

Een verkenning van de grondslagen van het *ne bis in idem* beginsel in het Belgisch belastingrecht

Prof. dr. Anne Van de Vijver
17 november 2015

Overzicht

- Inleiding
 - Probleemstelling: dubbele belasting
 - Rechtstheoretisch kader
- *Ne bis in idem* beginsel: huidige stand van het recht
- *Ne bis in idem* beginsel: grondslagen
- *Ne bis in idem* beginsel: beginselenafweging
- *Ne bis in idem* beginsel: richtsnoer voor de wetgever
- *Ne bis in idem* beginsel: houvast voor de rechter

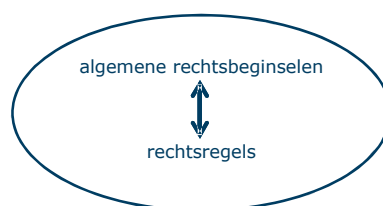
Inleiding - probleemstelling

- Dubbele belasting: "incoherente samenloop van identieke belastingen"



Inleiding – rechtstheoretisch kader

- Opzet: meer coherentie
- Rechtstheoretisch kader
 - "Coherentietheorie" van Ronald Dworkin



- Aanknopning van Dworkin bij Belgische rechtsorde
 - Statuut algemene rechtsbeginselen
 - Systematische en rechtsteleologische interpretatie

Ne bis in idem beginsel – huidige stand van het recht

- *Ne bis in idem* in de rechtspraak
 - Algemeen rechtsbeginsel (Cass. 13 december 1915)
 - Rechtsspreuk (RvS 6 januari 1977)
- *Ne bis in idem* in de rechtsleer
 - Van Crombrugge: *ne bis in idem* is geen algemeen rechtsbeginsel "dat ook bij gebreke van een duidelijke tekst zou moeten worden toegepast"
 - Harmel: "Il n'est pas nécessaire de s'attacher ici à la justification rationnelle d'un principe qui se défend lui-même"

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- Dworkin: algemeen rechtsbeginsel kan via inductie uit de rechtsorde worden afgeleid
 - Herhaalde concretisering door de wetgever
 - ~ Arbitragehof 25 februari 1988
 - Essentie van juridische concepten of instellingen
 - ~ Cass. 3 juli 1890 (belasting)
 - Middelbeginsel afgeleid van abstractere doelbeginselen
 - ~ Cass. 6 april 1960

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- De wetgever heeft *ne bis in idem* steeds vaker geconcretiseerd
 - Vóór WO I
 - Registratierechten
 - Na WO I
 - Stapsgewijze invoering van een enkelvoudige inkomstenbelasting
 - Bij de invoering van nieuwe belastingen: verbod van dubbele belasting voor lokale overheden
 - 1989: algemeen verbod van dubbele belasting voor de gemeenschappen en de gewesten

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- 6^e staatshervorming: “principe van het vermijden van dubbele belasting” herbevestigd in de Bijzondere Financieringswet, naast belangrijke andere principes
- Ook voorkoming of vermindering van internationale dubbele belasting, eerst internrechtelijk en nadien door middel van bilaterale verdragen

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- Het *ne bis in idem* beginsel spoort met de essentie van een belasting, die gevonden wordt in de (ethische) verantwoording ervan (Cass. 3 juli 1890)
 - Als de belastingplichtige voor zijn persoonlijke eigendomsrechten zijn bijdrage aan de financiering van de staat heeft voldaan, is een tweede in essentie identieke bijdrage niet meer verantwoord

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- Het *ne bis in idem* beginsel staat als middelbeginsel ten dienste van verschillende abstractere doelbeginselen; twee sporen, die elkaar versterken
 - Doelbeginselen die pleiten voor een rationeel georganiseerde staat
 - Territorialiteitsbeginsel
 - Beginsel van de Belgische economische unie en monetaire eenheid (vgl. US Supreme Court, 18 mei 2015, *Comptroller Maryland v. Wynne*)
 - Beginsel van de federale loyautéit

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- Doelbeginselen die de belastingplichtige beschermen tegen willekeur
 - Fiscaal legaliteitsbeginsel
 - Evenredigheidsbeginsel
 - Rechtszekerheidsbeginsel
 - Gelijkheidsbeginsel (vgl. *Conseil Constitutionnel*, 26 november 2010, No. 1010-70; *Tribunal Fédéral*, 5 februari 1875, BGE 1 I 12; *Bundesverfassungsgericht* 6 maart 2002, BvL 17/99)

Ne bis in idem beginsel – grondslagen

- Hoofdstelling: *ne bis in idem* is een algemeen rechtsbeginsel in het Belgisch belastingrecht, met 2 facetten
 - Beginsel van het verbod van dubbele belasting
 - Materiële dubbele belasting: verbod van samenloop van in essentie identieke belastingen
 - Formele dubbele belasting: verbod van samenloop zonder rechtsgrond
 - Beginsel van doeltreffende, noodzakelijke en zorgvuldige voorkoming of vermindering van dubbele belasting

Ne bis in idem beginsel – beginselenafweging

- Ronald Dworkin:
 - Tegengestelde beginselen moeten op een coherente manier ten aanzien van elkaar afgewogen worden; tegengestelde beginselen houden elkaar in evenwicht
- Fiscaal legaliteitsbeginsel
 - Evenwichtsprincipes worden afgeleid uit gemeenschappelijke grondslagen: (i) belastingdruk, (ii) zorgvuldigheid van de overheid, (iii) noodzakelijkheid van de dubbele belasting, (iv) toegankelijkheid, duidelijkheid en voorzienbaarheid van de samenloop

Ne bis in idem beginsel – beginselenafweging

- Beginsel van de fiscale autonomie
 - Dworkin: afweging tussen coherentie en autonomie moet gebeuren a.d.h.v. beginselen die bevoegdheidsverdeling beheersen
 - Evenwichtsprincipes: (i) duidelijke territoriale aanknoping, (ii) schending vrijheid van verkeer, (iii) duidelijke aanknoping met materiële bevoegdheid, (iv) belastingdruk, (v) zorgvuldigheid van de overheid, (vi) noodzakelijkheid van de dubbele belasting, (vii) toegankelijkheid, duidelijkheid en voorzienbaarheid van de samenloop

Ne bis in idem beginsel – richtsnoer voor de wetgever

- Ronald Dworkin
 - Via deductie moeten uit de algemene rechtsbeginselen richtsnoeren voor de wetgever worden afgeleid; de wetgever moet “schaakbordwetgeving” vermijden
- *Ne bis in idem* is richtsnoer voor de wetgever
 - Beginsel van het verbod van materiële dubbele belasting als richtsnoer bij het bepalen van de belastbare materie, de belastingplichtige, het belastbare feit, de berekeningsgrondslag en de overgangsbepalingen

Ne bis in idem beginsel – richtsnoer voor de wetgever

- *Ne bis in idem* is richtsnoer voor de wetgever (2)
 - Beginsel van doeltreffende, noodzakelijke en zorgvuldige voorkoming of vermindering van dubbele belasting als richtsnoer bij het bepalen van vrijstellingen of verminderingen tegen dubbele belasting, ook bij bilaterale verdragen

Ne bis in idem beginsel – richtsnoer voor de wetgever

- *Ne bis in idem* is richtsnoer voor de wetgever (3)
 - Voorstellen
 - Grondwettelijke verankering van het *ne bis in idem* beginsel in vijfde paragraaf van artikel 170 Grondwet (~ Duitse en Zwitserse grondwet)
 - Resolutie over het verdragsbeleid (~ aanbevelingen OESO actieplan tegen BEPS)



Ne bis in idem beginsel – houvast voor de rechter

- Ronald Dworkin
 - Constructieve interpretatiemethode: de rechter moet wetgeving zo coherent mogelijk met het geheel van de rechtsorde interpreteren
- Werking *ne bis in idem* beginsel
 - Interpretatieve werking: rechter moet bij de interpretatie van de belastingwet en de bilaterale verdragen rekening houden met dit beginsel (vgl. *Weiser v. HMRC*, 10 augustus 2012, UKFTT 501 (TC), § 34)



Ne bis in idem beginsel – houvast voor de rechter

- Derogerende werking
 - Artikel 159 Gw.: *ne bis in idem* beginsel biedt voor hoven en rechtbanken een grondslag om lokale belastingen die strijden met dit beginsel, buiten toepassing te laten

Ne bis in idem beginsel – houvast voor de rechter

- Derogerende werking (2)
 - Grondwettelijk Hof: toetst wetten, decreten en ordonnanties aan algemene rechtsbeginselen die inherent begrepen zijn in toetsingsnormen bepaald in bijzondere wet GwH; GwH is dus ook bevoegd om te toetsen aan het *ne bis in idem* beginsel (vgl. *Conseil Constitutionnel*, 29 december 2012, No. 2012-662; *Conseil Constitutionnel*, 26 november 2010, No. 1010-70; *Bundesverfassungsgericht*, 6 maart 2002, 2 BvL 17/99)

Vragen?