

## **'Non bis in idem' bij belasting op verkrotting tussen het Vlaamse Gewest en de gemeenten**

### **1. Het 'non bis in idem' beginsel**

De invulling van het 'non bis in idem' beginsel is in de loop der jaren geëvolueerd.

In *zuivere* fiscale aangelegenheden (niet de samenloop met het strafrecht) kan het beginsel worden omschreven als: "het principe dat dezelfde grondslag of dezelfde belastbare materie in hoofde van dezelfde persoon voor éénzelfde jaar door dezelfde overheid geen tweemaal mag worden belast uit hoofde van eenzelfde belasting of belastingen met hetzelfde doel. Of nog, eenzelfde belasting kan in hoofde van dezelfde belastingplichtige slechts éénmaal dezelfde belaste materie treffen" (GABRIËL, 2012).

Volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie, de Raad van State en het Grondwettelijk Hof is het non bis in idem beginsel géén algemeen rechtsbeginsel. In de rechtspraak wordt het vaak in één adem genoemd met het principe van de billijkheid. In het algemeen beschouwt de rechtsleer het beginsel gewoon als een richtsnoer voor de wetgever.

Andere auteurs beschouwen het dan toch als een veruitwendiging van het gelijkheidsbeginsel (DE JONCKHEERE) of een algemeen rechtsbeginsel dat de principiële fiscale autonomie van de lokale besturen inperkt (VAN DOOREN). Ook sommige rechtspraak is veelal deze mening toegedaan, nl. dat bv. art. 355 WIB92 (vestiging van een nieuwe aanslag) een wettelijke uitzondering is op het algemeen rechtsbeginsel 'non bis in idem'.

Gelet op het feit dat de hoogste rechtscolleges het 'non bis in idem beginsel' niet beschouwen als een algemeen rechtsbeginsel, is het niet erkend als verbrekingsgrond voor het Hof van Cassatie noch als vernietigingsgrond voor de Raad van State.

Opdat 'het non bis in idem' beginsel geschonden is, moeten 5 constitutieve elementen worden aangetroffen:

1. Eenzelfde belasting of belastingen hebben hetzelfde doel
2. Dezelfde materie/grondslag  
Belasting op hetzelfde inkomen? Hetzelfde materieel feit? Dezelfde juridische handeling?  
Louter bestaan van 2 vergelijkbare belastingen schendt niet per se het 'non bis in idem' beginsel.
3. Dezelfde belastingplichtige
4. Hetzelfde jaar (inzake directe belastingen)
5. Dezelfde overheid

Dit element is van belang voor het geval dat wij bekijken. In de oudere rechtsleer is dit element niet terug te vinden als een constitutief element. Het komt naar voren in een arrest van het Hof van Cassatie van 16 oktober 1997, waarin het Hof stelt dat het in de regel niet verboden is dat eenzelfde belastingplichtige voor eenzelfde feit door verschillende overheden wordt belast. Het betrof in casu een gemeentelijke belasting op de exploitatie van stortplaatsen enerzijds en de heffing van het Vlaamse Gewest in toepassing van het Decreet van 2 juli 1981 betreffende de voorkoming en het beheer van afvalstoffen. Deze stelling werd bevestigd door de Raad van State in een arrest van 24 juni 2004. Bij dit constitutief element rijst in se de vraag naar het 'juiste en bevoegde orgaan'. (GABRIËL, 2012) Vlabel haalt dit arrest aan in zijn brief.

Het is volgens bepaalde auteurs evenwel niet noodzakelijk dat de 5 constitutieve elementen allemaal aanwezig zijn om tot een schending te kunnen beslissen: "Er is mogelijks toch sprake van een dubbele heffing, als hetzelfde doel wordt nagestreefd, maar in hoofde van verschillende personen of op niet-identieke feiten" (DE MEYERE en VAN HOUTE, 2007).

Deze visie doet de vraag rijzen naar of het non bis in idem beginsel evenzeer is geschonden wanneer twee belastingen eenzelfde doel hebben en dezelfde belastingplichtige treffen maar niet door dezelfde overheid zijn uitgevaardigd? De facto gaat het hier toch om juridisch dubbele belasting (in hoofde van dezelfde belastingplichtige)? Wanneer dergelijke belasting plaatsvindt tussen twee landen, treedt inzake inkomstenbelastingen een verdrag tot vermijding van dubbele belasting in werking. Als dat niet is afgesloten, zijn er nog andere mechanismen die België tot terughoudendheid dwingen. Maar wanneer dat gebeurt tussen de Vlaamse overheid en een gemeente, is algemeen aanvaard en verdedigd dat het toelaatbaar is. Hier klopt toch iets niet?

Op grond van artikel 170 §2, lid 2 van de Grondwet heeft de federale wetgever een beperkende bevoegdheid ten aanzien van gemeenschappen en gewesten. In het raam hiervan heeft de federale wetgever een wettelijk non bis in idem beginsel ingevoerd, door aan de deelstaten het verbod op te leggen belastingen te heffen op materies die reeds federaal belast worden of om op federale belastingen opcentiemen te heffen of kortingen toe te staan (Wet 23 januari 1989). (DE JONCKHEERE en PLETS, 2010) Dat brengt evenwel geen soelaas voor onze casus die betrekking heeft op de relatie Vlaams Gewest – gemeente.

## **2. Het uitgangspunt: gewestelijke en gemeentelijke fiscale autonomie**

Het is essentieel te benadrukken dat gemeenten over een grondwettelijke fiscale autonomie beschikken. Krachtens de artikelen 41, 162 en 170 §4 GW kunnen de gemeenten in principe om het even welke materie aan een belasting onderwerpen, voor zover de belasting kadert binnen het gemeentelijk belang en de door de wetgever opgelegde beperkingen niet worden overschreden. (DE MEYERE en VAN HOUTE, 2007)

Ook het Vlaamse Gewest heeft fiscale autonomie, op grond van art. 170 §2 GW. Deze bevoegdheid betekent, in tegenstelling tot de zgn. gewestelijke belastingen op grond van de Bijzondere Financieringswet, dat de gewesten zelf kiezen of en welke belasting zij invoeren (tenzij de federale wetgever belast).

Het kan gebeuren, zoals vóór het grond- en pandendecreet van 2009 inzake de leegstand van woningen maar ook nu nog bij de verkrotting, dat beide bevoegde niveaus een belasting hebben ingevoerd en dat er een toelaatbare dubbele heffing plaatsvindt. Het 'non bis in idem' beginsel verzet zich hier immers niet tegen.

Als alternatief voor het vestigen van een eigen gemeentebelasting kan de gemeente opcentiemen innen op de gewestelijke belasting. Gelet op het 'non bis in idem' beginsel kan de gemeentebelasting evenwel niet tegelijkertijd met de gemeentelijke opcentiemen worden geheven. Bijgevolg worden door sommige gemeenten opcentiemen geheven op de door het Vlaamse gewest geheven leegstandheffing. Deze gewestelijke heffing heeft als grondslag het KI. De gemeentelijke opcentiemen op de gewestbelasting hebben dezelfde aard als de basisbelasting en worden bijgevolg ook op het KI als grondslag geheven. Op grond van art. 464, 1° WIB92 zijn o.a. de gemeenten niet gemachtigd om opcentiemen te heffen op de personenbelasting of van gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen. Een lokale belasting die is gesteund op een van de wezenlijke componenten die rechtstreeks de grondslag van de inkomstenbelastingen bepalen, is volgens het Hof van Cassatie (24 mei 2012) een verboden gelijkaardige belasting.

Na dit cassatiearrest wordt het algemeen aanvaard en ook gestimuleerd dat de heffing van opcentiemen door de gemeenten best wordt vervangen door een eigen gemeentelijke heffing.

Het Grondwettelijk Hof had op 28 februari 2008 (nr. 32/2008) nog de geldigheid van het systeem van gewestelijke heffing samen met gemeentelijke heffing of opcentiemen bevestigd.

We zijn inmiddels nog steeds geen stap verder met de strijd tegen de dubbele heffing op leegstand/verwaarlozing. Meer nog, de minister heeft aan de federale regering gevraagd om artikel 464, 1° WIB92 in die zin aan te passen dat – zoals voor de onroerende voorheffing – er een uitzondering geldt van een toegelaten heffing van opcentiemen op het KI als grondslag. Een andere mogelijkheid is inderdaad om de grondslag te wijzigen op gewestniveau. In dat geval zijn we terug naar af vanuit het oogpunt van de burger die opnieuw volop met een dubbele heffing wordt geconfronteerd.

### **3. Bevoegdheidsbeperkingen ten aanzien van gemeenten**

#### **a. Decreet van 7 mei 2004**

Sinds de invoering van het decreet van 7 mei 2004 hadden de gemeenten tot vóór 1 januari 2010 de mogelijkheid om de gewestelijke heffing ter bestrijding van leegstand en verkrotting van gebouwen of woningen, voor hun grondgebied te vervangen door een eigen gemeentebelasting, door vrijstelling aan te vragen van de gewestelijke heffing. Zij konden een eigen heffingsstelsel hanteren, maar dat moest wel minimaal de regeling van het decreet overnemen en het evt. verder aanvullen (geen enkele gemeente heeft dit volgens de minister gevraagd). De gemeenten zijn hierbij verplicht de minimale heffingsregels van de gewestelijke leegstandsbelasting over te nemen, zodat een gemeentelijke leegstandsbelasting onwettig is indien deze bv. de gewestelijke regels m.b.t. de duur van de belastbare leegstand niet zou eerbiedigen. Volgens de minister was dit toelaatbaar en lijkt het dat dit systeem eventueel kan worden overwogen om tegemoet te komen aan het voorstel van Sas Van Rouveroij (*Hand. Commissie voor algemeen beleid, financiën en begroting 2012-2013, C50-FIN2, 4 december 2012, 335 e.v.*).

Het GWH heeft in zijn arrest van 20 januari 2010 (nr. 4/2010) gesteld dat het in de eerste plaats niet aan de gewesten toekomt om de (materiële) bevoegdheid van de gemeenten te beperken (de procedurele bevoegdheid kan door de gewesten worden beperkt). Op grond van art. 170 §4 GW is de beperking van de fiscale autonomie van de gemeenten een aan de federale wetgever voorbehouden aangelegenheid. De uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt moeten bovendien op uitdrukkelijke wijze worden bepaald door de federale wetgever. Gemeenschappen en gewesten kunnen die aangelegenheid wél regelen voor zover dat noodzakelijk is voor de uitoefening van hun 'impliciete' bevoegdheid (op grond van art. 10 BWHI). Hiervoor moet wel zijn voldaan aan drie voorwaarden:

1. De ontworpen regeling is noodzakelijk voor de uitoefening van de bevoegdheden van het gewest;
2. De betrokken aangelegenheid leent zich tot een gedifferentieerde regeling;
3. De weerslag van de betrokken bepalingen op die aangelegenheid is slechts marginaal.

Het GWH besluit tot geen strijdigheid, aangezien het decreet van 2004 enkel aan de gemeenten het recht toekent om de vrijstelling van gewestelijke heffing te verkrijgen, met behoud voor de gemeente van het recht om op eender welk ogenblik een eigen gemeentelijke leegstandheffing te handhaven, in te voeren, aan te passen of af te schaffen. Wanneer niet aan de voorwaarden van het decreet is voldaan, blijft de gewestelijke leegstandheffing bestaan naast de lokale leegstandsheffing.

In de rechtsleer is er ook een tegenovergestelde strekking die stelt dat de fiscale lokale autonomie kan worden beperkt door de gewesten, als bevoegde overheid voor het regelen van de gemeentelijke belangen (op grond van art. 41 en 162 GW). Onder gemeentelijke autonomie moet worden begrepen dat gemeenten bevoegd zijn om elke materie, die als van gemeentelijk belang kan worden aangemerkt, zelf te behartigen. Dit kan zelfs op impliciete of onrechtstreekse wijze. Tot op vandaag is hierover geen eensgezindheid (de grondslag van de fiscale lokale autonomie is art. 41-162 GW OF art. 170§4) (LAUWERS, 2011).

b. Decreet van 27 maart 2009

Dit decreet gaat een stap verder dan een vrijwillige afstand van de gewestelijke autonomie uit het decreet van 2004. Het decreet vervangt eigenlijk de gewestelijke leegstandsheffing op gebouwen en woningen door een machtiging te verlenen aan de gemeente om een eigen leegstandsheffing in te voeren, die dan evenwel aan minimumvereisten moet voldoen. Het Vlaamse Parlement reglementeert hier duidelijk een gemeentelijke belastingbevoegdheid inzake leegstandsheffing op gebouwen en woningen. Volgens de Raad van State Afdeling Wetgeving moest dit gewestelijk ingrijpen wel worden verantwoord op grond van art. 10 BWHI, nl. dat het noodzakelijk is voor de uitoefening van de eigen bevoegdheid van het Vlaamse Gewest en dat de weerslag van de bepalingen op de aangelegenheid slechts minimaal is. Alleen de bepalingen m.b.t. de minimumaanslagen blijken voor de gemeente bindende bepalingen te zijn. De vraag is in de rechtsleer gerezen of er nog geloofwaardig kan worden gesproken van een noodzakelijkheid als de enige bindende bepaling een minimumtarief is. (DE JONCKHEERE en PLETS, 2010).

Volgens het GWH van 29 juli 2010 (nr. 89/2010) doet het beginsel van lokale autonomie geen afbreuk aan de bevoegdheid van de federale staat, gemeenschappen en gewesten om te oordelen wat het meest geschikte niveau is om een aangelegenheid te regelen die hun toekomt.

#### 4. Conclusie

Wat Sas Van Rouveroy zich afvraagt is of het juridisch kan dat de gewesten pas een krotbelasting heffen als er een hiaat is bij de gemeenten (geen eigen heffing ingevoerd – het gewest kan dan heffen – gemeenten kunnen dan opcentiemen heffen op de gewestbelasting, zijnde als dat kan volgens een aangepast art. 464, 1<sup>o</sup> WIB92 of een nieuwe grondslag) (*Hand. Commissie voor algemeen beleid, financiën en begroting 2012-2013, C50-FIN2, 4 december 2012, 335 e.v.*).

*De facto* bestaat dergelijke regeling al voor leegstaande gebouwen door het Grond- en pandendecreet van 2009: "Aan de gemeenten worden instrumenten voor dit grondgebied aangereikt, inzonderheid de heffing op leegstaande gebouwen en woningen. Indien een gemeente deze instrumenten niet aanwendt en desalniettemin kampt met een hoge leegstandgraad en stijgende leegstandscijfers, heeft zij klaarblijkelijk haar decretale opdracht niet ingevuld. In dat geval kan de Vlaamse overheid zich beroepen op de figuur van het dwangtoezicht om zelf in de plaats te treden van het lokaal bestuur, nl. door zelf een heffing in te voeren." (LAUWERS, 2011). Het vervangend optreden door het Vlaamse Gewest mag niet als gevolg hebben dat een gedwongen gemeentelijke heffing wordt doorgevoerd. In dat geval wordt een 'uitzonderlijke gewestelijke leegstandheffing' geheven. Waarom dit ook niet invoeren voor de krotbelasting?

Het uitgangspunt hierbij blijft de gemeentelijke autonomie. Heffen op leegstand en verkrotting sluit het beste aan bij wat het gemeentelijk belang inhoudt (art. 41 en 162 GW) en dus op lokaal niveau. Volgens een strekking in de rechtsleer kan het Gewest dan ook beperkingen aan de gemeentelijke autonomie opleggen. Dat kan ook volgens het GWH en de afdeling wetgeving van de Raad van State, maar enkel in het geval dat de beperking noodzakelijk is voor de uitoefening van de eigen 'impliciete' bevoegdheden van het Gewest (art. 10 BWHI). In die zin zou een gelijkaardige regeling aan die van de leegstaande gebouwen op grond van het Decreet Grond- en Pandenbeleid van 2009 kunnen worden ingevoerd. In de regel blijft, volgens de rechtspraak, de federale wetgever bevoegd voor beperkingen aan de fiscale autonomie van de gemeenten (art. 170 §4 GW). De heffingsgrondslag voor opcentiemen zal in elk geval moeten worden gewijzigd.

Geraadpleegde rechtsleer

DE JONCKHEERE, M., *Iets leuks bij de burens? Enkele voor- en nadelen van het open stelsel van lokale belastingen in België*, Brugge, die Keure, 2012, 56 p.

DE JONCKHEERE, M. en PLETS, N., *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, die Keure, 2010.

DE MEYERE, L. en VAN HOUTTE, C., "Het non bis in idem-beginsel: nee, geen twee keer", in X., *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2006-07. De algemene fiscale rechtsbeginselen in de lokale en regionale fiscaliteit*, Brugge, die Keure, 2007, 67-98.

GABRIËL, P., "Nee, toch niet nog eens... over het non bis in idem-beginsel in belastingzaken", in M. De Jonckheere, *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2012, 107-139.

HUYGE, S., "Het nieuwe decreet ter bestrijding van de leegstand en verwaarlozing van woningen en gebouwen, zoals het inmiddels werd gewijzigd door het Programmadecreet van 24 december 2004", in X., *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2004-05. Patrimoniumbelastingen anno 2005 & 96 + 96 = 2006?*, Brugge, die Keure, 2007, 1-43.

LAUWERS, T., "De beperking van de autonome lokale bevoegdheden", in X., *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2010-2011*, Brugge, die Keure, 1-34.