



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.400/3
van 3 juni 2022

avis 71.400/3
du 3 juin 2022

over

sur

een wetsvoorstel 'tot instelling
van een bijzondere
overwinstentaks in de
energiesector' (*Parl.St.*,
Kamer, 2021-2022,
nr. 55-2558/001)

une proposition de loi
'instituant une taxe spéciale sur
les surprofits dans le secteur de
l'énergie' (*Doc. Parl.*,
Chambre, 2021-2022,
n° 55-2558/001)

Op 25 april 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot instelling van een bijzondere overwinstentaks in de energiesector’ (*Parl.St.*, Kamer, 2021-2022, nr. 55-2558/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 17 mei 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 3 juni 2022.

*

Le 25 avril 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘instituant une taxe spéciale sur les surprofits dans le secteur de l'énergie’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 55-2558/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 17 mai 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 juin 2022.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe om een taks van 100% in te voeren op de zogenaamde “overwinsten”, dit zijn de “extra winsten” die in de energiesector worden gemaakt “als gevolg van de uitzonderlijke stijging van de gasprijzen sinds het tweede kwartaal van 2021, terwijl hun kosten voor productie of levering beperkt of niet gestegen zijn” (artikelen 2, 6°, en 7, 6°, van het voorstel). Die taks heeft tot doel “bijkomende maatregelen van de regering te financieren ter bestrijding van de stijgende energieprijzen” (artikelen 3, derde lid, en 8, derde lid). Het voorstel bevat een regeling voor de elektriciteitssector (hoofdstuk 2) en voor de gassector (hoofdstuk 3).

VORMVEREISTEN

3. Krachtens artikel 6, § 3, 2°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ wordt overleg gepleegd tussen de betrokken (gewest)regeringen en de federale overheid “over iedere maatregel op het gebied van het energiebeleid, buiten de bevoegdheden opgesomd in [artikel 6,] § 1, VII”, van die wet. Volgens de gemachtigde heeft een dergelijk overleg niet plaatsgehad omdat het voorstel een louter fiscale aangelegenheid zou betreffen. Door echter een taks van 100% in te voeren op de “overwinsten” van producenten, tussenpersonen, leveranciers, elektriciteitsbedrijven en aardgasondernemingen, met het oog op de financiering van bijkomende maatregelen ter bestrijding van de stijgende energieprijzen, valt niet uit te sluiten dat die maatregel een aanzienlijke weerslag heeft op de energieproductie en dus ook op het energiebeleid van de gewesten. Aan dat vormvereiste zal dan ook nog moeten worden voldaan.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Algemene opmerkingen

A. Summiere regeling en verhouding tot andere belastingen

4. De voorgestelde regeling is vrij summier opgevat. Zo ontbreekt bijvoorbeeld een regeling inzake de vestiging en de invordering van de voorgestelde belasting alsook een geschillenregeling. Ook moet worden vastgesteld dat het voorstel geen bepaling bevat die vergelijkbaar is met artikel 14 § 9, van de wet 11 april 2003 ‘betreffende de voorzieningen aangelegd voor de ontmanteling van de kerncentrales en voor het beheer van splijtstoffen

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

bestraald in deze kerncentrales', naar luid waarvan het verboden is aan de belastingplichtigen om hun individuele bijdrageplicht op enigerlei wijze door te rekenen, te verhalen, rechtstreeks of onrechtstreeks op andere ondernemingen of op de eindafnemer. Volgens de gemachtigde zou dit alsnog worden verholpen via een amendement op het voorstel.

5. De verhouding van de overwinstentaks tot andere belastingen (inzonderheid de vennootschapsbelasting, de belasting op niet-inwoners en reeds eerder ingevoerde repartitiebijdragen) is in het geheel niet geregeld en daardoor hoogst onduidelijk. Het is evenmin duidelijk of de overwinstentaks als een aftrekbare beroepskost in de vennootschapsbelasting wordt beschouwd (vgl. met artikel 14, § 8, van de wet 11 april 2003). Indien het niet om een aftrekbare beroepskost zou gaan, zouden dezelfde winsten immers voor meer dan 100 % worden belast.

Hierover ondervraagd, gaf de gemachtigde de volgende antwoorden:

“De overwinstentaks is van toepassing voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Ze wordt afgetrokken bij de bepaling van de belastbare basis waarop de vennootschapsbelasting van toepassing is.”

En verder:

“De overwinstentaks is een aftrekpost in de vennootschapsbelasting. Ze wordt in vermindering gebracht bij de bepaling van de belastbare basis. Dezelfde winsten worden dus niet dubbel of voor meer dan 100% belast.”

In het licht van het voorgaande en de antwoorden van de gemachtigde dient het wetsvoorstel fundamenteel te worden herwerkt. Het invoeren van de nieuwe belasting noopt immers tegelijk tot een aanpassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), tenzij wordt geopteerd voor een volledig autonome regeling naar het voorbeeld van artikel 14 van de wet van 11 april 2003.

B. Kernenergie

6.1. Volgens de toelichting bij het voorstel is het de bedoeling de overwinstentaks op te vatten als een repartitiebijdrage. Daarbij wordt als voorbeeld genomen de bestaande “repartitiebijdrage op de niet-verlengde kerncentrales”, zoals bedoeld in artikel 14, § 8, van de wet van 11 april 2003. Repartitiebijdragen zijn belastingen waarbij de overheid vooraf het totaalbedrag bepaalt dat zal worden geheven en waarbij het aandeel van de individuele belastingplichtige wordt bepaald door het totaalbedrag om te slaan volgens vooraf door de wetgever bepaalde criteria. In die zin onderscheiden repartitiebelastingen zich van de zogenaamde quotisatiebelastingen waarbij de totale opbrengst van de belasting vooraf niet bekend is, maar enkel als een ‘verwachting’ in de begroting wordt geraamd.

De Belgische staat vestigde voor de jaren 2008 tot 2015 repartitiebijdragen ten laste van de kernenergie-exploitanten op een vast bedrag dat jaarlijks bij wet werd bepaald. Voor het jaar 2016 werd een *ad hoc* repartitiebijdrage ingevoerd op basis van de energieopwekking in de kerncentrales in 2015. Voor de jaren 2017 tot 2026 is voorzien in een permanent mechanisme voor de berekening van de repartitiebijdrage. De repartitiebijdrage wordt dan niet langer

gevestigd op een vast bedrag maar wordt berekend als het hoogste van de volgende twee bedragen: enerzijds een jaarlijks minimumbedrag en anderzijds 38 % van de winstmarge van het beschouwde nucleaire park.

Gevraagd in welke mate in het voorliggende voorstel sprake is van een repartitiebelasting en niet van een quotisatiebelasting, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De overwinstentaks is een quotisatiebelasting. Het totale bedrag ligt niet bij voorbaat vast, maar volgt uit de berekeningen van de overwinsten van de CREG. De analogie met de bestaande repartitiebijdrage (nucleaire taks op de niet-verlengde kerncentrales) slaat enkel op de ‘procedure’ van de overwinstentaks: de CREG berekent de overwinstmarge en op basis van de berekeningen van de CREG legt de Koning vervolgens de overwinstentaks vast en wordt deze bekrachtigd door het parlement (de bestaande repartitiebijdrage wordt ook berekend door de CREG, vastgelegd door de Koning en bekrachtigd door het parlement).”

6.2. Wat betreft de verlengde kerncentrales (Tihange 1, Doel 1 en Doel 2) bepaalt artikel 4/1, § 1, van de wet van 31 januari 2003 ‘houdende de geleidelijke uitstap uit kernenergie voor industriële elektriciteitsproductie’ dat de eigenaars van de kerncentrale Tihange 1 een jaarlijkse vergoeding dienen te betalen als tegenprestatie voor de verlenging van de exploitatieduur.

Artikel 4/1, § 4, van de wet van 31 januari 2003 sluit alle andere heffingen ten voordele van de federale Staat die zouden zijn verbonden aan de eigendom of de exploitatie van de nucleaire centrale Tihange 1, aan de inkomsten, productie of productiecapaciteit van deze centrale of aan het gebruik van nucleaire brandstof door de centrale uit, “met uitzondering van de belastingen van algemene toepassing”.

Met betrekking tot Doel 1 en Doel 2 voorzag artikel 4/2, § 2, van de wet van 31 januari 2003 in een soortgelijke regeling, met inbegrip van de uitsluiting van alle andere heffingen ten voordele van de federale Staat met uitzondering van de belastingen van algemene toepassing. Deze bepaling werd in de wet van 31 januari 2003 ingevoegd bij de wet van 28 juni 2015 ‘tot wijziging van de wet van 31 januari 2003 houdende de geleidelijke uitstap uit kernenergie voor industriële elektriciteitsproductie met het oog op het verzekeren van de bevoorradingszekerheid op het gebied van energie’. Die wet werd door het Grondwettelijk Hof evenwel vernietigd met handhaving van de gevolgen “tot het aannemen, door de wetgever, van een nieuwe wet die is voorafgegaan door de vereiste milieueffectbeoordeling en passende beoordeling, met inspraak van het publiek en een grensoverschrijdende raadpleging, en uiterlijk tot en met 31 december 2022”.²

De vraag rijst bijgevolg of de overwinstentaks bedoeld in het wetsvoorstel kan worden beschouwd als een algemene belasting die buiten de uitsluiting van alle andere heffingen ten voordele van de federale Staat bedoeld in de artikelen 4/1, § 4, en 4/2, § 2, van de wet van 31 januari 2003 zou vallen. Enkel in dat geval zou de invoering van de overwinstentaks immers in lijn liggen met de voornoemde bepalingen van de wet van 31 januari 2003.

² GwH 5 maart 2020, nr. 34/2020.

6.3. Volledigheidshalve moet er nog rekening mee worden gehouden dat de voornoemde vergoedingsstelsels ook het voorwerp hebben uitgemaakt van een overeenkomst van 30 november 2015 tussen de Belgische staat en Engie en Electrabel. Met betrekking tot de kerncentrales Doel 1 en Doel 2 bepaalt artikel 10.1 van de overeenkomst het volgende:

“Conformément aux dispositions de la Loi de Prolongation, la Redevance exclut toutes autres charges en faveur de l’Etat fédéral (à l’exception des impôts d’application générale et des taxes annuelles en vertu de la loi du 15 avril 1994 relative à la protection de la population et de l’environnement contre les dangers résultant des rayonnements ionisants et relative à l’Agence fédérale de Contrôle nucléaire) qui seraient liées à la propriété ou à l’exploitation de Doel 1 ou Doel 2, aux revenus, à la production ou à la capacité de production de ces centrales ou à l’utilisation par celles-ci de combustibles nucléaires.”

Zoals de Raad van State, afdeling Wetgeving, echter al eerder heeft opgemerkt, kan de normatieve functie niet door middel van overeenkomsten met de betrokken ondernemingen worden uitgeoefend, en is de wetgever door die overeenkomst niet gebonden. De wetgever kan bijgevolg terugkomen op eerder aangenomen wettelijke regelingen. Dat neemt uiteraard niet weg dat niet kan worden uitgesloten dat die aanpassingen aanleiding kunnen geven tot vorderingen tot schadevergoeding op basis van die overeenkomst.³

6.4. Gevraagd of de voorgestelde overwinstentaks kan worden beschouwd als een “belasting van algemene toepassing”, als bedoeld in de artikelen 4/1, § 4, en 4/2, § 2, van de wet van 31 januari 2003, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De auteurs zijn van mening dat de overwinstentaks inderdaad een belasting van algemene toepassing betreft. De overwinstentaks is immers gericht op alle overwinsten in de energiesector, niet op de nucleaire productie of de nucleaire exploitatie specifiek.”

De stelling van de gemachtigde, dat de overwinstentaks een belasting van algemene toepassing zou betreffen, kan echter niet zonder meer worden bijgetreden, ermee rekening houdend dat de taks enkel geldt voor de energiesector en enkel betrekking heeft op de overwinsten. Wat dit laatste betreft, valt de overwinstentaks in elk geval te onderscheiden van de vennootschapsbelasting, die betrekking heeft op het totale bedrag van de winst en die in elk geval als een belasting van algemene toepassing is te beschouwen (zie artikel 185, § 1, eerste lid, van het WIB 92). Het komt de Raad van State, afdeling Wetgeving, dan ook veeleer voor dat de overwinstentaks niet valt te beschouwen als een belasting van algemene toepassing.

³ Zie adv.RvS 60.625/3 van 16 december 2016 over amendementen op een wetsontwerp dat heeft geleid tot de wet van 25 december 2016 ‘tot wijziging van de wet van 11 april 2003 betreffende de voorzieningen aangelegd voor de ontmanteling van de kerncentrales en voor het beheer van splijtstoffen bestraald in deze centrales en van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt’, opmerking 3.2 (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2070/006); adv.RvS 57.093/3 van 16 februari 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 28 juni 2015 ‘tot wijziging van de wet van 31 januari 2003 houdende de geleidelijke uitstap uit kernenergie voor industriële elektriciteitsproductie met het oog op het verzekeren van de bevoorradingszekerheid op het gebied van energie’, opmerking 7 (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0967/001, 21-22); adv.RvS 58.448/3 van 16 november 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 12 juni 2016 ‘tot wijziging van de wet van 31 januari 2003 houdende de geleidelijke uitstap uit kernenergie voor industriële elektriciteitsproductie, met het oog op de vaststelling van de jaarlijkse vergoeding verschuldigd voor de verlenging van de kerncentrales Doel 1 en Doel 2’, opmerking 11.1 (*Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1511/001, 18).

7.1. Bovendien lijkt de bij het voorstel ingevoerde overwinstentaks te overlappen met de repartitiebijdragen waarin is voorzien in artikel 14, § 8, van de wet van 11 april 2003. Die repartitiebijdragen zijn van toepassing op exploitanten van niet-verlengde kerncentrales. Het globale bedrag van de repartitiebijdrage is vastgelegd in artikel 14, § 8, van de wet van 11 april 2003.

7.2. Gevraagd hoe het wetsvoorstel zich verhoudt tot artikel 14, § 8, van de wet van 11 april 2003 antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Artikel 14 van de wet van 11 april 2003 betreffende de voorzieningen aangelegd voor de ontmanteling van de kerncentrales en voor het beheer van splijtstoffen bestraald in deze kerncentrales betreft de bestaande nucleaire taks (‘repartitiebijdrage’) voor de niet-verlengde kerncentrales en de nucleaire provisies voor het beheer van het kernafval en de ontmanteling van de kerncentrales. Gezien de huidige situatie, waarbij de energieprijzen de laatste maanden geëxplodeerd zijn en gezinnen, kleine zelfstandigen en KMO’s moeite hebben om hun energiefactuur te betalen, vinden de auteurs het billijk en redelijk om naast artikel 14 van de wet van 11 april 2003 een bijkomende overwinstentaks in te voeren. De burgers vinden de enorme overwinsten die grote energiebedrijven nu boeken immers zeer onrechtvaardig en energie is een basisvoorziening. De regering zou bijkomende maatregelen moeten nemen om de energiefactuur van gezinnen, kleine zelfstandigen en KMO’s te verlagen. Zonder een overwinstentaks dreigen zulke maatregelen echter het staatsbudget verder te ontsporen. Een overwinstentaks is dan ook redelijk en billijk. Italië voerde trouwens recent ook een dergelijke belasting in.

De verplichtingen van de kernexploitanten voortvloeiend uit de wet van 11 april 2003 blijven onverminderd gelden en staan los van dit wetsvoorstel voor het afkomen van de overwinsten. De overwinsten zijn immers de éxtra winsten die geboekt worden door de uitzonderlijk hoge gasprijzen, bovenop de winsten die actoren reeds in ‘normale’ omstandigheden in de energiemarkt realiseren. Ook zonder de huidige energiecrisis en uitzonderlijk hoge gasprijzen zouden de kernexploitanten aan al hun (financiële) verplichtingen moeten voldoen met betrekking tot de nucleaire voorzieningen. De auteurs zijn dus van mening dat er geen link bestaat tussen de nucleaire provisies en de overwinsten die de kernexploitanten momenteel boeken.

Wat betreft de repartitiebijdrage voor de niet-verlengde kerncentrales: de berekening, het gehanteerde minimumpercentage (38%) en de degressieve kortingen zijn bepaald als onderdeel van het akkoord dat de voormalige regering Michel in 2015 afsloot met de kernexploitanten voor de verlenging van Doel 1 en 2. De repartitiebijdrage is erop gericht de *windfall profits* (voortvloeiend uit de versnelde afschrijving van de kerncentrales door de Staat, vóór de liberalisering van de elektriciteitsmarkt) die de niet-verlengde kerncentrales genereren te belasten. Bij de bepaling van de repartitiebijdrage (berekeningsmethode, percentage, etc.) werd er echter uitgegaan van normale marktomstandigheden. Die zijn er vandaag niet, gezien de uitzonderlijke hoge energieprijzen en de grote volatiliteit op de energiebeurzen. De repartitiebijdrage richt zich op het belasten van de ‘normale’ winsten van de niet-verlengde kerncentrales (en dus niet van alle kerncentrales). Onderhavig wetsvoorstel richt zich op de overwinsten, de oneigenlijke winsten die de kernexploitanten maken boven de ‘normale’ winst. Voor de auteurs is de finaliteit van onderhavig wetsvoorstel het afkomen van de overwinsten, niet het extra belasten van de normale nucleaire rente (= de opbrengsten die de kernexploitanten genereren met de niet-verlengde kerncentrales in normale marktomstandigheden). Bij de berekening van de overwinstenmarge door de CREG moet rekening gehouden worden met de bestaande nucleaire taks. In zoverre dat de nucleaire taks nu al een deel van de overwinsten belast, moet deze in mindering gebracht worden bij

de bepaling van de overwinstmarge. Indien de Raad van State dit nodig acht, zullen de auteurs een amendement indienen op het wetsvoorstel om dit te preciseren.

De auteurs wensen tot slot op te merken dat dit voorstel niet enkel gericht is op de kernexploitanten, maar dat alle overwinsten in de energiesector gevisieerd worden.”

7.3. Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat de overwinstentaks zou bestaan naast de repartitiebijdragen.

De doelstelling van de repartitiebijdragen is erin gelegen de overwinsten van de exploitatie van kerncentrales te belasten teneinde de staat de middelen ter beschikking te stellen voor haar algemeen sociaaleconomisch beleid dat rechtstreeks of onrechtstreeks gelinkt is aan het energiebeleid, teneinde tegemoet te komen aan de Europese voorschriften en doelstellingen, alsook om de sociale energiecohesie te versterken die aanzienlijk werd aangetast.⁴ Ook de repartitiebijdragen lijken bijgevolg betrekking te hebben op overwinsten, zij het enkel de overwinsten die voortkomen uit de exploitatie van kernenergie. Bovendien bevat de berekeningswijze van de repartitiebijdrage in de bijlage bij de wet van 25 december 2016 ‘tot wijziging van de wet van 11 april 2003 betreffende de voorzieningen aangelegd voor de ontmanteling van de kerncentrales en voor het beheer van splijtstoffen bestraald in deze centrales en van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt’ eveneens verwijzingen naar de winstmarges waardoor ook met de repartitiebijdragen overwinsten lijken te worden belast. De verhouding tussen de repartitiebijdragen en de in het voorstel bedoelde overwinstentaks moet bijgevolg worden geregeld.

C. Het legaliteitsbeginsel

8.1. Overeenkomstig artikel 4, eerste lid, en artikel 9, eerste lid, van het wetsvoorstel bepaalt de Koning, na overleg in de Ministerraad en op voorstel van de CREG de berekeningsmethode van de overwinstmarge. De artikelen 4 en 9 bepalen vervolgens hoe de overwinstmarge wordt berekend (tweede lid) en vervolgens de overwinsten (derde lid). Uit die berekeningswijze van de overwinsten kan evenwel geenszins worden afgeleid wat *in concreto* wordt verstaan onder overwinsten.

8.2. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, namelijk de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en

⁴ Parl.St. Kamer 2015-2016, nr. 54-2070/1, 8.

betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁵

8.3. Gevraagd om de draagwijdte te verduidelijken van de delegatie aan de Koning om de berekeningsmethode te bepalen van de overwinstmarge, op grond waarvan dan vervolgens de overwinsten worden berekend, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In artikel 4 wordt duidelijk gedefinieerd hoe de overwinst(marge) berekend moet worden aan de hand van de berekeningsmethode. Zowel het tweede als het derde lid van het artikel bepalen de berekeningsmethode. De overwinstmarge wordt berekend als het verschil tussen de winst die een onderneming effectief boekt door de hoge gasprijzen en de winst die een onderneming zou boeken zonder de sterke stijging van de gasprijzen sinds het tweede kwartaal van 2021. Met andere woorden: de overwinsten zijn gelijk aan de extra winsten die actoren boeken dóór de energiecrisis en die dus op een oneigenlijke manier gerealiseerd worden. Deze berekening gebeurt aan de hand van de elektriciteitsprijzen zoals beschreven in het derde lid.

In het wetsvoorstel ligt de definitie van de overwinst en de methodologie voor het berekenen van de overwinstmarges dus vast. Deze berekeningswijze laat actoren in de energiemarkt toe om te voorspellen of en hoeveel zij zullen belast worden op de overwinst. De Koning zal bepalen wat de concrete toepassing is op elk geval met de precieze modaliteiten van de berekeningmethode. Zo zijn er verschillende elektriciteitsprijzen op verschillende energiebeurzen: de korte termijn spotmarkten en de lange termijn forwardmarkten: de maandmarkten M+1, M+2 en M+3, de kwartaalmarkten Q+1, Q+2, Q+3 en Q+4 en de jaarmarkten: Y+1, Y+2 en Y+3. De producenten kunnen vrij kiezen op welke markt ze hun elektriciteit verkopen of hedgen. De prijsstijgingen op deze verschillende beurzen zijn niet dezelfde. En dus zijn de overwinsten die een producent boekt op de verschillende beurzen niet dezelfde. Hoe er rekening gehouden wordt met de hedging strategie van een producent is onderdeel van de delegatie van de berekeningsmethode aan de Koning.”

8.4. De gemachtigde bevestigde aldus dat de Koning zal bepalen “wat de concrete toepassing is op elk geval met de precieze modaliteiten van de berekeningmethode”. Bijgevolg heeft de vaststelling door de Koning van de berekeningsmethode van de overwinstmarge ook betrekking op de vaststelling van de belastbare grondslag. Gelet op het fiscale legaliteitsbeginsel staat het echter aan de wetgever om de berekeningsmethode van de overwinsten en de overwinstmarge vast te stellen. De technische uitwerking ervan kan dan desgevallend aan de Koning worden overgelaten.⁶ De delegatie aan de Koning in de artikelen 4 en 9 van het voorstel is echter niet op afdoende wijze afgebakend in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel, gelet op de vage begrippen die daarin worden gehanteerd voor het bepalen van de belastbare grondslag (“hoge gasprijzen”, “sterke stijging”). De gemachtigde gaf wat dat betreft de volgende toelichting:

⁵ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

⁶ Adv.RvS 68.974/3 van 16 april 2021 over een voorontwerp van wet dat heeft geleid tot de wet van 27 juni 2021 ‘houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten’, opmerking 6, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1993/001, 117; adv.RvS 70.786/1-3, van 31 december 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 14 februari 2022 ‘houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie’, p. 12, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2430/001, 117.

“De overwinsten zijn de éxtra winsten die actoren in de energiesector boeken dóór de crisis. Het tweede lid verduidelijkt dat de overwinsten moeten berekend worden als een verschil in winsten: de winst die een actor boekt door de huidige, uitzonderlijk hoge prijzen en de winst die ze geboekt zou hebben zonder de uitzonderlijke stijging van de energieprijzen. Het derde lid van artikel 4 en artikel 9 specificeert vervolgens verder hoe de overwinsten berekend moeten worden. De drempel voor overwinsten (van wanneer is er volgens de auteurs sprake van overwinsten) wordt gedefinieerd als het 95e percentiel van de energieprijzen in de periode van 1 januari 2015 tot en met 1 januari 2020. Zodoende zijn de auteurs van mening dat de delegatie aan de Koning voldoende rechtszeker is geformuleerd. Een numeriek voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat het 95e percentiel van de energieprijzen in de periode 2015-2020 gelijk is aan 50 EUR/MWh. De elektriciteitsprijs was dus zelden hoger dan 50 EUR/MWh pre-crisis. In de elektriciteitsmarkt wordt de elektriciteitsprijs bepaald door de productiekosten van de duurste elektriciteitscentrale die stroom moet produceren (de ‘marginale’ eenheid, in meeste gevallen een gascentrale). De productiekosten van andere technologieën die geen aardgas gebruiken of CO₂ uitstoten (bv. kerncentrales, windmolen) is veel lager. Ze gebruiken hun inframarginale rentes (het verschil tussen hun operationele productiekosten en de elektriciteitsprijs die ze krijgen op de beurs) om hun investeringen af te betalen. Door de huidige energiecrisis is de gasprijs echter ontploft. Doordat de elektriciteitsprijs op de beurs bepaald wordt door de productiekosten van een gascentrale is ook de elektriciteitsprijs gestegen. Vandaag ligt de elektriciteitsprijs op de lange termijnbeurzen bijvoorbeeld tussen de 140 - 190 EUR/MWh. Dat betekent dat voor elke MWh die een kerncentrale vandaag verkoopt, ze niet 50 EUR, maar tussen de 140-190 EUR verdient. Conform het derde lid van artikel 4, wordt de overwinsten dus berekend als het verschil tussen de winst die een actor boekt door de huidige, uitzonderlijk hoge prijzen en de winst die ze geboekt zou hebben zonder de uitzonderlijke stijging van de energieprijzen. In dit numeriek voorbeeld: de producent boekt 90 - 140 EUR overwinst voor elke MWh die hij verkoopt.”

Spijts de toelichting van de gemachtigde moet worden vastgesteld dat de bepaling van de belastbare grondslag, door het gebruik van zeer vage begrippen, zeer onduidelijk is, waardoor de Koning een te ruime bevoegdheid verkrijgt in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel.

8.5. De vraag rijst ook in welke mate deze berekeningsmethode representatief is in het licht van de volledige productie- en distributieketen van elektriciteit en gas. Zo volgt uit de artikelen 4, derde lid, en 9, derde lid, van het voorstel dat wordt gewerkt met een langjarig gemiddelde van de gas- en elektriciteitsprijzen, met name de prijs tussen 1 januari 2015 tot en met 1 januari 2020. Het is onzeker of deze vergelijking nog wel relevant is voor de jaren 2023 en 2024, waarvoor eveneens in een overwinstentaks wordt voorzien (zie de artikelen 3, eerste lid, en 8, eerste lid, van het voorstel), en waarvoor in beginsel nieuwe overeenkomsten zullen worden gesloten waardoor wat thans als overwinst wordt bestempeld op dat ogenblik wellicht geen overwinst meer zal zijn. De gemachtigde gaf dienaangaande de volgende toelichting:

“De auteurs wensen eerst en vooral het uitzonderlijke karakter van de overwinstentaks te benadrukken. De bedoeling van dit wetsvoorstel is niet om een nieuwe, recurrente energietaks in te voeren, maar enkel om de tijdelijke overwinsten te belasten, die geboekt worden in deze zeer ernstige energiecrisis. Eenmaal de energiecrisis gedaan is en de energieprijzen terug dalen naar hun pre-crisisniveau worden er immers geen overwinsten meer geboekt. Gezien het uitzonderlijke karakter van de overwinstentaks stellen de auteurs daarom voor om de energieprijzen te vergelijken met

een vaste pre-crisis referentie. Ook Italië voerde een overwinstentaks in op basis van een vaste pre-crisis referentie. Aldoende kan de uitzonderlijkheid van de overwinsten bepaald worden. De auteurs wensen er tot slot op te wijzen dat dit wetsvoorstel niet verhindert dat energieprijzen nog fluctueren (zoals pre-crisis ook het geval was), aangezien er met een bovenlimiet van het 95e percentiel van de elektriciteitsprijzen gewerkt wordt.”

Het is aangewezen om in de loop van de parlementaire behandeling van het voorstel een concreet cijfervoorbeeld te geven van de werking van deze overwinstentaks en hoe die zich voltrekt in het licht van de volledige productie- en distributieketen van elektriciteit en gas. De taks is immers van toepassing op zowel producenten als leveranciers en tussenpersonen van elektriciteit en gas.

8.6. Daarnaast zijn er nog een aantal andere onduidelijkheden met betrekking tot de berekening van de overwinsten.

Gevraagd hoe de overwinsten worden berekend voor belastingplichtigen die niet een boekhouding per kalenderjaar voeren, antwoordde de gemachtigde:

“De overwinstentaks wordt per kalenderjaar berekend en bepaald, onafhankelijk van het boekjaar van een bedrijf. Ze volgt immers uit de berekeningen van de CREG op basis van de reële activiteiten van de belastingplichtige (op basis van de volumes en prijzen waaraan de belastingplichtige elektriciteit en/of gas verkoopt of doorverkoopt).”

Gevraagd hoe de taks wordt berekend voor belastingplichtigen met een verkort of verlengd boekjaar, antwoordde de gemachtigde:

“De overwinstentaks wordt door de CREG berekend aan de hand van de reële activiteiten van de belastingplichtige (op basis van de volumes en prijzen waaraan de belastingplichtige elektriciteit en/of gas verkoopt of doorverkoopt). Als de reële activiteiten van de belastingplichtige verkort of verlengd worden (bv. een producent stopt tijdens het jaar met produceren), dan wordt hier in de berekeningen van de CREG mee rekening gehouden. Als het boekjaar verkort of verlengd wordt om boekhoudkundige redenen, dan wordt hier bij de berekening geen rekening mee gehouden.”

Deze aspecten van de berekeningswijze van de overwinsten worden het best nog verduidelijkt tijdens de parlementaire behandeling van het voorstel. In geen geval echter mogen de verschillende situaties die zich kunnen voordoen aanleiding geven tot een ongelijke behandeling in het licht van het gelijkheidsbeginsel (zie ook de opmerking hierna).

D. Het gelijkheidsbeginsel

9.1. Het wetsvoorstel is van toepassing op de overwinsten gerealiseerd in de inkomstenjaren 2021, 2022, 2023 en 2024 door producenten, tussenpersonen, leveranciers, elektriciteitsbedrijven en aardgasondernemingen (artikelen 3, eerste lid, en 8, eerste lid, van het voorstel). De artikelen 4, derde lid, en 9, derde lid, ervan bepalen dat de overwinsten worden berekend aan de hand van het verschil tussen de gas- of elektriciteitsprijzen waaraan gas of elektriciteit wordt verkocht of doorverkocht in het aanslagjaar waarvoor de overwinsten worden berekend, enerzijds, en de gas- of elektriciteitsprijzen van voor de sterke stijging van de

gasprijzen in het tweede kwartaal van 2021, berekend als de 95e percentiel van de gas- of elektriciteitsprijzen in de periode van 1 januari 2015 tot en met 1 januari 2020, anderzijds.

Gevraagd naar de relevantie van de vaste pre-crisis referentie, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, voor alle jaren waarin de overwinstentaks wordt geheven, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Producenten verkopen een groot deel van hun stroom 1, 2 en 3 jaar op voorhand (de zogenaamde ‘hedging’ op de energiebeurzen, maximaal 3 jaren op voorhand). Zo wordt er dit jaar, in 2022, stroom verkocht voor levering in 2023, 2024 en 2025. De inkomsten die een producent in 2024 boekt zijn dus het gevolg van de verkoopcontracten die de producent in 2021 (3 jaar op voorhand op de Y+3 beurs), in 2022 (2 jaar op voorhand, op de Y+2 beurs) en in 2023 (1 jaar op voorhand op de Y+1 beurs) verkoopt en het deel van haar stroomproductie die ze in 2024 (het jaar zelf, op de kwartaal-, maand-, of dagmarkt) nog verkoopt. Met andere woorden: de overwinsten die producenten nu al verzilverd hebben door het afsluiten van zeer dure verkoopcontracten na september 2021, worden pas gerealiseerd in 2023 of 2024. Een producent kan bijvoorbeeld vandaag de dag een deel van haar stroom verkopen op de Y+2 beurs. Ze verkoopt (‘hedged’) vandaag haar stroom aan zeer hoge prijzen, maar krijgt die pas uitbetaald de dag voor levering (in 2024 dus). De pre-crisis referentie voor overwinsten is dus vanuit ons standpunt ook in de jaren 2023-2024 nog relevant. De overwinsten worden immers nu al verzilverd door elektriciteit te hedgen op de lange termijnmarkten.”

Die redenering lijkt te kunnen opgaan voor producenten, maar de vraag rijst of dit ook het geval is voor leveranciers en tussenpersonen die niet over een eigen productiepark beschikken. De gemachtigde stelde dienaangaande het volgende:

“De auteurs wensen met dit wetsvoorstel de overwinsten van alle actoren in de energiesector af te romen, dus niet enkel die van de producenten. Zodoende wil het wetsvoorstel een overwinstentaks invoeren op alle actoren in de energiesector, inclusief tussenpersonen en leveranciers. Tussenpersonen en niet-producerende leveranciers hebben de mogelijkheid om te speculeren op de abnormale stijging van de energieprijzen en kunnen momenteel ook overwinsten boeken. Uit de berekeningen van de regulator CREG zal blijken welke actoren effectief overwinsten boeken. Als tussenpersonen en/of leveranciers zonder eigen productiepark geen overwinsten boeken, dan is de overwinstentaks vanzelfsprekend voor hen gelijk aan nul.”

9.2. Spijts deze toelichting blijft de vraag of de berekeningswijze van de overwinsten in de artikelen 4, derde lid, en 9, derde lid, van het wetsvoorstel representatief is voor *alle* in het voorstel vermelde categorieën van belastingplichtigen. Indien dat niet het geval is, zou de berekeningswijze op gespannen voet komen te staan met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel, aangezien dan verschillende situaties op dezelfde wijze zouden worden behandeld. Zonder wat dat betreft over de vereiste technische kennis te beschikken, komt het de Raad van State, afdeling Wetgeving, voor dat de berekeningswijze van de overwinsten, die nu uniform is voor alle categorieën van belastingplichtigen, meer gedifferentieerd zou moeten worden naargelang de betrokken categorie, daarbij rekening houdend met de concrete situatie waarin zij zich in het licht van de betrokken prijsevolutie bevinden.

E. Het eigendomsrecht

10.1. De artikelen 3, tweede lid, en 8, tweede lid, van het voorstel bepalen dat de overwinstentaks gelijk is aan (100% van) de overwinstmarge. Gevraagd of er dan een verschil is tussen de overwinsten en de overwinstmarge antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In het wetsvoorstel wordt getracht een juridische definitie van overwinsten te geven. De hoogte van de overwinsten van een bepaalde actor (met andere woorden het exacte bedrag van de overwinsten die een bepaalde actor boekt) wordt berekend door de CREG aan de hand van de berekeningsmethode als bedoeld in artikel 4 en dit bedrag wordt gedefinieerd als de ‘overwinstmarge’. Naar analogie van de repartitiebijdrage, waarbij de CREG de ‘winstmarge’ van de niet-verlengde kerncentrales berekend, definiëren wij hier dus het begrip ‘overwinstmarge’ als het bedrag dat berekend wordt door de CREG. Dit om een onderscheid te maken tussen het juridische concept ‘overwinsten’ en het bedrag dat de CREG berekend door toepassing van de berekeningsmethode (= ‘overwinstenmarge’). Numeriek zijn de overwinsten en de overwinstmarge alsook de overwinstentaks zelf (aangezien de auteurs alle overwinsten wensen af te romen) gelijk. De auteurs hebben er echter voor gekozen om de overwinstentaks in dit wetsvoorstel op te zetten naar analogie met de bestaande repartitiebijdrage en maken daarom een onderscheid tussen het juridisch concept ‘overwinst’ en de exacte berekening van het bedrag van de overwinsten door de CREG, de ‘overwinstmarge’.”

10.2. Gevraagd naar een verantwoording voor een belasting van 100% in het licht van het eigendomsrecht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De auteurs zijn van mening dat het grondwettelijk gewaarborgd eigendomsrecht niet wordt geschaad, aangezien dit wetsvoorstel enkel de overwinsten belast en niet de totale winst (= de ‘normale’ winst plus de overwinst) van een onderneming. De gewone (‘normale’) winst blijft immers bestaan. De overwinsten die momenteel in deze crisis geboekt worden, moeten als abusief gezien worden in een situatie waarin veel burgers hun energiefactuur nog moeilijk kunnen betalen. Slechts het abusieve gedeelte van de winst wordt aan 100% belast. Op 3 maart 2022 riep het Internationaal Energieagentschap⁷ de lidstaten op om de overwinsten in de energiesector af te romen en de opbrengsten te gebruiken om de energiefactuur te verlagen. Op 8 maart riep de Europese Commissie de lidstaten voor hetzelfde op⁸. Het afromen van de overwinsten is dus niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd eigendomsrecht.”

10.3. In dit verband kan worden gewezen op het arrest nr. 107/2005 van het Grondwettelijk Hof, met betrekking tot een regeling van het Waalse Gewest inzake successierechten van meer dan 80 %, waarin het Hof oordeelde dat de verplichting, voor de legataris, om hoge rechten te betalen, van die aard is dat afbreuk wordt gedaan aan het recht op het ongestoord genot van eigendom, dat gewaarborgd is bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens:

“B.15.2. De verplichting, voor de legataris, om hoge rechten te betalen, is eveneens van die aard dat afbreuk wordt gedaan aan het recht op het ongestoord genot van eigendom, dat gewaarborgd is bij artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

⁷ <https://www.iea.org/reports/a-10-point-plan-to-reduce-the-european-unions-reliance-on-russian-natural-gas>.

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2022%3A108%3AFIN>.

Die bepaling vermeldt dat de bescherming van het eigendomsrecht ‘echter op geen enkele wijze het recht aantast (...) dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren’.

Ook al beschikt de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge, toch kan een belasting onevenredig zijn en op onverantwoorde wijze afbreuk doen aan het ongestoord genot van iemands eigendom indien zij het billijk evenwicht verbreekt tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het recht op het ongestoord genot van eigendom (E.H.R.M., Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH t. Nederland, 23 februari 1995; s.a. Dangeville t. Frankrijk, 16 april 2002 en s.a. Cabinet Diot en s.a. Gras Savoye t. Frankrijk, 16 april 2002; Buffalo SRL in vereffening t. Italië, 3 juli 2003). Overigens wordt ook aangenomen dat de rechten op geërfde onroerende goederen afbreuk kunnen doen aan de rechten die gewaarborgd zijn bij artikel 1 van het voormelde Eerste Aanvullend Protocol (Jokela t. Finland, 21 mei 2002).

B.15.3. Ook al kon de decreetgever, om de redenen die in B.12 en B.13 zijn uiteengezet, redelijkerwijs de progressiviteit van de belasting verhogen om de kleine en middelgrote nalatenschappen te bevoordelen en daarbij niettemin zijn budgettaire doelstelling na te komen, toch dient te worden onderzocht of een tarief van 90 pct., dat van toepassing is op de schijf boven 175.000 euro, niet van die aard is dat op onevenredige wijze afbreuk wordt gedaan aan het recht van een categorie van personen op het ongestoord genot van hun eigendom.

B.15.4. Het is denkbaar dat de wetgever, naast de fiscale doelstelling die hij nastreeft, in bepaalde aangelegenheden het gedrag van de belastingplichtigen probeert te beïnvloeden, hetgeen een bijzonder hoge aanslagvoet kan rechtvaardigen. Dat geldt bijvoorbeeld voor heffingen die tot doel hebben de consument ertoe aan te zetten geen wegwerpartikelen te gebruiken, noch producten die schadelijk zijn voor het leefmilieu (zie in die zin de arresten nrs. 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 inzake milieutaksen), die ertoe strekken onwettig gedrag te bestraffen (zie de arresten nrs. 44/2000, 28/2003 en 72/2004 inzake geheime commissielonen), of getolereerde maar schadelijke activiteiten tegen te gaan (zie het arrest nr. 100/2001 inzake spelen en weddenschappen).

B.15.5. (...).

B.15.6. Te dezen heeft de decreetgever niet alleen op onevenredige wijze afbreuk gedaan aan het recht van de erflater om over zijn eigendom te beschikken, maar is hij evenmin tegemoet gekomen aan de legitieme verwachtingen van de legataris om die eigendom te erven, door een heffingspercentage vast te stellen dat niet te vergelijken is met de fiscale rechten op andere vormen van eigendomsoverdracht, noch met de rechten die gelden voor andere categorieën van erfgenamen.

Ook al behoort het tot de beleidskeuzes van de fiscale wetgever om verschillende tarieven toe te passen op verschillende belastingen, en de categorieën van erfgenamen verschillend te belasten, toch is het klaarblijkelijk onevenredig om, inzake successierechten, een dermate hoog tarief toe te passen dat door geen enkele doelstelling die specifiek is voor de beoogde categorie van belastingplichtigen, wordt verantwoord, maar waarbij uitsluitend de nagestreefde budgettaire doelstelling in aanmerking wordt genomen.”⁹

⁹ GwH nr. 107/2005 22 juni 2005, overw. B.15.2-B.15.6.

10.4. In het aangehaalde arrest van het Grondwettelijk Hof betrof het een successierecht van 80%. In het wetsvoorstel wordt een overwinstentaks van 100% ingevoerd.¹⁰ De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel geeft aan dat de overwinstentaks ertoe dient de “buitensporige overwinsten” in de energiesector te belasten. Er wordt evenwel niet verantwoord waarom een tarief van 100% evenredig zou zijn in het licht van die doelstelling, en dat er aldus een billijk evenwicht zou bestaan tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het recht op het ongestoord genot van eigendom.

In het licht van het voorgaande zal het wetsvoorstel nog aan een grondig onderzoek moeten worden onderworpen.

F. Conclusie

11. Uit de hiervoor gemaakte opmerkingen moet worden afgeleid dat het voorstel grondig moet worden heroverwogen en herwerkt. De Raad van State, afdeling Wetgeving, ziet dan ook af van een nader onderzoek ervan.

*

¹⁰ Indien de samenhang met andere belastingen niet wordt geregeld (zie opmerking 5), gaat het zelfs om een belasting die 100% overstijgt.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'instaurer une taxe de 100% sur les « surprofits », à savoir les « bénéfices supplémentaires » réalisés dans le secteur de l'énergie « à la suite de l'augmentation exceptionnelle des prix du gaz depuis le deuxième trimestre de 2021, alors que leurs coûts de production ou de livraison sont limités ou n'ont pas augmenté » (articles 2, 6°, et 7, 6°, de la proposition). Cette taxe a pour objectif « de financer les mesures supplémentaires prises par le gouvernement pour lutter contre la hausse des prix de l'énergie » (articles 3, alinéa 3, et 8, alinéa 3). La proposition contient un dispositif pour le secteur de l'électricité (chapitre 2) et un pour le secteur du gaz (chapitre 3).

FORMALITÉS

3. En vertu de l'article 6, § 3, 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', une concertation associant les gouvernements (régionaux) concernés et l'autorité fédérale a lieu « pour toute mesure au sujet de la politique de l'énergie, en dehors des compétences énumérées [à l'article 6], § 1^{er}, VII », de cette loi. Selon le délégué, pareille concertation n'a pas eu lieu au motif que la proposition concernerait une matière purement fiscale. Or, en instaurant une taxe de 100% sur les « surprofits » réalisés par les producteurs, les intermédiaires, les fournisseurs, les entreprises d'électricité et les entreprises de gaz naturel, en vue de financer des mesures supplémentaires de lutte contre la hausse des prix de l'énergie, il n'est pas exclu que cette mesure ait une incidence considérable sur la production d'énergie et donc également sur la politique énergétique des régions. Cette formalité devra dès lors encore être accomplie.

EXAMEN DU TEXTE

Observations générales

A. Réglementation sommaire et articulation avec d'autres taxes

4. La réglementation proposée a été conçue de manière relativement sommaire. Ainsi, des dispositions en matière d'établissement et de recouvrement de la taxe proposée ainsi qu'un règlement des litiges font défaut. Force est également de constater que la proposition ne comporte pas de disposition similaire à l'article 14, § 9, de la loi du 11 avril 2003 'sur les provisions constituées pour le démantèlement des centrales nucléaires et pour la gestion des

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

matières fissiles irradiées dans ces centrales', selon lequel il est interdit aux contribuables de facturer ou répercuter de quelque façon l'obligation de leur contribution individuelle, directement ou indirectement, sur d'autres entreprises ou sur le client final. Selon le délégué, il y serait encore remédié par la voie d'un amendement à la proposition.

5. L'articulation entre la taxe sur les surprofits et d'autres impôts (notamment l'impôt des sociétés, l'impôt des non-résidents et des contributions de répartition déjà instaurées auparavant) n'est pas du tout réglée et, de ce fait, est fort nébuleuse. On n'aperçoit pas non plus clairement si la taxe sur les surprofits est considérée comme des frais professionnels déductibles à l'impôt des sociétés (comparer avec l'article 14, § 8, de la loi du 11 avril 2003). En effet, s'il ne s'agissait pas de frais professionnels déductibles, les mêmes profits seraient taxés à plus de 100%.

Interrogé à ce propos, le délégué a donné les réponses suivantes :

« De overwinstentaks is van toepassing voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Ze wordt afgetrokken bij de bepaling van de belastbare basis waarop de vennootschapsbelasting van toepassing is ».

Et d'ajouter :

« De overwinstentaks is een aftrekpost in de vennootschapsbelasting. Ze wordt in vermindering gebracht bij de bepaling van de belastbare basis. Dezelfde winsten worden dus niet dubbel of voor meer dan 100% belast ».

Au regard de ce qui précède et compte tenu des réponses du délégué, la proposition de loi doit être remaniée de manière approfondie. En effet, l'instauration de la nouvelle taxe nécessite en même temps une adaptation du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), sauf si l'on opte pour une réglementation entièrement autonome à l'instar de l'article 14 de la loi du 11 avril 2003.

B. Énergie nucléaire

6.1. Selon les développements de la proposition, l'intention est de concevoir la taxe sur les surprofits comme une contribution de répartition. À cet égard, la « contribution de répartition sur les centrales nucléaires non prolongées » existante, visée à l'article 14, § 8, de la loi du 11 avril 2003, est citée à titre d'exemple. Les contributions de répartition sont des impôts pour lesquels l'autorité fixe préalablement le montant total qui sera perçu et pour lesquels la part du contribuable individuel est fixée en répartissant le montant total selon des critères préalablement déterminés par le législateur. En ce sens, les impôts de répartition se distinguent des taxes dites de cotisation pour lesquelles le produit total de la taxe n'est pas connu au préalable, mais uniquement estimé comme une 'prévision' dans le budget.

L'État belge a établi pour les années 2008 à 2015 des contributions de répartition à charge des exploitants nucléaires à un montant forfaitaire fixé annuellement par la loi. Pour l'année 2016, une contribution de répartition *ad hoc* a été instaurée sur la base de l'énergie produite par les centrales nucléaires en 2015. Pour les années 2017 à 2026, un mécanisme permanent a été prévu pour le calcul de la contribution de répartition. La contribution de répartition n'est donc plus établie forfaitairement, mais est calculée au montant le plus élevé des

deux montants suivants : d'une part, un montant minimal annuel et, d'autre part, 38% de la marge de profitabilité du parc nucléaire considéré.

À la question de savoir dans quelle mesure la proposition à l'examen fait état d'un impôt de répartition et non d'une taxe de cotisation, le délégué a répondu ce qui suit :

« De overwinstentaks is een quotisatiebelasting. Het totale bedrag ligt niet bij voorbaat vast, maar volgt uit de berekeningen van de overwinsten van de CREG. De analogie met de bestaande repartitiebijdrage (nucleaire taks op de niet-verlengde kerncentrales) slaat enkel op de 'procedure' van de overwinstentaks: de CREG berekent de overwinstmarge en op basis van de berekeningen van de CREG legt de Koning vervolgens de overwinstentaks vast en wordt deze bekrachtigd door het parlement (de bestaande repartitiebijdrage wordt ook berekend door de CREG, vastgelegd door de Koning en bekrachtigd door het parlement) ».

6.2. En ce qui concerne les centrales nucléaires prolongées (Tihange 1, Doel 1 et Doel 2), l'article 4/1, § 1^{er}, de la loi du 31 janvier 2003 'sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité' dispose que les propriétaires de la centrale nucléaire Tihange 1 doivent payer une redevance annuelle en contrepartie de la prolongation de la durée d'exploitation.

L'article 4/1, § 4, de la loi du 31 janvier 2003 exclut toutes autres charges en faveur de l'État fédéral qui seraient liées à la propriété ou à l'exploitation de la centrale nucléaire Tihange 1, aux revenus, production ou capacité de production de cette centrale ou à l'utilisation par celle-ci de combustible nucléaire, « à l'exception des impôts d'application générale ».

En ce qui concerne Doel 1 et Doel 2, l'article 4/2, § 2, de la loi du 31 janvier 2003 prévoyait un régime similaire, en ce compris l'exclusion de toutes autres charges en faveur de l'État fédéral, à l'exception des impôts d'application générale. Cette disposition a été insérée dans la loi du 31 janvier 2003 par la loi du 28 juin 2015 'modifiant la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité afin de garantir la sécurité d'approvisionnement sur le plan énergétique'. Toutefois, la Cour constitutionnelle a annulé cette loi, en maintenant ses effets « jusqu'à l'adoption, par le législateur, d'une nouvelle loi précédée d'une évaluation de ses incidences sur l'environnement et d'une évaluation appropriée requises, comprenant une participation du public et une consultation transfrontalière, et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2022 inclus »².

Par conséquent, la question se pose de savoir si la taxe sur les surprofits visée dans la proposition de loi peut être considérée comme un impôt d'application générale qui s'inscrirait en dehors de l'exclusion de toutes autres charges en faveur de l'État fédéral, visées aux articles 4/1, § 4, et 4/2, § 2, de la loi du 31 janvier 2003. En effet, ce n'est que dans cette hypothèse que l'instauration de la taxe sur les surprofits serait conforme aux dispositions précitées de la loi du 31 janvier 2003.

² C.C., 5 mars 2020, n° 34/2020.

6.3. Dans un souci d'exhaustivité, il faut encore tenir compte du fait que les régimes d'indemnisation précités ont également fait l'objet d'une convention conclue le 30 novembre 2015 entre l'État belge et Engie et Electrabel. En ce qui concerne les centrales nucléaires Doel 1 et Doel 2, l'article 10.1 de la convention dispose ce qui suit :

« Conformément aux dispositions de la Loi de Prolongation, la Redevance exclut toutes autres charges en faveur de l'Etat fédéral (à l'exception des impôts d'application générale et des taxes annuelles en vertu de la loi du 15 avril 1994 relative à la protection de la population et de l'environnement contre les dangers résultant des rayonnements ionisants et relative à l'Agence fédérale de Contrôle nucléaire) qui seraient liées à la propriété ou à l'exploitation de Doel 1 ou Doel 2, aux revenus, à la production ou à la capacité de production de ces centrales ou à l'utilisation par celles-ci de combustibles nucléaires ».

Or, ainsi que le Conseil d'État, section de législation, l'a déjà observé auparavant, la fonction normative ne peut être exercée au moyen de conventions conclues avec les entreprises concernées, et le législateur n'est pas lié par cette convention. Par conséquent, le législateur peut remettre en cause des régimes légaux qui ont été adoptés antérieurement. Ceci n'empêche évidemment pas qu'il ne peut être exclu que ces adaptations peuvent donner lieu à des demandes d'indemnisation fondées sur cette convention ³.

6.4. À la question de savoir si la taxe sur les surprofits proposée peut être considérée comme un « impôt d'application générale » au sens des articles 4/1, § 4, et 4/2, § 2, de la loi du 31 janvier 2003, le délégué a répondu ce qui suit :

« De auteurs zijn van mening dat de overwinstentaks inderdaad een belasting van algemene toepassing betreft. De overwinstentaks is immers gericht op alle overwinsten in de energiesector, niet op de nucleaire productie of de nucleaire exploitatie specifiek ».

On ne peut se rallier purement et simplement à la thèse du délégué selon laquelle la taxe sur les surprofits concernerait un impôt d'application générale, compte tenu du fait que la taxe ne s'applique qu'au secteur de l'énergie et ne concerne que les surprofits. Sur ce dernier point, la taxe sur les surprofits se distingue en tout état de cause de l'impôt des sociétés, qui concerne le montant total des bénéfices et qui doit en tout cas être considéré comme un impôt d'application générale (voir l'article 185, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92). Il apparaît dès lors plutôt au Conseil d'État, section de législation, que la taxe sur les surprofits ne peut être considérée comme un impôt d'application générale.

³ Voir l'avis C.E. 60.625/3 du 16 décembre 2016 sur des amendements à un projet de loi devenu la loi du 25 décembre 2016 'portant modifications de la loi du 11 avril 2003 sur les provisions constituées pour le démantèlement des centrales nucléaires et pour la gestion des matières fissiles irradiées dans ces centrales et de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité', observation 3.2 (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2070/006); l'avis C.E. 57.093/3 du 16 février 2015 sur un avant-projet devenu la loi du 28 juin 2015 'modifiant la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité afin de garantir la sécurité d'approvisionnement sur le plan énergétique', observation 7 (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0967/001, pp. 21-22); l'avis C.E. 58.448/3 du 16 novembre 2015 sur un avant-projet devenu la loi du 12 juin 2016 'modifiant la loi du 31 janvier 2003 sur la sortie progressive de l'énergie nucléaire à des fins de production industrielle d'électricité, en vue de la fixation de la redevance annuelle due pour la prolongation des centrales nucléaires Doel 1 et Doel 2', observation 11.1 (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 54-1511/001, p. 18).

7.1. En outre, la taxe sur les surprofits instaurée par la proposition semble faire double emploi avec les contributions de répartition prévues à l'article 14, § 8, de la loi du 11 avril 2003. Ces contributions de répartition s'appliquent aux exploitants de centrales nucléaires non prolongées. Le montant global de la contribution de répartition est fixé à l'article 14, § 8, de la loi du 11 avril 2003.

7.2. À la question de savoir comment la proposition de loi s'articule avec l'article 14, § 8, de la loi du 11 avril 2003, le délégué a donné la réponse suivante :

« Artikel 14 van de wet van 11 april 2003 betreffende de voorzieningen aangelegd voor de ontmanteling van de kerncentrales en voor het beheer van splijtstoffen bestraald in deze kerncentrales betreft de bestaande nucleaire taks ('repartitiebijdrage') voor de niet-verlengde kerncentrales en de nucleaire provisies voor het beheer van het kernafval en de ontmanteling van de kerncentrales. Gezien de huidige situatie, waarbij de energieprijzen de laatste maanden geëxplodeerd zijn en gezinnen, kleine zelfstandigen en KMO's moeite hebben om hun energiefactuur te betalen, vinden de auteurs het billijk en redelijk om naast artikel 14 van de wet van 11 april 2003 een bijkomende overwinstentaks in te voeren. De burgers vinden de enorme overwinsten die grote energiebedrijven nu boeken immers zeer onrechtvaardig en energie is een basisvoorziening. De regering zou bijkomende maatregelen moeten nemen om de energiefactuur van gezinnen, kleine zelfstandigen en KMO's te verlagen. Zonder een overwinstentaks dreigen zulke maatregelen echter het staatsbudget verder te ontsporen. Een overwinstentaks is dan ook redelijk en billijk. Italië voerde trouwens recent ook een dergelijke belasting in.

De verplichtingen van de kernexploitanten voortvloeiend uit de wet van 11 april 2003 blijven onverminderd gelden en staan los van dit wetsvoorstel voor het afkomen van de overwinsten. De overwinsten zijn immers de éxtra winsten die geboekt worden door de uitzonderlijk hoge gasprijzen, bovenop de winsten die actoren reeds in 'normale' omstandigheden in de energiemarkt realiseren. Ook zonder de huidige energiecrisis en uitzonderlijk hoge gasprijzen zouden de kernexploitanten aan al hun (financiële) verplichtingen moeten voldoen met betrekking tot de nucleaire voorzieningen. De auteurs zijn dus van mening dat er geen link bestaat tussen de nucleaire provisies en de overwinsten die de kernexploitanten momenteel boeken.

Wat betreft de repartitiebijdrage voor de niet-verlengde kerncentrales: de berekening, het gehanteerde minimumpercentage (38%) en de degressieve kortingen zijn bepaald als onderdeel van het akkoord dat de voormalige regering Michel in 2015 afsloot met de kernexploitanten voor de verlenging van Doel 1 en 2. De repartitiebijdrage is erop gericht de *windfall profits* (voortvloeiend uit de versnelde afschrijving van de kerncentrales door de Staat, vóór de liberalisering van de elektriciteitsmarkt) die de niet-verlengde kerncentrales genereren te belasten. Bij de bepaling van de repartitiebijdrage (berekeningsmethode, percentage, etc.) werd er echter uitgegaan van normale marktomstandigheden. Die zijn er vandaag niet, gezien de uitzonderlijke hoge energieprijzen en de grote volatiliteit op de energiebeurzen. De repartitiebijdrage richt zich op het belasten van de 'normale' winsten van de niet-verlengde kerncentrales (en dus niet van alle kerncentrales). Onderhavig wetsvoorstel richt zich op de overwinsten, de oneigenlijke winsten die de kernexploitanten maken boven de 'normale' winst. Voor de auteurs is de finaliteit van onderhavig wetsvoorstel het afkomen van de overwinsten, niet het extra belasten van de normale nucleaire rente (= de opbrengsten die de kernexploitanten genereren met de niet-verlengde kerncentrales in normale marktomstandigheden). Bij de berekening van de overwinstenmarge door de CREG moet rekening gehouden worden met de bestaande nucleaire taks. In zoverre dat de nucleaire taks nu al een deel van de overwinsten belast, moet deze in mindering gebracht worden bij

de bepaling van de overwinstmarge. Indien de Raad van State dit nodig acht, zullen de auteurs een amendement indienen op het wetsvoorstel om dit te preciseren.

De auteurs wensen tot slot op te merken dat dit voorstel niet enkel gericht is op kernexploitanten, maar dat alle overwinsten in de energiesector gevisieerd worden ».

7.3. Il ressort de la réponse du délégué que la taxe sur les surprofits coexisterait avec les contributions de répartition.

Les contributions de répartition ont pour objectif de taxer les surprofits générés par l'exploitation des centrales nucléaires afin de conférer à l'État les moyens de sa politique générale socio-économique, directement ou indirectement liés à la politique énergétique pour répondre aux exigences et objectifs européens, ainsi que pour renforcer la cohésion sociale énergétique qui s'est considérablement dégradée⁴. Par conséquent, les contributions de répartition semblent également concerner les surprofits, mais uniquement ceux résultant de l'exploitation de l'énergie nucléaire. En outre, le mode de calcul de la contribution de répartition figurant dans l'annexe de la loi du 25 décembre 2016 'portant modifications de la loi du 11 avril 2003 sur les provisions constituées pour le démantèlement des centrales nucléaires et pour la gestion des matières fissiles irradiées dans ces centrales et de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité' contient également des références aux marges de profitabilité, de sorte que les contributions de répartition paraissent également taxer les surprofits. L'articulation entre les contributions de répartition et la taxe sur les surprofits visée dans la proposition doit par conséquent être réglée.

C. Le principe de légalité

8.1. Conformément aux articles 4, alinéa 1^{er}, et 9, alinéa 1^{er}, de la proposition de loi, le Roi, après délibération en Conseil des ministres et sur proposition de la CREG, fixe la méthode de calcul de la marge bénéficiaire excessive. Les articles 4 et 9 déterminent ensuite le mode de calcul de la marge bénéficiaire excessive (alinéa 2) et puis les surprofits (alinéa 3). Toutefois, ce mode de calcul des surprofits ne permet nullement de déduire ce que l'on entend concrètement par surprofits.

8.2. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, à savoir la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière

⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-2070/1, p. 8.

suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ⁵.

8.3. Invité à préciser la portée de la délégation permettant au Roi de fixer la méthode de calcul de la marge bénéficiaire excessive, sur la base de laquelle les surprofits seront ensuite calculés, le délégué a répondu ce qui suit :

« In artikel 4 wordt duidelijk gedefinieerd hoe de overwinst(marge) berekend moet worden aan de hand van de berekeningsmethode. Zowel het tweede als het derde lid van het artikel bepalen de berekeningsmethode. De overwinstmarge wordt berekend als het verschil tussen de winst die een onderneming effectief boekt door de hoge gasprijzen en de winst die een onderneming zou boeken zonder de sterke stijging van de gasprijzen sinds het tweede kwartaal van 2021. Met andere woorden: de overwinsten zijn gelijk aan de extra winsten die actoren boeken dóór de energiecrisis en die dus op een oneigenlijke manier gerealiseerd worden. Deze berekening gebeurt aan de hand van de elektriciteitsprijzen zoals beschreven in het derde lid.

In het wetsvoorstel ligt de definitie van de overwinst en de methodologie voor het berekenen van de overwinstmarges dus vast. Deze berekeningswijze laat actoren in de energiemarkt toe om te voorspellen of en hoeveel zij zullen belast worden op de overwinst. De Koning zal bepalen wat de concrete toepassing is op elk geval met de precieze modaliteiten van de berekeningmethode. Zo zijn er verschillende elektriciteitsprijzen op verschillende energiebeurzen: de korte termijn spotmarkten en de lange termijn forwardmarkten: de maandmarkten M+1, M+2 en M+3, de kwartaalmarkten Q+1, Q+2, Q+3 en Q+4 en de jaarmarkten: Y+1, Y+2 en Y+3. De producenten kunnen vrij kiezen op welke markt ze hun elektriciteit verkopen of hedgen. De prijsstijgingen op deze verschillende beurzen zijn niet dezelfde. En dus zijn de overwinsten die een producent boekt op de verschillende beurzen niet dezelfde. Hoe er rekening gehouden wordt met de hedging strategie van een producent is onderdeel van de delegatie van de berekeningsmethode aan de Koning ».

8.4. Le délégué a ainsi confirmé que le Roi déterminera « wat de concrete toepassing is op elk geval met de precieze modaliteiten van de berekeningmethode ». Par conséquent, la fixation par le Roi de la méthode de calcul de la marge bénéficiaire excessive concerne également la fixation de la base imposable. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, il appartient toutefois au législateur de fixer la méthode de calcul des surprofits et la marge bénéficiaire excessive. Leurs aspects techniques peuvent alors, le cas échéant, être laissés au Roi ⁶. La délégation que les articles 4 et 9 de la proposition confèrent au Roi n'est cependant pas délimitée de manière adéquate au regard du principe de légalité en matière fiscale, compte tenu des vagues notions qu'ils utilisent pour fixer la base imposable (« hausse des prix du gaz », « fortement augmenté » « forte hausse » ou « forte augmentation »). À cet égard, le délégué a fourni l'explication suivante :

⁵ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

⁶ Avis C.E. 68.974/3 du 16 avril 2021 sur un avant-projet de loi devenu la loi du 27 juin 2021 'portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces', observation 6, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1993/001, p. 117; avis C.E. 70.786/1-3 du 31 décembre 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 février 2022 'portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19', p. 12, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2430/001, p. 117.

« De overwinsten zijn de éxtra winsten die actoren in de energiesector boeken dóór de crisis. Het tweede lid verduidelijkt dat de overwinsten moeten berekend worden als een verschil in winsten: de winst die een actor boekt door de huidige, uitzonderlijk hoge prijzen en de winst die ze geboekt zou hebben zonder de uitzonderlijke stijging van de energieprijzen. Het derde lid van artikel 4 en artikel 9 specificeert vervolgens verder hoe de overwinsten berekend moeten worden. De drempel voor overwinsten (van wanneer is er volgens de auteurs sprake van overwinsten) wordt gedefinieerd als het 95e percentiel van de energieprijzen in de periode van 1 januari 2015 tot en met 1 januari 2020. Zodoende zijn de auteurs van mening dat de delegatie aan de Koning voldoende rechtszeker is geformuleerd. Een numeriek voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat het 95e percentiel van de energieprijzen in de periode 2015-2020 gelijk is aan 50 EUR/MWh. De elektriciteitsprijs was dus zelden hoger dan 50 EUR/MWh pre-crisis. In de elektriciteitsmarkt wordt de elektriciteitsprijs bepaald door de productiekosten van de duurste elektriciteitscentrale die stroom moet produceren (de ‘marginale’ eenheid, in meeste gevallen een gascentrale). De productiekosten van andere technologieën die geen aardgas gebruiken of CO₂ uitstoten (bv. kerncentrales, windmolen) is veel lager. Ze gebruiken hun inframarginale rentes (het verschil tussen hun operationele productiekosten en de elektriciteitsprijs die ze krijgen op de beurs) om hun investeringen af te betalen. Door de huidige energiecrisis is de gasprijs echter ontploft. Doordat de elektriciteitsprijs op de beurs bepaald wordt door de productiekosten van een gascentrale is ook de elektriciteitsprijs gestegen. Vandaag ligt de elektriciteitsprijs op de lange termijnbeurzen bijvoorbeeld tussen de 140 - 190 EUR/MWh. Dat betekent dat voor elke MWh die een kerncentrale vandaag verkoopt, ze niet 50 EUR, maar tussen de 140-190 EUR verdient. Conform het derde lid van artikel 4, wordt de overwinsten dus berekend als het verschil tussen de winst die een actor boekt door de huidige, uitzonderlijk hoge prijzen en de winst die ze geboekt zou hebben zonder de uitzonderlijke stijging van de energieprijzen. In dit numeriek voorbeeld: de producent boekt 90 - 140 EUR overwinst voor elke MWh die hij verkoopt ».

Nonobstant les explications du délégué, force est de constater que la fixation de la base imposable, en raison de l'utilisation de notions très vagues, est très ambiguë, de sorte qu'une habilitation trop large est conférée au Roi au regard du principe de légalité en matière fiscale.

8.5. La question se pose également de savoir dans quelle mesure cette méthode de calcul est représentative au regard de l'ensemble de la chaîne de production et de distribution d'électricité et de gaz. Ainsi, il résulte des articles 4, alinéa 3, et 9, alinéa 3, de la proposition que celle-ci utilise une moyenne de long terme des prix du gaz et de l'électricité, à savoir le prix entre le 1^{er} janvier 2015 et le 1^{er} janvier 2020. Il n'est pas certain que cette comparaison soit encore effectivement pertinente pour les années 2023 et 2024, pour lesquelles une taxe sur les surprofits est également prévue (voir les articles 3, alinéa 1^{er}, et 8, alinéa 1^{er}, de la proposition) et pour lesquelles de nouvelles conventions seront en principe conclues, de sorte que ce qui est qualifié à présent de surprofit ne sera peut-être plus à ce moment-là un surprofit. À ce sujet, le délégué a donné les éclaircissements suivants :

« De auteurs wensen eerst en vooral het uitzonderlijke karakter van de overwinstentaks te benadrukken. De bedoeling van dit wetsvoorstel is niet om een nieuwe, recurrente energietaks in te voeren, maar enkel om de tijdelijke overwinsten te belasten, die geboekt worden in deze zeer ernstige energiecrisis. Eenmaal de energiecrisis gedaan is en de energieprijzen terug dalen naar hun pre-crisisniveau worden er immers geen overwinsten meer geboekt. Gezien het uitzonderlijke karakter van de overwinstentaks stellen de auteurs daarom voor om de energieprijzen te vergelijken met

een vaste pre-crisis referentie. Ook Italië voerde een overwinstentaks in op basis van een vaste pre-crisis referentie. Al doende kan de uitzonderlijkheid van de overwinsten bepaald worden. De auteurs wensen er tot slot op te wijzen dat dit wetsvoorstel niet verhindert dat energieprijzen nog fluctueren (zoals pre-crisis ook het geval was), aangezien er met een bovenlimiet van het 95e percentiel van de elektriciteitsprijzen gewerkt wordt ».

Il est indiqué, lors des débats parlementaires de la proposition, de donner un exemple chiffré concret du fonctionnement de cette taxe sur les surprofits et de préciser comment celle-ci est mise en œuvre au regard de l'ensemble de la chaîne de production et de distribution d'électricité et de gaz. En effet, la taxe s'applique tant aux producteurs qu'aux fournisseurs et intermédiaires d'électricité et de gaz.

8.6. En outre, la proposition contient encore un certain nombre d'autres imprécisions concernant le calcul des surprofits.

À la question de savoir comment les surprofits sont calculés pour les contribuables qui ne tiennent pas une comptabilité par année civile, le délégué a répondu en ces termes :

« De overwinstentaks wordt per kalenderjaar berekend en bepaald, onafhankelijk van het boekjaar van een bedrijf. Ze volgt immers uit de berekeningen van de CREG op basis van de reële activiteiten van de belastingplichtige (op basis van de volumes en prijzen waaraan de belastingplichtige elektriciteit en/of gas verkoopt of doorverkoopt) ».

À la question de savoir comment la taxe est calculée pour les contribuables dont l'exercice est abrégé ou prolongé, le délégué a répondu ce qui suit :

« De overwinstentaks wordt door de CREG berekend aan de hand van de reële activiteiten van de belastingplichtige (op basis van de volumes en prijzen waaraan de belastingplichtige elektriciteit en/of gas verkoopt of doorverkoopt). Als de reële activiteiten van de belastingplichtige verkort of verlengd worden (bv. een producent stopt tijdens het jaar met produceren), dan wordt hier in de berekeningen van de CREG mee rekening gehouden. Als het boekjaar verkort of verlengd wordt om boekhoudkundige redenen, dan wordt hier bij de berekening geen rekening mee gehouden ».

Mieux vaudrait encore préciser ces aspects du mode de calcul des surprofits lors des travaux préparatoires de la proposition. Toutefois, les différentes situations susceptibles de se présenter ne peuvent en aucun cas donner lieu à une différence de traitement au regard du principe d'égalité (voir également l'observation ci-après).

D. Le principe d'égalité

9.1. La proposition de loi s'applique aux surprofits réalisés par les producteurs, les intermédiaires, les fournisseurs, les entreprises d'électricité et les entreprises de gaz naturel pour les années de revenus 2021, 2022, 2023 et 2024 (articles 3, alinéa 1^{er}, et 8, alinéa 1^{er}, de la proposition). Ses articles 4, alinéa 3, et 9, alinéa 3, disposent que les surprofits sont calculés à partir de la différence entre les prix du gaz et de l'électricité auxquels le gaz ou l'électricité est vendu(e) ou revendu(e) durant l'exercice d'imposition pour lequel les surprofits sont calculés, d'une part, et les prix du gaz et de l'électricité pratiqués avant la forte hausse des prix du gaz observée au cours du deuxième trimestre de 2021, calculés comme le 95e centile des prix du gaz

ou de l'électricité durant la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 1^{er} janvier 2020 inclus, d'autre part.

Interrogé à propos de la pertinence de la référence fixe d'avant la crise, au regard du principe d'égalité, pour toutes les années au cours desquelles la taxe sur les surprofits est perçue, le délégué a donné la réponse suivante :

« Producenten verkopen een groot deel van hun stroom 1, 2 en 3 jaar op voorhand (de zogenaamde 'hedging' op de energiebeurzen, maximaal 3 jaren op voorhand). Zo wordt er dit jaar, in 2022, stroom verkocht voor levering in 2023, 2024 en 2025. De inkomsten die een producent in 2024 boekt zijn dus het gevolg van de verkoopcontracten die de producent in 2021 (3 jaar op voorhand op de Y+3 beurs), in 2022 (2 jaar op voorhand, op de Y+2 beurs) en in 2023 (1 jaar op voorhand op de Y+1 beurs) verkoopt en het deel van haar stroomproductie die ze in 2024 (het jaar zelf, op de kwartaal-, maand-, of dagmarkt) nog verkoopt. Met andere woorden: de overwinsten die producenten nu al verzilverd hebben door het afsluiten van zeer dure verkoopcontracten na september 2021, worden pas gerealiseerd in 2023 of 2024. Een producent kan bijvoorbeeld vandaag de dag een deel van haar stroom verkopen op de Y+2 beurs. Ze verkoopt ('hedged') vandaag haar stroom aan zeer hoge prijzen, maar krijgt die pas uitbetaald de dag voor levering (in 2024 dus). De pre-crisis referentie voor overwinsten is dus vanuit ons standpunt ook in de jaren 2023-2024 nog relevant. De overwinsten worden immers nu al verzilverd door elektriciteit te hedgen op de lange termijnmarkten ».

Ce raisonnement paraît pouvoir s'appliquer aux producteurs, mais la question se pose de savoir si tel est également le cas pour les fournisseurs et intermédiaires qui ne disposent pas d'un parc de production propre. Le délégué a déclaré à ce sujet ce qui suit :

« De auteurs wensen met dit wetsvoorstel de overwinsten van alle actoren in de energiesector af te romen, dus niet enkel die van de producenten. Zodoende wil het wetsvoorstel een overwinstentaks invoeren op alle actoren in de energiesector, inclusief tussenpersonen en leveranciers. Tussenpersonen en niet-producerende leveranciers hebben de mogelijkheid om te speculeren op de abnormale stijging van de energieprijzen en kunnen momenteel ook overwinsten boeken. Uit de berekeningen van de regulator CREG zal blijken welke actoren effectief overwinsten boeken. Als tussenpersonen en/of leveranciers zonder eigen productiepark geen overwinsten boeken, dan is de overwinstentaks vanzelfsprekend voor hen gelijk aan nul ».

9.2. Nonobstant ces précisions, reste à savoir si le mode de calcul des surprofits prévu aux articles 4, alinéa 3, et 9, alinéa 3, de la proposition de loi est représentatif pour *toutes* les catégories de contribuables mentionnées dans la proposition. Si tel n'est pas le cas, le mode de calcul se heurterait au principe constitutionnel d'égalité, dès lors que différentes situations seraient alors traitées de manière identique. Sans disposer sur ce point des connaissances techniques requises, il apparaît au Conseil d'État, section de législation, que le mode de calcul des surprofits, qui est à l'heure actuelle uniforme pour toutes les catégories de contribuables, devrait être davantage différencié selon la catégorie concernée, en tenant compte à cet égard de la situation concrète dans laquelle ces catégories se trouvent au regard de l'évolution des prix concernée.

E. Le droit de propriété

10.1. Les articles 3, alinéa 2, et 8, alinéa 2, de la proposition disposent que la taxe sur les surprofits est égale à (100 % de) la marge bénéficiaire excessive. À la question de savoir s'il existe alors une différence entre les surprofits et la marge bénéficiaire excessive, le délégué a répondu ce qui suit :

« In het wetsvoorstel wordt getracht een juridische definitie van overwinsten te geven. De hoogte van de overwinsten van een bepaalde actor (met andere woorden het exacte bedrag van de overwinsten die een bepaalde actor boekt) wordt berekend door de CREG aan de hand van de berekeningsmethode als bedoeld in artikel 4 en dit bedrag wordt gedefinieerd als de 'overwinstmarge'. Naar analogie van de repartitiebijdrage, waarbij de CREG de 'winstmarge' van de niet-verlengde kerncentrales berekend, definiëren wij hier dus het begrip 'overwinstmarge' als het bedrag dat berekend wordt door de CREG. Dit om een onderscheid te maken tussen het juridische concept 'overwinsten' en het bedrag dat de CREG berekend door toepassing van de berekeningsmethode (= 'overwinstenmarge'). Numeriek zijn de overwinsten en de overwinstmarge alsook de overwinstentaks zelf (aangezien de auteurs alle overwinsten wensen af te romen) gelijk. De auteurs hebben er echter voor gekozen om de overwinstentaks in dit wetsvoorstel op te zetten naar analogie met de bestaande repartitiebijdrage en maken daarom een onderscheid tussen het juridisch concept 'overwinst' en de exacte berekening van het bedrag van de overwinsten door de CREG, de 'overwinstmarge' ».

10.2. Invité à justifier une taxe de 100% au regard du droit de propriété, le délégué a répondu en ces termes :

« De auteurs zijn van mening dat het grondwettelijk gewaarborgd eigendomsrecht niet wordt geschaad, aangezien dit wetsvoorstel enkel de overwinsten belast en niet de totale winst (= de 'normale' winst plus de overwinst) van een onderneming. De gewone ('normale') winst blijft immers bestaan. De overwinsten die momenteel in deze crisis geboekt worden, moeten als abusief gezien worden in een situatie waarin veel burgers hun energiefactuur nog moeilijk kunnen betalen. Slechts het abusieve gedeelte van de winst wordt aan 100% belast. Op 3 maart 2022 riep het Internationaal Energieagentschap ⁷ de lidstaten op om de overwinsten in de energiesector af te romen en de opbrengsten te gebruiken om de energiefactuur te verlagen. Op 8 maart riep de Europese Commissie de lidstaten voor hetzelfde op ⁸. Het afromen van de overwinsten is dus niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd eigendomsrecht ».

10.3. À cet égard, on peut citer l'arrêt n° 107/2005 de la Cour constitutionnelle concernant un dispositif de la Région wallonne en matière de droits de succession de plus de 80%, dans lequel la Cour a jugé que l'obligation pour le légataire de s'acquitter de droits élevés est également de nature à porter atteinte au respect des biens garanti par l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme :

« B.15.2. L'obligation pour le légataire de s'acquitter de droits élevés est également de nature à porter atteinte au respect des biens garanti par l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

⁷ <https://www.iea.org/reports/a-10-point-plan-to-reduce-the-european-unions-reliance-on-russian-natural-gas>.

⁸ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2022%3A108%3AFIN>.

Selon cette disposition, la protection du droit de propriété 'ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes'.

Même si le législateur fiscal dispose d'une ample marge d'appréciation, une imposition peut revêtir un caractère disproportionné portant une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens (C.E.D.H., *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995; s.a. *Dangeville c. France*, 16 avril 2002 et s.a. *Cabinet Diot et s.a. Gras Savoye c. France*, 16 avril 2002; *Buffalo SRL en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003). Par ailleurs, il est également admis que les droits perçus à l'égard de biens immobiliers hérités peuvent porter atteinte aux droits garantis par l'article 1er du Premier Protocole additionnel précité (*Jokela c. Finlande*, 21 mai 2002).

B.15.3. Si, pour les motifs exprimés en B.12 et B.13, le législateur décréteil a pu raisonnablement accroître la progressivité de l'impôt pour favoriser les petites et moyennes successions tout en respectant l'objectif budgétaire qu'il s'était fixé, il convient d'examiner si un taux de 90 p.c., applicable pour la tranche supérieure à 175 000 euros, n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de leurs biens.

B.15.4. Il peut se concevoir que, accessoirement à l'objectif fiscal qu'il poursuit, le législateur s'efforce d'influencer dans certaines matières le comportement des contribuables, ce qui peut justifier un taux particulièrement élevé d'imposition. Il en est ainsi, par exemple, de taxes qui veulent dissuader le consommateur d'utiliser des produits jetables ou préjudiciables à l'environnement (voir en ce sens les arrêts nos 11/94, 3/95, 4/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95, 30/99, 195/2004 en matière d'écotaxes), qui visent à pénaliser des comportements illicites (voir les arrêts nos 44/2000, 28/2003 et 72/2004 en matière de commissions secrètes) ou qui tendent à freiner des activités tolérées mais nuisibles (voir l'arrêt n° 100/2001 en matière de jeux et paris).

B.15.5 (...).

B.15.6. En l'espèce, le législateur décréteil a porté une atteinte disproportionnée à la fois au droit du testateur de disposer de ses biens et aux espérances légitimes qu'a le légataire de les recueillir, en fixant un taux qui est sans commune mesure avec les droits fiscaux exigés pour d'autres formes de transferts de propriété et avec ceux qui frappent d'autres catégories d'héritiers.

S'il relève des choix politiques du législateur fiscal d'appliquer des taux différents aux différents impôts et de taxer différemment les catégories d'héritiers, il est manifestement disproportionné d'appliquer, en matière de droits de succession, un taux dont aucun objectif propre à la catégorie de contribuables visée ne justifie qu'il soit aussi élevé, en n'ayant égard qu'à l'objectif budgétaire poursuivi »⁹.

10.4. L'arrêté cité de la Cour constitutionnelle concernait un droit de succession de 80%. La proposition de loi instaure une taxe sur les surprofits de 100%¹⁰. L'exposé des motifs de la proposition de loi indique que la taxe sur les surprofits a pour objet de taxer les « surprofits excessifs » réalisés dans le secteur de l'énergie. Il ne justifie toutefois pas pourquoi un taux de

⁹ C.C., n° 107/2005, 22 juin 2005, cons. B.15.2-B.15.6.

¹⁰ Si la connexité avec d'autres impôts n'est pas réglée (voir l'observation 5), il s'agit même d'un impôt excédant les 100%.

100% serait proportionné au regard de cet objectif, et qu'il existerait ainsi un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens.

Au regard de ce qui précède, la proposition de loi devra encore faire l'objet d'un examen approfondi.

F. Conclusion

11. Il se déduit des observations formulées ci-dessus que la proposition doit être réexaminée et remaniée en profondeur. Le Conseil d'État, section de législation, renonce par conséquent à l'examiner plus avant.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH