



Turteltaks

Auteur: Anne Van De Vijver

Editie: Tijdschrift voor Fiscaal Recht nr. 497

Publicatiedatum: 23 maart 2016

Vrij Gesteld 94.

In “Vrij Gesteld” geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor reactie hierop.

Eind vorig jaar keurde het Vlaams Parlement de Vlaamse energieheffing goed¹. Het Parlement wilde daarmee de historische schuld van de groenestroomcertificaten wegwerken, het algemene energiebeleid en de energiekosten van de Vlaamse overheid financieren. De heffing heeft ook een regulerend karakter². Voor een gezin met een verbruik tot 5.000 kWh per jaar en 1 afnamepunt op het distributienet, bedraagt de heffing bijvoorbeeld 100 EUR per jaar. Naarmate het elektriciteitsverbruik hoger ligt dan 5.000 kWh, is een hogere heffing verschuldigd.

De Raad van State had nochtans gesteld dat deze heffing een verboden dubbele belasting is³. Er bestaat immers al een gelijkaardige federale energieheffing⁴. Minister Turtelboom liet echter meteen weten dat zij haar voorstel niet zou aanpassen. In de parlementaire documenten wordt toegelicht dat er in tegenstelling tot het advies van de Raad van State geen sprake is van dubbele belasting⁵.

De Belgische bevoegdheidsverdeling inzake belastingen ligt aan de oorsprong van deze twist. In België hebben namelijk zowel de federale overheid als de gewesten, de gemeenschappen, de provincies en de gemeenten een autonome belastingbevoegdheid (art. 170 Gw.). Waarom kunnen al deze overheden eigen belastingen invoeren? De grondwetgever wilde bij de tweede staatshervorming (1980) de gewesten en de gemeenschappen met deze belastingbevoegdheid responsabiliseren voor hun beleid⁶. De gemeenten en de provincies kunnen al sinds 1831 eigen

¹ Decreet 18 december 2015 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2016 (BS 29 december 2015).

² Amendement nr. 5, *Parl.St.* VI.Parl. 2015-16, nr. 544/5, 6.

³ Adv. RvS *Parl.St.* VI.Parl. 2015-16, nr. 544/5, 34.

⁴ Art. 21bis van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt.

⁵ Amendement nr. 5, *Parl.St.* VI.Parl. 2015-16, nr. 544/5, 7.

⁶ Verslag over de herziening van de Grondwet, *Parl.St.* Kamer 1979, nr. 10/8/4°, 2.

belastingen invoeren. In de revolutionaire tijdsgeest van de Belgische Onafhankelijkheid was lokale autonomie zeer belangrijk. De grondwetgever gaf daarom ook aan de lokale besturen fiscale autonomie⁷.

Deze verreikende autonome bevoegdheden kunnen leiden tot incoherenties en dubbele belasting. Daarom gaf de grondwetgever aan de federale wetgever de bevoegdheid om uitzonderingen te bepalen op de belastingbevoegdheden van de andere overheden en zich belastbare materies voor te behouden. De grondwetgever vond dit nodig om “chaos” en “alle mogelijke verwikkelingen die niets meer te maken hebben met een goed georganiseerde federale staat” te vermijden⁸. Op grond van deze bevoegdheid bepaalde de wetgever dat de gemeenschappen en de gewesten geen materies mogen belasten die al het voorwerp zijn van een federale belasting (art. 1 wet 23 januari 1989).

De vraag is wanneer een “materie” al het voorwerp is van een federale belasting. Het Grondwettelijk Hof onderscheidt de “belastbare materie” van de “belastinggrondslag”, d.i. het bedrag waar het belastingtarief op wordt toegepast. Het Hof beoordeelt het verbod van dubbele belasting niet in functie van de “belastinggrondslag”. In het amendement over de Vlaamse energieheffing wordt terecht toegelicht dat het feit dat de Vlaamse energieheffing rekening houdt met het verbruik (net zoals de federale energieheffing), op zich geen probleem vormt (zie echter *infra*).

Men vergeet echter dat volgens het Grondwettelijk Hof het “belastbare feit” evenmin relevant is⁹. Het belastbare feit betreft de (concrete) voorwaarde die vervuld moet zijn voor de toepassing van de belasting. Bij de Vlaamse energieheffing is het belastbare feit “het hebben van een afnamepunt van elektriciteit”. Dat dit belastbare feit verschilt van de federale energieheffing is hier dus op zich evenmin relevant.

Het Grondwettelijk Hof beoordeelt het verbod van dubbele belasting alleen in functie van de “belastbare materie”. De belastbare materie is het (abstracte) “element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting”¹⁰. Dit criterium verwijst naar de *idee* van de wetgever. Wat wilde de wetgever echt belasten? Wat is het werkelijke voorwerp van de belasting? Een aantal elementen geven aanwijzingen om deze vraag te beantwoorden: de belastinggrondslag, het belastbare feit, de doelstelling van de wetgever, de besprekingen in het parlement, enz.

Door de belastbare materie als criterium te kiezen, wilde de wetgever vermijden dat de gewesten en de gemeenschappen het verbod van dubbele belasting gemakkelijk zouden kunnen omzeilen. Namelijk door in hun belastingregels de belastinggrondslag of het belastbare feit (formeel) anders dan in een federale belasting te omschrijven. De wetgever dacht bijvoorbeeld aan een nieuw soort gewestelijke vennootschapsbelasting, waarbij in plaats van de winst de omzet als belastinggrondslag zou worden aangeduid. Hoewel de belastingregels dan (formeel) zouden verschillen van de federale vennootschapsbelasting op de winst, zou het in essentie toch om een gelijkaardige belasting gaan. De wetgever wilde ook dergelijke vormen van samenloop verbieden¹¹.

De samenloop van de Vlaamse en de federale energieheffing past binnen deze bezorgdheid van de wetgever. Hoewel het (concrete) belastbare feit van deze energieheffingen verschillen (het hebben

⁷ H. HUYTTENS, *Discussions du Congrès National de Belgique (1830-1831)*, Brussel, Société Typographique Belge, Adolphe Wahlen & Cie, deel II, 275-276.

⁸ *Hand.* Kamer 1979-80, 22 juli 1980, 2707.

⁹ GwH 9 november 1993, nr. 79/93.

¹⁰ GwH 19 september 2007, nr. 119/2007.

¹¹ Verslag, *Parl.St.* Kamer 1998-89, nr. 635/18, 231.

van een afnamepunt *versus* elektriciteitsverbruik), lijkt hetgeen de Vlaamse en de federale wetgevers echt willen belasten hetzelfde: het elektriciteitsverbruik. Het volstaat niet dat het Vlaams Parlement (formeel) een belastbaar feit kiest dat nog niet wordt belast door de federale staat. De vraag is wat het Vlaams Parlement werkelijk wil belasten. Men kan zich dus verwachten aan procedures voor het Grondwettelijk Hof tegen de Vlaamse energieheffing. Zoals ook de Raad van State stelt, zou het Grondwettelijk Hof uit een aantal elementen kunnen afleiden dat ook de Vlaamse energieheffing het elektriciteitsverbruik viseert en het dus om twee gelijkaardige heffingen gaat. Het Hof zou dit onder meer kunnen afleiden uit de berekening van de Vlaamse energieheffing in functie van het elektriciteitsverbruik en uit het regulerende karakter.

Autonome belastingbevoegdheden kunnen geen excuus zijn voor chaos, een incoherent georganiseerde staat of een ongewenst hoge belastingdruk op de belastingplichtige (en zijn elektriciteitsverbruik). Overheden moeten hun bevoegdheden op een loyale manier uitoefenen (art. 143, § 1 Gw.). Op lokaal vlak stelt zich trouwens een groter probleem. Hier vond de wetgever het zelfs niet nodig een algemeen verbod van dubbele belasting in te voeren. Geen enkele regel verbiedt de gemeenten en de provincies om een lokale energieheffing op het elektriciteitsverbruik in te voeren. Hoewel de algemene rechtsbeginselen die de basis vormen van onze rechtsorde, zoals het *ne bis in idem*-beginsel, het evenredigheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, in dit geval de belastingplichtige beschermen¹², is het ook op dit niveau wenselijk om een verbod van dubbele belasting uitdrukkelijk in de wet te bevestigen.

Anne VAN DE VIJVER¹³

¹² A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem-beginsel in het Belgisch fiscaal recht*, Brussel, Larcier, 2015, 527 p.

¹³ Professor Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht, Advocaat Tiberghien.