

Kenmerk	W06.22.0203/III
Datum aanhangig	17 oktober 2022
Datum vastgesteld	26 oktober 2022
Datum advies	26 oktober 2022
Datum publicatie	31 oktober 2022
Vindplaats	Website Raad van State

Volledige tekst

Bij Kabinetsmissive van 17 oktober 2022, no.2022002284, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende de invoering van een tijdelijke solidariteitsbijdrage (Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage), met memorie van toelichting.

Het voorstel strekt tot uitvoering van de verplichting uit de Europese verordening betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen om een tijdelijke solidariteitsbijdrage te heffen van bepaalde bedrijven in de fossiele industrie over extra winst die zij door die hoge energieprijzen realiseren.

De Afdeling advisering van de Raad van State neemt in aanmerking dat de verordening en het wetsvoorstel onder grote druk en in korte tijd tot stand zijn gekomen en dat er keuzes gemaakt moesten worden. De Afdeling adviseert om de gemaakte keuzes toe te lichten en te motiveren.

In het licht van de voorgestelde terugwerkende kracht van het wetsvoorstel adviseert de Afdeling om specifiek in te gaan op de balans tussen enerzijds het algemene belang en anderzijds de belangen van de bijdrageplichtigen en derden.

De vormgeving van deze tijdelijke belastingheffing wijkt op een aantal punten af van het bestaande fiscale systeem. Dit is voorstelbaar gelet op de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst en vanwege het bijzondere en tijdelijke karakter van de solidariteitsbijdrage. De Afdeling adviseert echter de noodzaak van de vormgeving van de solidariteitsbijdrage als een aangiftebelasting en de afwijkingen van de gebruikelijke systematiek toe te lichten.

De Afdeling merkt op dat een vergaande hoofdelijke aansprakelijkheid voor de solidariteitsbijdrage wordt voorgesteld, maar dat een afweging ontbreekt van de belangen van de ontvanger enerzijds en die van de entiteiten die aansprakelijk kunnen worden gesteld anderzijds. Daarnaast blijkt uit de toelichting niet waarom deze van andere belastingen afwijkende hoofdelijke aansprakelijkheid noodzakelijk is om het invorderingsrisico van de ontvanger te mitigeren.

Tot slot wijst de Afdeling erop dat een evaluatie van het voorstel en een vergelijking met de vormgeving van de solidariteitsbijdrage in andere landen behulpzaam kunnen zijn.

In verband met deze opmerkingen is aanpassing wenselijk van de toelichting, en zo nodig van het wetsvoorstel.

1. Inleiding

a. Solidariteitsbijdrage als Europese noodinterventie

Op 6 oktober 2022 heeft de Raad van de Europese Unie een verordening vastgesteld betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen (hierna: de verordening). (zie noot 1) Eén van de maatregelen in de verordening is de verplichting een tijdelijke solidariteitsbijdrage in te voeren voor bedrijven met activiteiten in de sectoren ruwe olie, aardgas, kolen en raffinage van aardolie. (zie noot 2) Deze heeft tot doel om het surplus aan winsten additioneel te belasten die deze bedrijven niet zouden hebben gemaakt en ook niet hadden kunnen verwachten indien de onvoorziene gebeurtenissen op de energiemarkten niet zouden hebben plaatsgevonden. (zie noot 3) De hiermee verworven middelen moeten de lidstaten aanwenden voor specifiek in de verordening opgenomen doeleinden. Dit betreft onder meer gerichte financiële steunmaatregelen voor eindafnemers van energie, en in het bijzonder kwetsbare huishoudens, om de gevolgen van de hoge energieprijzen te verzachten. (zie noot 4)

De lidstaten zijn verplicht om deze tijdelijke solidariteitsbijdrage of een gelijkwaardige nationale maatregel vóór 31 december 2022 vast te stellen en bekend te maken. (zie noot 5) De solidariteitsbijdrage komt bovenop de voor deze bedrijven bestaande belastingen en is verschuldigd over de winst, voor zover die winst meer dan 120% bedraagt van de gemiddelde winst over de boekjaren 2018, 2019, 2020 en 2021 (overwinst). (zie noot 6)

Bij de nationale inrichting van de solidariteitsbijdrage biedt de verordening de lidstaten binnen bandbreedtes een aantal keuzemogelijkheden. Zo kan de solidariteitsbijdrage gelden voor het boekjaar 2022, het boekjaar 2023 of de boekjaren 2022 én 2023. (zie noot 7) Ook dient te worden gekozen voor een tarief dat in het kader van het nationale rechtsstelsel aanvaardbaar en passend is, maar ten minste 33% bedraagt. (zie noot 8)

b. Nederlandse uitvoering

Het wetsvoorstel geeft uitvoering aan dit onderdeel van de verordening door invoering van een tijdelijke solidariteitsbijdrage. Gekozen is voor een rijksbelasting die wordt geheven van specifieke binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting die in elk boekjaar dat aanvangt in 2022 ten minste 75% van hun omzet behalen met economische activiteiten op het gebied van winning van koolwaterstoffen, mijnbouw, de raffinage van aardolie, of de vervaardiging van cokesovenproducten (bijdrageplichtige). (zie noot 9) De belastingheffing geldt alleen voor fiscale boekjaren die aanvangen in 2022. (zie noot 10) Het voorgestelde belastingtarief over de overwinst in deze boekjaren bedraagt 33%.

Als heffingssystematiek is gekozen voor een aangiftebelasting. De aangifte en de voldoening van de belasting dienen plaats te vinden binnen 17 maanden na afloop van het fiscale boekjaar. (zie noot 11)

De opbrengst van de belasting zal worden ingezet voor het via energieleveranciers voor de maanden november en december 2022 aan kleinverbruikers verlenen van een tegemoetkoming (korting) op de energierekening van € 190 per maand. (zie noot 12)

De voorgestelde Nederlandse solidariteitsbijdrage geeft de Afdeling aanleiding tot het maken

van enkele opmerkingen. Zij neemt hierbij in aanmerking dat de verordening en het wetsvoorstel onder grote druk en in korte tijd tot stand zijn gekomen en dat er keuzes gemaakt moesten worden. De Afdeling adviseert om de gemaakte keuzes toe te lichten en te motiveren.

2. Heffing met terugwerkende kracht over het jaar 2022

Het voorstel voert de solidariteitsbijdrage met terugwerkende kracht over het jaar 2022 in. Het uitgangspunt is dat aan belastende fiscale maatregelen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht wordt gegeven en dat het beleid erop gericht is dergelijke uitzonderlijke gevallen te voorkomen. (zie noot 13) Uit de toelichting blijkt dat de regering zich hiervan bewust is. (zie noot 14) Bij de beoordeling van de vereiste fair balance gaat de toelichting in op de verhouding tussen het nagestreefde doel en het daartoe ingezette middel.

De Afdeling adviseert om in de toelichting ook specifiek in te gaan op de balans tussen enerzijds het algemene belang en anderzijds de belangen van de bijdrageplichtigen en, gelet op de hoofdelijke aansprakelijkheid (zie punt 4 hierna), van derden die al dan niet rechtstreeks met de terugwerkende kracht van deze hoofdelijke aansprakelijkheid kunnen worden geconfronteerd. (zie noot 15) Tevens adviseert de Afdeling in te gaan op de specifieke en dwingende redenen voor de aantasting van hun gerechtvaardigde verwachtingen op grond van de thans voor 2022 geldende belastingwetgeving. (zie noot 16) De verordening biedt lidstaten een keuze, waarbij voor het jaar 2023 geen terugwerkende kracht nodig zou zijn. (zie noot 17)

3. Inpassing solidariteitsbijdrage in de bestaande fiscale systematiek

Het voorstel strekt tot invoering van een tijdelijke belastingheffing naast de bestaande belastingheffing. De vormgeving van deze tijdelijke belastingheffing wijkt op een aantal punten af van het bestaande fiscale systeem.

De Afdeling heeft er begrip voor dat rekening wordt gehouden met de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst. Zij begrijpt dat ook vanwege het bijzondere en tijdelijke karakter van deze overwinstbelasting voor een afwijkende, hybride, systematiek wordt gekozen. Zij signaleert echter dat deze keuze ook nadelen kent.

De voor de solidariteitsbijdrage voorgestelde heffingssystematiek is een voldoening op aangifte. (zie noot 18) De vennootschapsbelasting, waar de solidariteitsbijdrage voor de bijdragegrondslag nauw bij aansluit, is daarentegen een aanslagbelasting. (zie noot 19) De quickscan op uitvoerbaarheid van de Belastingdienst noemt, zonder een nadere onderbouwing, heffing via een aangiftebelasting noodzakelijk. Door het verschil in heffingssystematiek lopen de rechtsbescherming voor de belastingplichtige die te goeder trouw is ter zake van de vennootschapsbelasting en de solidariteitsbijdrage echter uiteen. (zie noot 20)

De Afdeling adviseert om toe te lichten waarom de voorgestelde rechtsbescherming bij de - met terugwerkende kracht ingevoerde - solidariteitsbijdrage (aangiftebelasting) beperkter kan zijn dan bij de vennootschapsbelasting (aanslagbelasting) en waarom de heffingssystematiek van een aangiftebelasting bij de voor de solidariteitsbijdrage gekozen handmatige verwerking noodzakelijk is.

Door de koppeling van deze aangiftebelasting aan de maximale uitsteltermijn voor de aangifte vennootschapsbelasting, zijn afwijkingen van de reguliere systematiek voor aangiftebelastingen noodzakelijk. Dit betreft de aangifte- en betalingstermijn (zeventien

maanden na afloop van het tijdvak in plaats van één maand) en de naheffings- en boetetermijn (zeven jaar in plaats van vijf jaar). In dit verband valt op dat de verlenging van de aangiftetermijn met 16 maanden leidt tot een verlenging van de naheffings- en boetetermijn met 24 maanden. Ook zijn de naheffings- en boetetermijn langer dan de navorderingstermijn en boetetermijn voor de vennootschapsbelasting, terwijl de grondslag van de solidariteitsbijdrage afhankelijk is van de grondslag voor de vennootschapsbelasting. De Afdeling adviseert om de noodzaak van deze afwijkingen toe te lichten.

Doordat in afwijking van de gebruikelijke systematiek de solidariteitsbijdrage wel een rijksbelasting is, maar geen belasting wordt genoemd en het subject niet belastingplichtige, maar bijdrageplichtige wordt genoemd, zijn aanvullende wettelijke bepalingen noodzakelijk om het voorstel goed te laten aansluiten op de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Invorderingswet 1990. (zie noot 21) Dit maakt het belastingsysteem complexer. De Afdeling adviseert om toe te lichten wat de overwegingen zijn om voor deze afwijkende terminologie te kiezen.

De verschuldigde belastingrente wordt vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur en niet in het voorstel zelf. (zie noot 22) De Afdeling merkt op dat voor de thans bestaande belastingen waarbij belastingrente in rekening kan worden gebracht bij algemene maatregel van bestuur onderscheid wordt gemaakt tussen twee categorieën. (zie noot 23) Uit de toelichting blijkt niet in welke categorie de solidariteitsbijdrage zal vallen, of dat hier een afzonderlijk tarief voor zal worden vastgesteld. Gezien de bedragen die met deze belasting zijn gemoeid adviseert de Afdeling om in de toelichting hierop nader in te gaan.

Gelet op het voorgaande adviseert de Afdeling de toelichting aan te vullen met een motivering van de afwijkingen ten opzichte van de reguliere fiscale systematiek.

4. Hoofdelijke aansprakelijkheid fiscale eenheid

Het voorstel bevat een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de solidariteitsbijdrage voor elke dochtermaatschappij of ledenmaatschappij van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting (hierna: fiscale eenheid) waar de bijdrageplichtige deel van uitmaakt. (zie noot 24) Deze ruime hoofdelijke aansprakelijkheid wordt slechts summier gemotiveerd. Genoemd wordt het mitigeren van het invorderingsrisico. De toelichting maakt hierbij echter geen afweging enerzijds tussen de belangen van de ontvanger en de hem reeds ter beschikking staande invorderingsmiddelen en anderzijds de belangen van entiteiten die hoofdelijk aansprakelijk gesteld kunnen worden.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat er geen belasting bestaat waarbij het onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting leidt tot een hoofdelijke aansprakelijkheid voor een belasting waarvoor dat onderdeel zelf niet belastingplichtig is. (zie noot 25) Het voorstel introduceert aldus een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de solidariteitsbijdrage waar die dochtermaatschappijen zelf niet belastingplichtig voor zijn. De voorgestelde hoofdelijke aansprakelijkheid gaat ook verder dan een verrekening met van andere onderdelen van de fiscale eenheid te innen bedragen, waar de toelichting naar verwijst.

Uit de toelichting blijkt niet waarom, in afwijking van andere belastingen, deze vergaande uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid om het invorderingsrisico van de ontvanger te mitigeren noodzakelijk en proportioneel is naast de reguliere instrumenten die het civiele recht (daaronder begrepen de actio pauliana) en de Invorderingswet 1990 (daaronder begrepen de hoofdelijke aansprakelijkheid (zie noot 26) voor begunstigen van onverplichte handelingen als gevolg waarvan de ontvanger is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden) de

ontvanger bieden.

Tevens merkt de Afdeling op dat de wettekst de hoofdelijke aansprakelijkheid beperkt tot elk van de dochtermaatschappijen van de fiscale eenheid en de moedermaatschappij niet noemt. (zie noot 27) Waar bij de heffing van vennootschapsbelasting de moeder van de fiscale eenheid de belastingplichtige is, hoeft de moedermaatschappij bij de solidariteitsbijdrage niet de bijdrageplichtige te zijn.

De Afdeling adviseert om bij de toelichting op de hoofdelijke aansprakelijkheid nader in te gaan op de benodigde belangenafweging en zo nodig het voorstel aan te passen.

5. Overige punten

a. Advies en consultatie

Uit de toelichting volgt niet of externe partijen inbreng hebben geleverd bij de totstandkoming van de regeling. De Afdeling adviseert om in de toelichting hierop in te gaan en, indien van toepassing, te vermelden op welke wijze dat is gebeurd, wat de strekking van de inbreng was en wat er met de inbreng is gedaan.

b. Evaluatie

Uit de toelichting blijkt dat geen evaluatie is voorzien omdat de heffing alleen voor 2022 geldt. (zie noot 28) Het kan echter dienstig zijn te weten of de solidariteitsbijdrage doelmatig en doeltreffend is geweest en een geschikt instrument kan zijn om specifieke beleidsdoelen te bereiken. Het valt immers niet uit te sluiten dat in de toekomst hetzij in Europees, hetzij in nationaal verband een vergelijkbare solidariteitsheffing (eventueel voor een andere sector) wordt overwogen. (zie noot 29) De Afdeling adviseert om in de toelichting hierop nader in te gaan.

c. Door andere landen getroffen maatregelen

Uit de toelichting blijkt niet in hoeverre de regering bij de vormgeving van de solidariteitsbijdrage de keuzes heeft betrokken die andere landen maken. (zie noot 30) De Afdeling adviseert om hierop in de toelichting nader in te gaan.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State

Voetnoten

(1) Verordening (EU) 2022/1854 van de Raad van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen (PbEU 2022, L 261).

(2) Artikel 14 van de verordening.

(3) Preambules 13 en 14 van de verordening.

(4) Artikel 17 van de verordening.

(5) Artikel 14, derde lid, van de verordening.

(6) Artikel 15 en artikel 16, tweede lid, van de verordening.

(7) Artikel 15 van de verordening.

(8) Artikel 16, eerste lid, van de verordening.

(9) Voorgesteld artikel 2.1.

(10) Voorgesteld artikel 1.2, eerste lid, onderdeel a.

(11) Voorgesteld artikel 5.1.

(12) Toelichting, onderdeel 1. Aanleiding, vierde tekstblok.

- (13) Kamerstukken II 1996/97, 25212, nr. 2.
- (14) Toelichting, onderdeel 2. Vormgeving, tweede tekstblok.
- (15) De hoofdelijke aansprakelijkheid kan bij de voorgestelde vormgeving bijvoorbeeld met terugwerkende kracht derden treffen die vóór oktober 2022 een - niet bijdrageplichtige - vennootschap uit een fiscale eenheid hebben gekocht waar ook een bijdrageplichtige vennootschap deel van uitmaakt. Deze kopers hebben zich niet tegen dit risico kunnen indekken.
- (16) Vergelijk Hoge Raad 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:121.
- (17) In het wetsvoorstel Belastingplan 2023 wordt voor 2023 een verhoging van de cijns voorgesteld, maar volgens de toelichting leidt het heffen van een solidariteitsbijdrage niet tot een cumulatie van heffingen, nu de cijns volledig als kosten in mindering komt bij het bepalen van de belastbare winst voor de vennootschapsbelasting. De toelichting betreft de situatie dat een in 2022 aangevangen boekjaar doorloopt in 2023, maar deze cumulatie zou zich op grond van deze redenering evenmin voordoen als de solidariteitsheffing over het jaar 2023 zou worden geheven.
- (18) Toelichting, onderdeel 2. Vormgeving, derde tekstblok.
- (19) Bij een aanslagbelasting levert de belastingplichtige gegevens aan in een aangifte, maar stelt de belastinginspecteur de aanslag vast, eventueel voorafgegaan door een voorlopige aanslag.
- (20) Bij een aangiftebelasting zijn er geen nadere voorwaarden voor naheffing anders dan de termijn waarbinnen dit moet plaatsvinden. Bij een aanslagbelasting moet de Belastingdienst, als de belastingplichtige niet te kwader trouw was, een nieuw feit hebben om na te vorderen of er moet sprake zijn van een redelijkerwijs kenbare fout.
- (21) Voorgestelde artikelen 5.1, tweede lid, en 6.4, eerste lid.
- (22) Voorgesteld artikel 6.2, vierde lid.
- (23) Vennootschapsbelasting en bronbelastingen enerzijds en de andere belastingen anderzijds.
- (24) Voorgesteld artikel 6.4, tweede lid.
- (25) De hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelasting waar de toelichting naar verwijst, betreft een belasting waar het fiscale eenheidsonderdeel zelf belastingplichtig voor is.
- (26) Artikel 33a Invorderingswet 1990.
- (27) De artikelsgewijze toelichting spreekt over "elk van de maatschappijen", maar dat strookt niet met de wettekst die slechts de dochtermaatschappijen noemt.
- (28) Toelichting, paragraaf 8. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie.
- (29) In dit verband valt bijvoorbeeld te wijzen op motie Dassen c.s. waarin wordt verzocht om een wettelijke basis voor het opleggen van heffingen bij bedrijven die onevenredig veel profiteren van een crisis. Kamerstukken II 2021/22, 36120, nr. 24.
- (30) Zie bijvoorbeeld over Frankrijk <https://www.theguardian.com/world/2022/sep/26/france-budget-shield-energy-price-shocks> en over Tsjechië <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-10-05/czech-banks-face-60-windfall-tax-to-help-fund-state-energy>