanmerking komende product dat in referentiejaar 2021 in België in verbruik werd gesteld. Ook **raffinagebedrijven**.

In het geval van een **bevoorradingscrisis** worden de aardoliemaatschappijen **bevoordeeld bij het in omloop brengen van strategische voorraden** (*Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 3034/003, 8 e.v.) Waarom wordt er niet expliciet verwezen naar de oorlog in Oekraïne?

# Gasheffing

## Wie?

De beheerder van het aardgasvervoersnet: **Fluxys** (art. 15/26, § 1 wet 12 april 1965).

## Wie niet?

Andere gasbedrijven. De minister van Energie zegde in de Kamercommissie voor Energie, Leefmilieu en Klimaat op 4 oktober 2022: *“Om in te gaan op de vraag over de gascentrales, kan ik meegeven dat de gascentrales geen inframarginale technologie zijn en dus niet worden gevat door de verordening. Wanneer wij dus specifiek iets willen doen voor de gascentrales, zullen wij een regeling moeten uitwerken die **naast** de verordening valt. De verordening biedt daarvoor immers geen wettelijk kader.”* Aanzienlijke verwarring... . *Quid* grondwettelijk gelijkheidsbeginsel? Gas, maar ook aardolie wordt niet gewonnen in België... Inconsistentie?



# Belastbare grondslagen

# Oorlogsheffing

## Grondslag

Winst, baten, bezoldigingen, commissies, gratificaties, voordelen van alle aard; opbrengsten uit spelen en weddenschappen. Het was wachten tot de wet van **8 augustus 1980** om in het gemeen inkomstenbelastingrecht zulk ruim inkomensbegrip te zien opduiken...

## Wat niet?

Opbrengsten van toegelaten loterijen (art. 2, § 1 wet 16 oktober 1945). Lotto was ook toen al heilig ...

## Vermoedens

*“La suspicion généralisée”* ... wettelijke vermoedens *iuris tantum* van inkomsten...

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Grondslag

Het “*surplus aan inkomsten*”, dat zijn de “*marktinkomsten*” minus het “*toegelaten plafond*”.

*Marktinkomsten* zijn de inkomsten die een producent ontvangt in ruil voor de verkoop en levering van elektriciteit in de Europese Unie, **ongeacht de contractuele vorm** waarin die ruil plaatsvindt.

Het gaat hier dus niet om een overwinstheffing zij het dan met de toepassing van de “*Income Credit Method*”! Misverstanden!

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Aard van de heffing

Deze heffing is bij nader toezien materieel een **specifieke prijsmaatregel**. Formeel gaat het om een **feitelijke omzetbelasting**, niet om een (directe) inkomstenbelasting.

In **Nederland** spreekt men over het verplichte plafond op de marktinkomsten dat “*feitelijk een belasting is*”. In **Frankrijk** valt de heffing onder de “*Code des impositions sur les biens et services*”. In **Duitsland** wordt door de wetgever gesproken over een **prijsmaatregel**, waarvan de handhaving geheel in handen is van de “*Bundesnetzagentur*”. Niet van het ministerie van Financiën.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Vermoedens

Er staan in de wettekst vermoedens *iuris tantum* om de administratieve lasten voor schuldenaars te “**verlichten**” door gebruik te maken van “**redelijke schattingen**” op basis van “**marktpraktijken**” (art. 22ter, § 5, lid 2 wet 29 april 1999). **Ze**r complexe teksten, eerder voor ingewijden...

Schuldenaars kunnen **alle** gegevens verstrekken om die vermoedens te weerleggen.

Maar gaat het hier wel om vermoedens die kunnen weerlegd worden. Is er niet eerder sprake van een eerder forfaitaire en dwingende wijze van bepaling van de marktinkomsten?

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Verordening (EU) 2022/1854 heeft in artikel 6.3 ook nog voorzien dat de lidstaten er zorg moeten voor dragen dat **het plafond op marktinkomsten “daadwerkelijk” wordt toegepast** in gevallen waarin producenten worden **gecontroleerd door, of gedeeltelijk eigendom zijn van, andere ondernemingen, met name wanneer zij deel uitmaken van verticaal geïntegreerde ondernemingen.**

Heeft de Belgische wetgever daar wel zorg voor gedragen? In artikel 22*ter*, § 5, 6°, a) van de wet van 29 april 1999 wordt gesproken over de **aan- en verkoop van elektriciteit** binnen een verticaal geïntegreerde onderneming of tussen ondernemingen waarvan de ene in het bezit is van of rechtstreeks of onrechtstreeks gedeeltelijk gecontroleerd wordt door de andere. Een verwijzing naar de **regels inzake groeps- en jaarrekeningenrecht (WVV)** of naar enige **fiscale beginselen inzake correcte interne verrekenprijzen...**

# Aardolieheffing

## Grondslag

Het betreft een **heffing op diesel, gasolie en benzineproducten** in de vorm van een bedrag dat moet worden betaald ten belope van 7,8 EUR per kubieke meter producten die tussen 1 januari 2022 en 31 december 2023 verwerkt worden (art. 4, § 2, lid 2 wet 16 december 2022). Er is ook zulke bepaling voor raffinage (art. 4, § 2, lid 2 wet 16 december 2022).

## Aard

Ook hier gaat het ook – anders dan in Verordening (EU) 2022/1854 – **niet om een overwinstheffing in de zin van een inkomstenbelasting**, maar wel om een **productiebelasting in de vorm van een accijnsheffing**.

# Aardolieheffing

Copy-paste. Het betreft eigenlijk *mutatis mutandis* een copy-paste van de wet van 10 juni 2002, waarin was voorzien in een **eenmalige bijdrage ten laste van de petroleumsector** gaande van 7,002 EUR per ton tot 9,213 EUR per ton geleverde ruwe aardolie (art. 5). Vrijstelling tot 50.000 ton. Het ging dus om een **sectorgebonden** buitengewone en tijdelijke heffing, wat voor België toen een *novum* was (zie ook nog: een eenmalige bijdrage van 12 miljoen EUR; art. 41 wet 27 december 2006).

Voor de Raad van State was het in 2022 echter allerminst zeker of een **vaste heffing per eenheid van ingevoerd of in het verbruik gebrachte product**, tot een **voldoende vergelijkbaar resultaat** zou leiden als een **procentuele heffing op belastbare winst**, overigens nog afgezien van de vraag of dergelijke invoerrechten op ruwe olie niet strijdig waren met artikel 30 VWEU.



# Aardolieheffing

De wetgever hield voet bij stuk. In een nota aan de ministerraad werd in dit verband ook nog het volgende vermeld: *“De bijdrage wordt niet berekend op de belastbare winst die de gemiddelde belastbare winst van de voorgaande jaren met meer dan 20% overschrijdt, aangezien het in de praktijk zeer moeilijk is de belastbare winst van dergelijke ondernemingen in de aardoliesector te kennen. Aangezien de meeste van de betrokken ondernemingen multinationals zijn, is het moeilijk een schatting te maken van hun in België aangegeven winst. [...] De voorgestelde bijdrage van 6,9 EUR/ton ingevoerde ruwe aardolie komt overeen met 0,95 EUR/vat. Dit is ongeveer 1% van de huidige gemiddelde prijs. Deze bijdrage, gebaseerd op de invoer van ruwe aardolie in 2021, zou voor het jaar 2022 ongeveer 200 miljoen EUR opleveren. Zowel de periode als het bedrag lijken ons evenredig en in overeenstemming met de EU-Verordening (EU) 2022/1854.”* (Raad van State, advies nr. 72.460/3 14 november 2022).

Het ging om een subjectieve zelfs eerder sofistieke interpretatie *pour les besoins de la cause*...

# Aardolieheffing

Voor de Raad van State bleef stellen dat de moeilijkheid om de winst van multinationale ondernemingen op voorhand in te schatten echter nog niet betekende dat die winst **niet bepaalbaar** zou zijn in de vennootschapsbelasting, zij het dan met **enige vertraging**.

Het leek de Raad van State dan ook aangewezen om dan toch minstens te voorzien in een **mechanisme** dat het mogelijk zou maken om, zodra de winst van het betrokken inkomstenjaar in de vennootschapsbelasting bekend was, de reeds geïnde bijdragen te verrekenen met een percentage op die winst dat zou waarborgen dat uiteindelijk even hoge of hogere opbrengsten zouden worden gegenereerd dan de **33%** op de winst die Verordening (EU) 2022/1854 vooropstelde (Raad van State, advies nr. 72.457/3 14 november 2022).

# Aardolieheffing

Dat mechanisme kwam er in de vorm van artikel 4, § 3, lid 1 van de wet van 16 december 2022:

*“Van zodra de jaarbalans van het voorgaande belastingjaar is ingediend, wordt de bijdrage berekend overeenkomstig de artikelen 15 en 16 van de Verordening (EU) 2022/1854 van de Raad van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen. Indien het bedrag **hoger** is dan het bedrag dat wordt verkregen door de berekening van de bij deze wet ingevoerde bijdrage, moet de in paragraaf 1 bedoelde geregistreerde aardoliemaatschappij het verschil betalen.”*

## Problemen?

Jaarbalans? Voorgaande belastingjaar: aanslagjaar of inkomstenjaar? Termijnen? Wie berekent de bijdrage? *Quid* ingeval van een geschil? *Quid* in geval van een lager bedrag? Etc.

# Gasheffing

## Grondslag

Geen nadere aanduiding in de wet.

Enkel is in de wet het **bedrag van de bijdrage** bepaald, nl. gelijk aan **300 miljoen EUR**, én het bankrekeningnummer BE42 6792 0000 0054, waarop te storten vóór 16 januari 2023... (art. 15/26, § 3 wet 12 april 1965).

De wetgever van 2022 stoort zich ook hier kennelijk weinig aan Verordening (EU) 2022/1854.

# Gasheffing

Copy-paste. Een eenmalige bijdrage van **100 miljoen EUR** wordt door een wet van 27 december 2006 ingevoerd ten laste van de deelnemende gasondernemingen, die in het jaar 2005 op de Belgische markt aan aardgasverkoop in TWh binnen het segment voortverkoop en distributie een **marktaandeel hadden van minstens 30%** (art. 69). Het ging dus niet enkel om de beheerder van het aardgasvervoersnet.

Grondwettelijk Hof: vernietiging van de betreffende bepalingen (nr. 54/2008 13 maart 2008). Die bepalingen van die wet bevatten **geen criteria** aan de hand waarvan het door elke belastingplichtige verschuldigde bedrag kon worden bepaald (r.o. B.15). De gevolgen van de vernietigde bepalingen werden wel **gehandhaafd** om een verstoring van de werking van de openbare dienst te voorkomen...

# Tarieven

# Oorlogsheffing

## Progressief tarief

- 70%: minder dan 100.000 BEF
- 80%: 100.000 – 200.000 BEF
- 90%: 200.000 – 1 miljoen BEF
- 95%: hoger dan 1 miljoen BEF.

## Vrijstellingen

- maximaal 300.000 BEF voor het gehele belastbaar tijdperk inzake bedrijfsinkomsten
- per kind ten laste: 6.000 BEF per jaar
- een belastingvrije reserve om wederaanleg van de vóór de oorlog bestaande voorraden te vergemakkelijken; ook andere buitengewone en tijdelijke heffingen in de loop der tijden kenden **vrijstellingen voor investeringen**.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

## Tarief

In de inframarginale elektriciteitsheffing wordt het **surplus aan inkomsten** belast aan een tarief van **100%** (art. 22ter, § 3, lid 1 wet 29 april 1999). **Het gaat hier niet om een taxatie aan een tarief van 100% van een nettowinst**, zoals dit bijv. wel het geval was in de door de wet 15 oktober 1945 ingevoerde *“speciale belasting op winsten voortvloeiend uit leveringen en prestaties aan den vijand”*. Het ging daar eigenlijk om een strafmaatregel. Dit betekent enkel dat in 2022 het surplus van inkomsten **geheel** wordt weggenomen, onafgezien de winstpositie van de schuldenaar, zoals bijv. ook in de BTW...

## Vrijstellingen

Geen.



# Aardolieheffing

## Tarief

Geen procentueel tarief is voorzien in de wet, anders dan Verordening (EU) 2022/1854 die spreekt over een minimaal tarief van 33% (art. 16.1).

De gemachtigde verklaarde voor de Raad van State het volgende:

*“Le montant de la contribution est en effet calculé par tonne importée ou par mètre cube mis à la consommation. Cependant, **selon nos estimations**, prenant notamment en compte le système de prix maximum instauré en Belgique, **nous pouvons considérer que le montant de la contribution ainsi calculée sera comparable**”* (Raad van State, advies nr. 72.457/3 14 november 2022).

# Aardolieheffing

Gelijkwaardige nationale maatregel? De vraag rees ook voor de Raad van State of de concrete uitwerking van de bijdrage in het voorontwerp van wet in de vorm van een “*gelijkwaardige nationale maatregel*” wel in overeenstemming was met art. 14. 1 Verordening (EU) 2022/1854? Gelet op de eis dat de bijdrage onderworpen zou worden aan “*vergelijkbare regels*” als de omschrijving van de bijdrage in artikel 14.2 Verordening (EU) 2022/1854, kon de Raad van State moeilijk anders dan vast te stellen dat het voorontwerp op dit punt **afweek van de regels** inzake de grondslag en ook het **percentage van de berekening van de bijdrage**, zoals vervat in de artikelen 15 en 16 Verordening (EU) 2022/1854 (advies nr. 74.457/3 14 november 2022).

## Vrijstellingen

Geen.

# Gasheffing

## Tarief

Ook hier geen procentueel tarief voorzien in de wet, anders dan de Verordening (EU) 2022/1854 die spreekt over een minimaal tarief van 33% (art. 16.1).

De vraag rijst ook naar de **beperking** van het belastingbedrag. *Fluxys* maakte in 2022 746 miljoen EUR winst (“Recordwinst Fluxys goed nieuws voor uw factuur”, *De Morgen* 5 mei 2023)?

## Vrijstellingen

Geen.

Heffing

# Oorlogsheffing

Heffing bij wege van **inkohiering** door de belastingadministratie na aangifte. Termijn: **10 jaar** tot 31 december 1954 (art. 9 wet 16 oktober 1945).

*Cfr.:* de aanslag- en onderzoekstermijnen worden onder de nieuwe regeling van wet **20 november 2022** ook vergelijkbaar verlengd:

- bij niet-aangifte of laattijdige aangifte worden de termijn verlengd van drie naar vier jaar en in geval van fraude gaat de termijn van zeven naar ook zelfs **tien jaar**;
- in enkele specifieke gevallen met internationale aspecten wordt een termijn ingevoerd van zes jaar, en voor complexe aangiften, ook zelfs een nieuwe termijn van **tien jaar** (zoals de fraudetermijn).

# Inframarginale elektriciteitsheffing

De CREG speelt hier een hoofdrol, zij het in een onderaanneming. De CREG controleert de aangiften van de schuldenaars in het kader van de voorbereidingen voor de berekening van de heffing, gelet op haar technische bevoegdheden inzake de elektriciteitsmarkt. De schuldenaars van de heffing moeten **bij de CREG een aangifte** betreffende het surplus van inkomsten indienen (artt. 22<sup>ter</sup>, § 6, lid 1 en 2 en 22<sup>quater</sup>, § 1, lid 1 wet 29 april 1999). Van enig marktinkomstenverslag zoals in Nederland vanwege de producent is in België weliswaar geen sprake.

Vragen. Kan een heffingplichtige zijn aangifte nog herroepen of recht zetten? *Quid* wanneer de CREG het niet eens is met de gegevens vermeld in de aangifte? Dient er in zulk geval eerst nog een bericht van wijziging van aangifte aan de heffingplichtige te worden toegezonden? Er staan geen duidelijke antwoorden in de wettekst.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

CREG. Na het **bepalen en controleren** van het surplus aan inkomsten van de schuldenaars op basis van de verstrekte gegevens of van alle gegevens die de CREG zou kunnen opvragen (art. 22*quater*, lid 1 en 2 wet 29 april 1999), stelt de CREG een **voorstel tot vaststelling van de verschuldigde heffing** op (art. 22*ter*, § 7, lid 2 wet 29 april 1999). Niet de belastingadministratie.

Ambtshalve heffing. De CREG kan ook voorstellen om de heffing **ambtshalve** vast te stellen op basis van het surplus aan inkomsten dat zij kan **onderstellen** op grond van de gegevens waarover zij beschikt, wanneer een schuldenaar de aangifte niet binnen de wettelijke termijn heeft ingediend; of niet alle gegevens heeft verstrekt die nodig zijn om zijn surplus aan inkomsten vast te stellen (art. 22*ter*, § 7, lid 2 wet 29 april 1999).

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Federale Overheidsdienst Economie. Het voorstel tot de vaststelling van de verschuldigde heffing wordt door de CREG aan de Federale Overheidsdienst Economie toegezonden (art. 22ter, § 8 wet 29 april 1999). Er is geen termijn in de wet opgenomen.

Binnen vijftien werkdagen na ontvangst van het voorstel stelt de Federale Overheidsdienst Economie het **bedrag van de verschuldigde heffing vast** (art. 22quater, § 2 wet 29 april 1999). Aan de betrokken schuldenaar wordt **kennis gegeven** van een **betalingsbericht**. Een aanslag zoals in de inkomstenbelastingen is dus niet vereist.

Merkwaardig is dat in de wettekst ook staat dat die dienst “*desgevallend voorlopig*” die vaststelling verricht. Wat na die voorlopige vaststelling? Doet die vaststelling dan de heffingsschuld als zodanig al materieel ontstaan? Of niet? Welke termijn speelt dan?



# Inframarginale elektriciteitsheffing

De procedurele kant van deze heffing laat dus te wensen over...

*“Last but not least, de CREG is natuurlijk een belangrijk orgaan, dat van het Parlement afhangt maar waarvan in de huidige toestand de minister de directie mag aanduiden. Ik hoop dat de nieuwe directie haar verantwoordelijkheden ten volle zal opnemen, na een lange periode waarin zij in het ongewisse bleef. Wij moeten er ook op letten dat wij de CREG haar werk laten doen als controleorgaan en desgevallend als adviesorgaan. Wij zijn daar een beetje van afgeweken door haar zaken toe te kennen die wellicht elders thuishoren. **Ik denk bijvoorbeeld aan het inkohieren van de overwinsten**”,*

aldus ook nog de minister van Energie in de Kamercommissie voor Energie, Leefmilieu en Klimaat op **29 september 2023**, daar waar de finale verantwoordelijkheid voor de inning van deze heffing toch ligt bij de Federale Overheidsdienst Economie en er van een verplichte inkohiering van deze buitengewone heffing geen sprake is ...

# Aardolieheffing

Artikel 4, § 2 van de wet van 16 december 2022:

Onduidelijk blijft wanneer juist dient te worden betaald...

*“Het bedrag van de bijdrage dat moet worden **betaald** door **geregistreeerde aardoliemaatschappijen** die actief zijn in de **raffinagesectoren** die over raffinagecapaciteit in België beschikken, wordt vastgesteld op 6,9 euro per ton ruwe olie die tussen 1 januari 2022 en 31 december 2023 wordt verwerkt. Het bedrag van de bijdrage dat moet worden **betaald** door de **geregistreeerde aardoliemaatschappijen** die voor wat betreft het jaar 2022 als **primaire deelnemers** zijn gedefinieerd, overeenkomstig het koninklijk besluit van 5 februari 2019, is vastgesteld op 7,8 euro per kubieke meter producten die tussen 1 januari 2022 en 31 december 2023 tot verbruik worden uitgeslagen. Deze bedragen worden afzonderlijk **berekend en verschuldigd** voor het jaar 2022 en voor het jaar 2023.”*

# Aardolieheffing

Artikel 5, § 1 van de wet van 16 december 2022 bepaalt ook nog dat de tijdelijke solidariteitsbijdrage niet in de maximumprijsstructuur mag worden **weerspiegeld** of op enigerlei wijze, geheel of gedeeltelijk, rechtstreeks of onrechtstreeks, aan andere ondernemingen of aan de eindgebruiker mag worden **doorberekend**.

Hoe het (juridisch) begrip “*weerspiegelen*” dient te worden opgevat is niet duidelijk. Wat zijn “*ondernemingen*”? In de zin van het WER. Het WIB 1992? Doorrekening of afwenteling is niet toegestaan.

Hoe valt die vereiste – die **standaard niet voorkomt in belastingwetten** – te controleren?

# Aardolieheffing

Factuur. De tijdelijke solidariteitsbijdrage met betrekking tot **ingevoerde ruwe olie** die tussen 1 januari 2022 en 31 december 2023 tot verbruik worden uitgeslagen, en mbt diesel-, gasolie- en benzineproducten die tussen 1 januari 2022 en 31 december 2023 worden uitgeslagen, wordt verder elk semester van het lopende jaar “**gefactureerd**” en betaald uiterlijk 30 dagen na de datum van ontvangst van de factuur (art. 5, § 2 wet 16 december 2022).

Een heffing bij wege van facturering in plaats van een heffing bij wege van inkohiering voor een directe belasting... ? Dit is een *novum* in de fiscaliteit.

# Gasheffing

Procedure? Geen beschrijving van enige heffingsprocedure als zodanig.

Betaling. De in paragraaf 1 bedoelde bijdrage diende uiterlijk op **16 januari 2023** te worden gestort op de bankrekening BE42 6792 0000 0054 van het Team “Beheer Centrale Rekening Inning en Invordering” van de Federale Overheidsdienst Financiën (art. 15/26, § 3 wet 12 april 1965).

Een zelfde – in een wet eerder ongewone – bepaling stond ook in wet 27 december 2006, nl. dat die heffing door de deelnemende gasonderneming diende te worden gestort voor 1 januari 2007 op het rekeningnummer 679-2004021-01 (art. 70).

Invordering

# Oorlogsheffing

## Termijn

De extra-belasting kon ingevorderd worden gedurende een periode van **30 jaar** na de inkohiering, dus uiterlijk tot 31 december 1984 ... (art. 15, lid 1 wet 16 oktober 1945)!

In de hier bedoelde heffingen geldt een dergelijke termijn in geen geval; ook Verordening (EU) 2022/1854 gaat niet zo ver.

# Inframarginale elektriciteitsheffing

Artikel 22quater, § 2, lid 2 van de wet van 29 juni 1999:

*“In geval van niet-betaling binnen de in het tweede lid gestelde termijn is over de verschuldigde bedragen van rechtswege een **nalatigheidsinterest** verschuldigd gelijk aan de wettelijke rentevoet en **worden de verschuldigde bedragen ingevorderd door de Federale Overheidsdienst Financiën** belast met de inning en invordering van fiscale en niet-fiscale schulden overeenkomstig artikel 3 van de domaniale wet van 22 december 1949.*

*De nalatigheidsinterest op grond van het derde lid wordt per kalendermaand berekend over het uitstaande bedrag van de heffing, naar beneden afgerond op het dichtstbijzijnde veelvoud van 10 euro. Elk gedeelte van een maand wordt als een hele maand gerekend. De rente over een maand wordt pas gevorderd als deze 5 euro bereikt.”*

Hier toch een zij het beperkte rol voor de Federale Overheidsdienst Financiën ...



# Aardolieheffing

## Artikel 6 van de wet van 16 december 2022:

*“De Algemene Directie Energie van de FOD Economie, kmo, Middenstand en Energie is belast met de kennisgeving, de inning en de controle van de tijdelijke solidariteitsbijdrageverplichtingen. Daartoe beschikken de ambtenaren van de Algemene Directie Energie over de middelen en bevoegdheden, die hun werden toegekend op basis van de wettelijke bepalingen inzake economische regulering en prijzen.”* Geen verwijzing naar bepalingen uit de inkomstenbelastingen.

## Artikel 7 van de wet van 16 december 2022:

*“Elke inbreuk op deze wet of op de ter uitvoering van deze afdeling uitgevaardigde besluiten wordt onderzocht, vastgesteld, vervolgd en bestraft overeenkomstig de bepalingen van de hoofdstukken II en III van de wet van 22 januari 1945 betreffende de economische regulering en de prijzen.”*

Ook hier een aanduiding dat het niet gaat om een overwinstheffing zoals een inkomstenbelasting.

# Gasheffing

Artikel 15/26, § 4 van de wet van 12 april 1965. Indien de bijdrage bedoeld in paragraaf 1 niet binnen de in paragraaf 3 gestelde termijn is betaald, zijn over de verschuldigde bedragen voor de hele duur van de vertraging **van rechtswege nalatigheidsinteressen** verschuldigd gelijk aan de wettelijke rentevoet en worden de verschuldigde bedragen **ingevorderd door de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën** belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen overeenkomstig artikel 3 van de **domaniale wet van 22 december 1949** (art. 15/26, § 4, lid 1 wet 12 april 1965).

Hier wordt dus ook enige aandacht besteed aan de invordering van het vaste bedrag, en ook een beperkte rol voorzien de Federale Overheidsdienst Financiën, voor zover nodig...

V. Problemen?

## Aftrekbare kosten?

Artikel 22quater, § 7 wet 29 april 1999 bevestigt inzake de inframarginale elektriciteitsheffing nog zulke aftrekbaarheid in de zin van artikel 49 WIB 1992. Dit betreft echter een overbodige bepaling. In de historische oorlogs- en conjunctuurheffingen, zeker vanaf de jaren dertig, voorzag dat de wetgever uitdrukkelijk dat deze heffingen in de bedrijfsbelasting als zodanig niet aftrekbaar waren. Het was ook gelet op dat gegeven dat in artikel 11, § 3, 3° en 4° van de wet van 20 november 1962 uitdrukkelijk werd gesteld dat de personenbelasting en de vennootschapsbelasting voortaan ook niet meer aftrekbaar zouden zijn voor de berekening van die belastingen. Maar concreet betekent dit nog altijd dat belastingen en heffingen die in het WIB 1992 niet met name zijn aangeduid als zijnde niet aftrekbaar, alsnog aftrekbaar zijn in de personenbelasting en in de vennootschapsbelasting. Dus ook deze heffing, zonder specifieke vermelding daarvan in de wet, is volledig aftrekbaar in de vennootschapsbelasting.

# Aftrekbare kosten?

In het advies nr. 72.457/3 d.d. 14 november 2022 had de Raad van State in een voetnoot (7) over de **onzekerheid** betreffende de opbrengsten van de **aardolieheffing** nog opgemerkt:

*“Die onzekerheid wordt nog versterkt door artikel 4, § 2, van het voorontwerp, waarin wordt vermeld dat de bijdrage wordt ‘gefactureerd’, waardoor onzekerheid zou kunnen ontstaan of de bijdrage een aftrekbare beroepskost uitmaakt in de vennootschapsbelasting. De gemachtigde deelde echter mee dat de bijdrage **niet** als een aftrekbare beroepskost kan beschouwd worden.”*

Deze laatste bewering heeft echter geen wettelijke grondslag... Om een heffing als niet-aftrekbaar te kunnen aanmerken dient de belastingadministratie te kunnen steunen op een uitdrukkelijke wetsbepaling in die zin. Een voetnoot in een advies van de Raad van State volstaat daarvoor niet.

# Aftrekbare kosten?

## Wet van 12 april 1965 (gasheffing):

Art. 15/27: “§ 2. De bijdrage bedoeld in artikel 15/26, § 1, is een **fiscaal aftrekbare beroepskost** in de zin van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.” Dit is dus een overbodige bepaling.

Art. 15/28: “Onverminderd artikel 15/26, § 4 kan de Federale Overheidsdienst Financiën, bij ontstentenis van betaling of laattijdige betaling van het bedrag bedoeld in artikel 15/26, § 1 de beheerder van het aardgasvervoersnet, na hem te hebben gehoord of naar behoren te hebben opgeroepen, een **verhoging van de bijdrage** opleggen van maximum 10% van het bedrag bedoeld in artikel 15/26.”

## “Ne bis in idem”?

Hier van toepassing? In de memorie van toelichting tot de wet van 16 december 2022 inzake de inframarginale elektriciteitsheffing staat: “*La règle non bis in idem veut qu’un impôt ou des impôts de même nature ne frappent pas deux fois la même matière imposable. Aucun texte légal ne pose cependant le principe de manière générale.*” (Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 3042/001, 8). De memorie van toelichting verwijst echter alleen naar **Franstalige doctrine** (M. DASSESE en P. MINNE, *Droit fiscal. Principes généraux et impôts sur les revenus*, Brussel, Bruylant, 2001, 79) en is van het bestaan van het meer recente doctoraatsproefschrift van Anne Van de Vijver (*Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Brussel, Intersentia, 2016), waarin de stelling wordt verdedigd dat het *ne bis in idem*-beginsel wel een algemeen rechtsbeginsel in het belastingrecht uitmaakt, kennelijk niet op de hoogte...

Maar is hier wel sprake van een probleem? Het gaat hier niet om overwinstheffingen in de zin van inkomstenbelastingen...

# Gelijkheidsbeginsel?

**Schorsing?** Op 2 maart 2023 werd bij het Grondwettelijk Hof een beroep tot vernietiging en de vordering tot **schorsing** van de wet van 16 december 2022 “tot vaststelling van een tijdelijke solidariteitsbijdrage van de oliesector” ingesteld. Het arrest werd geveld op 15 juni 2023 (nr. 97/2023). Het Grondwettelijk Hof stelde dat er geen redenen tot schorsing voorhanden waren, in lijn met de vaste rechtspraak.

Er zijn nog andere beroepen ingediend tot **vernietiging** van de inframarginale elektriciteitsheffing (nrs. 8032, 8033, 8034, 8035, 8037) en van de aardolieheffing (nrs. 8030, 8036, 8040). Dit leidde nog niet tot enige arresten.



# Gelijkheidsbeginsel?

Niet-sectorgebonden heffingen zouden aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel meer recht hebben gedaan. Ook andere bedrijven maakten door Oekraïne overwinst in 2022, zoals bijv.:

**Rheinmetall** (Leopard Panzer) : “Rheinmetall macht 2022 Rekordgewinn – verfehlt Umsatzziel“, *Handelsblatt* 6 januari 2023: “*Das operative Ergebnis dürfte 2022 um mehr als 20 Prozent gestiegen sein*“.

**Euroclear** : “Euroclear profit soars as payments from Russian sanctions pile up. European securities depository benefits from sharp rise in interest rates“, *The Financial Times* 28 april 2023: “*Profits at Euroclear have more than doubled in the last year as the world’s largest settlement house gained an unexpected windfall from the western sanctions on Russia.*”

# Gelijkheidsbeginsel?

Tot slot nog een bemerking vanwege de Raad van State inzake de inframarginale elektriciteitsheffing:

*“Het voorontwerp is **zeer technisch van aard**, zodat alle finesses ervan moeilijk te doorgronden zijn. De toetsing van het voorontwerp aan hogere rechtsnormen zoals het gelijkheidsbeginsel en het eigendomsrecht kon, mede gelet op het korte tijdbestek waarover de Raad van State beschikte voor het geven van dit advies, slechts op het eerste gezicht en in grote lijnen gebeuren. Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt gezegd, mag daarom niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en, indien er wel iets over wordt gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt. Het zal aan het **Grondwettelijk Hof** toekomen om zich in voorkomend geval uit te spreken over aangevoerde **ongrondwettigheden**, gesteund op feitelijke gegevens die de Raad van State mogelijk niet in aanmerking heeft kunnen nemen in dit advies.”* (advies nr. 72.460/3 van 14 november 2022)...

# Recht op eigendom?

EVRM. De memorie van toelichting tot de wet van 16 december 2022 brengt in herinnering dat de artikelen 16 Gw. en 1 van het *“Eerste Aanvullend Protocol”* bij het *“Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden”* het recht op eigendom beschermen.

Het gebruik van dat recht is volgens de memorie van toelichting echter niet absoluut. Voornoemd artikel 1 zelf stelt dat dit recht kan worden beperkt *“voor zover dat noodzakelijk is om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken”*, zoals het Grondwettelijk Hof ook steevast zegt. Maar is hier in het geval van een feitelijke omzetbelasting wel sprake van zulke schending? Handelt een belastingplichtige niet eerder zoals een BTW-plichtige of een schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing?

# Terugwerkende kracht?

Nieuw burgerlijk wetboek: artikel 1.2. “Toepassing van de wet in de tijd”:

*“De wet beschikt alleen voor de toekomst. Zij heeft geen terugwerkende kracht tenzij dit noodzakelijk is voor een doelstelling van **algemeen belang.**”*

# Terugwerkende kracht?

Terugwerkende kracht behoort bijna tot het DNA van oorlogsheffingen:

*“Met de oorlogswinstbelasting was het indien men de oorlogswinsten inderdaad treffen wilde, niet wel anders mogelijk. Daarbij heeft men over de zeer gewettigde bezwaren tegen het verleenen van terugwerkende kracht aan een belasting wel **moeten** heenstappen, indien men het hoofddoel wilde bereiken” (Nota van Mr. M.W.F. Treub, voorzitter van den Ondernemersraad voor Nederlandsch-Indië, over de inkomstenbelasting, de extrawinstbelasting en de overwinstbelasting van naamloze vennootschappen, de productenbelastingen en de uitvoerrechten op producten, 's Gravenhage, Mouton Co, 1922, 52).*

Nederlandse Raad van State (advies W18.23.00147/IV 6 september 2023): *“Gezien de zeer beperkt beschikbare tijd en de tijdelijkheid van de heffing, en ook de verplichting de verordening uit te voeren, kan de **Afdeling in dit zeer uitzonderlijke geval begrip opbrengen voor de terugwerkende kracht van het voorstel in deze vorm.**”*

# Terugwerkende kracht?

In de memorie van toelichting inzake de inframarginale elektriciteitsheffing wordt de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in herinnering gebracht, waarin staat dat een fiscaalrechtelijke regel enkel als retroactief kan worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op *“feiten, handelingen en toestanden die **definitief** waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden”*.

Er was volgens de minister van Energie *in casu* slechts sprake van een probleem van retroactiviteit als de wet en de eventuele koninklijke besluiten die daaruit moeten volgen niet in werking zouden zijn getreden vóór 31 december 2022. Is dat zo?

Recent: Grondwettelijk Hof: minder streng voor een interpretatieve bepaling: 1 juni 2023 (nr. 86/2023); en eerder streng fiscaal: 15 september 2023 (nr. 118/2023).

## Terugwerkende kracht?

In de memorie van toelichting inzake de inframarginale elektriciteitsheffing wordt ook naar **rechtspraak van het Hof van Cassatie** waarin **directe belastingen** gedefinieerd worden als *“belastingen die worden geheven omwille van een uit zijn aard duurzame toestand of op een reeks van verrichtingen in hun geheel genomen, die aanleiding geven tot een periodieke heffing”* (Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 3042/001, 16) .

De verwijzing betreft een cassatiearrest van 8 juni 2006, zoals volgens de memorie van toelichting gepubliceerd in de jaargang 2007 van het tijdschrift *“Lokale en Regionale Belastingen”*, op bladzijde 49. Bij nader toezien is van dat arrest echter geen enkel spoor te vinden op de aangehaalde plaats. Ook in de *Arresten van het Hof van Cassatie* en in de *Pasicrisie* is er geen sprake van zulke beslissing op die datum... Hoe dan ook lijkt het moeilijk rechtspraak inzake directe belastingen in het kader van deze heffing aan te halen.

# Terugwerkende kracht?

De memorie van toelichting inzake de **inframarginale elektriciteitsheffing** stelt dat volgens het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel iedere belastingplichtige het recht heeft om niet zonder rechtvaardiging zwaarder te worden belast dan andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel beoogt **elke discriminatie te verbieden**.

Er wordt nog verwezen (*Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 3042/001, 16) naar zaken die aanhangig gemaakt werden bij het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de met terugwerkende kracht doorgevoerde **onderwerping van intercommunales aan de vennootschapsbelasting**. Maar zulke rechtspraak is hier ook niet relevant. **De inframarginale electriciteitsheffing is geen directe belasting**.



# Overeenstemming met de verordening?

Een verordening is rechtstreeks van toepassing in het interne recht van de lidstaten. Ze moet niet, zoals een richtlijn, worden “omgezet” in een eigen stuk wetgeving van de lidstaten. Maar een verordening kan **uitvoeringsregelen** in een lidstaat vereisen, bijv. aanduiding van de autoriteit, heffingsbepalingen, enz. Wanneer die uitvoering niet correct gebeurt, kan de Europese overheid de lidstaat aanspreken en uiteindelijk voor het Hof van Justitie brengen wegens niet-nakoming van de verdragsverplichting. Daaraan gaat een informeel “stappenplan” vooraf en, als dat niet lukt, een echte procedure.

Correcte uitvoering? Wat is correct?

*Cfr.* ook rapport van de Europese Commissie van maart 2023.

## VI. Algemene conclusie

# Algemene conclusie

Vaststelling: overwinstheffingen zijn ideaal tijdens en na een oorlog. In “vredestijd” beter anti-trust regelen?

Kritiek ten aanzien van de hier bedoelde heffingen:

- er zijn tal van leemten, gebreken, inconsistenties in de uitvoering van de verordening
- te veel invloed van eerdere wetten inzake aardolie- en gasheffingen
- onduidelijke heffingsmomenten en –technieken
- te geringe rol van de Federale Overheidsdienst Financiën
- geen algemene of bijzondere antimisbruikbepalingen
- geen verwijzingen naar geldend groepsrecht; geen bepalingen wat er dient gebeuren bij herstructureringen, insolventie, etc.
- zijn de heffingen van december 2022 uiteindelijk ook “*misnomers*”?

Jimmy  
Carter



# “Misnomers”

## Verenigde Staten – Wet van 2 april 1980.

De “*Crude Oil Windfall Profit Tax Act*” (P.L. 96-223) werd uitgevaardigd als onderdeel van een compromis tussen de regering-Carter en het Congres over de opheffing van de door president Richard Nixon in 1971 ingevoerde prijscontroles inzake ruwe aardolie. **De wet was bedoeld om de meerinkomsten van olieproducenten als gevolg van de sterke stijging van de olieprijs door het olie-embargo van de OPEC te recupereren.** Volgens de Congressional Research Service was de titel van de wet echter een **zgn. “misnomer”**. **Het ging niet om een overwinstheffing, maar wel om een accijnsheffing.** Dit werd bevestigd door het “*Supreme Court*” (United States v. Ptasynski, 462 U.S. 74 (1983), 6 juni 1983).

Ook de Belgische zgn. “overwinstheffingen” uit 2022 zijn eigenlijk “misnomers” ...

# Literatuurlijst

- T.S. ADAMS, “Principles of Excess Profits Taxation”, *Ann.Am.Acad.Pol.Soc.Sci.* januari 1918, 147.
- T.S. ADAMS, “Federal Taxes upon Income and Excess Profits”, *Am.Econ.Rev.* maart 1918, 18.
- J. ALBRECHT, *Selectief compenseren en vooral energie besparen. En ondertussen (lang) wachten op Europa*, Brussel, Itinera Institute, 8 september 2022.
- S. BACH, “Kommentar. Übergewinnsteuer. Den großen Reibach abschöpfen?”, *Wirtschaftsdienst* 2022/6, 416.
- T. BAUNSGAARD en N. VERNON, *Taxing Windfall Profits in the Energy Sector*, Washington, International Monetary Fund, 2022.
- P. BRÄUMANN, G. KOFLER en M. TUMPEL, *Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Besteuerung von Übergewinnen im Energiesektor*, Wenen, AK Wien, december 2022.
- D. BRÜMMERHOFF, “Besteuerung von Übergewinnen”, *Wirtschaftsdienst* 1975, 298.
- A.G. BUEHLER, “The Taxation of Corporate Excess Profits in Peace and War Times”, *LawContemp.Probl.* 1940, 291.
- D. DESCHRIJVER, *Inkomstenbelastingen 1919-2020. Buitengewone en tijdelijke heffingen*, Herentals, KnopsPublishing, 2021.
- D. DESCHRIJVER, *Energie 2022. Buitengewone en tijdelijke heffingen*, Herentals, KnopsPublishing, 2022.
- DEUTSCHER BUNDESTAG, *Übergewinnsteuern in Europa. Neue Regelungen und Pläne für die Abschöpfung von Übergewinne*, Berlijn, 16 juni 2022.
- EUROPESE COMMISSIE, *Verslag van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad betreffende de evaluatie van noodinterventies in verband met de hoge energieprijzen overeenkomstig Verordening (EU) 2022/1854 van de Raad*, Brussel, 5 juni 2023.

# Literatuurlijst

- EUROPEAN PARLIAMENT, The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States, maart 2023.
- FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER, Windfall profit taxes - do they work?, Londen, 8 september 2022.
- L. GOUKENS, "Loog Van der Straeten tegen de Raad van State? Wet op 'overwinsten' goed bewaard geheim voor oppositie, bedrijven en burgers", *Doorbraak* 16 november 2022.
- S. HEBOUS, D. PRIHARDINI en N. VERNON, *Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance*, Washington, International Monetary Fund, 2022.
- J.R. HICKS, U.K. HICKS en L. ROSTAS, *The Taxation of War Wealth*, Oxford, Clarendon Press, 1942.
- KPMG Meijburg & Co, *Conceptwetsvoorstel inframarginale elektriciteitsheffing*, februari 2023.
- D. LANGENMAYR, "Übergewinnsteuern: Das falsche Instrument in der Krise, aber als langfristige Weiterentwicklung der Gewinnbesteuerung sinnvoll", *StuW* 1/2023.
- NTV, "Wirtschaft. Steuerrechtexperte Hanno Kube. Übergewinnsteuer wäre ein 'verheerendes Signal'", 25 juni 2022.
- C.C. PLEHN, "War Profits and Excess Profits Taxes", *Am.Econ.Rev.* 1920, 284.
- H. RITTERSHAUSEN, "Die Zusammenhänge zwischen Finanzpolitik und Preispolitik", *Finanzarchiv* 1941, 477.
- M. VALTA, "Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes", *StuW* 1/2023.

# Literatuurlijst

“Windfall taxes. Power grab”, *The Economist* 19 maart 2022.

“Windfall taxes on energy companies are a bad idea. Governments should not seize the energy industry’s profits”, *The Economist* 19 mei 2022.

“Hoe de federale regering de jacht op overwinsten opent”, *De Tijd* 20 oktober 2022.

“‘Surrealistische’ overwinstbelasting duwt Luminus diep in het rood”, *De Tijd* 8 maart 2023.

“Taxes sur les surprofits: en deux ans, l’État a engrangé près de 3 milliards d’euros”, *La Libre Belgique* 29 september 2023.