



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 60.342/3
van 5 december 2016

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest
'houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie'

Op 27 oktober 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 22 november 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 december 2016.

*

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.

Gelet op de aanhoudende overbevraging van de afdeling Wetgeving en de opgelegde termijn, heeft de Raad van State geen diepgaand onderzoek over elk van de bepalingen van het voorontwerp kunnen verrichten, zelfs niet met betrekking tot de genoemde punten. Het advies dient met dit voorbehoud te worden gelezen.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest strekt ertoe om een regeling van fiscale regularisatie in te voeren.

De mogelijkheid om te regulariseren wordt beperkt in de tijd, vermits de regularisatieaangiften uiterlijk eind 2020 moeten worden ingediend (artikel 3, 1^o, van het ontwerp). Ze heeft betrekking op inbreuken die voor 1 augustus 2016 zijn begaan inzake de belastingen geheven met toepassing van het decreet van 13 december 2013 ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’ (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit), namelijk de onroerende voorheffing, de verkeersbelasting, de belasting op de inverkeerstelling, het Eurovignet,² de kilometerheffing, de verkrottingsheffing woningen en gebouwen, de leegstandsheffing bedrijfsruimten, de erfbelasting, de schenkbelasting, het verkooprecht, het verdeelrecht en het recht op hypotheekvestiging (artikel 3, 2^o). Anders dan in de federale regularisatieregeling gaat het niet om een permanent systeem.³

De tarieven van de regularisatieheffing zijn bepaald in artikel 4 van het ontwerp. Na betaling van de regularisatieheffing zijn de aangegeven en effectief geregulariseerde bedragen niet meer onderworpen aan belasting op grond van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, met inbegrip van belastingverhogingen en nalatigheidsinteressen (artikel 5).

In de artikelen 6 en 8 van het ontwerp wordt de procedure voor de regularisatieaangifte geregeld.

De bedragen waarvan de aangever niet aantoont dat de normale belastingregeling erop is toegepast, worden geregulariseerd voor zover hij aantoont dat ze alleen betrekking hebben

¹ Aangezien het om een voorontwerp van decreet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Zie opmerking 8.

³ Voor de federale regeling, zie de wet van 21 juli 2016 ‘tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie’. De stellers van het ontwerp hebben zich voor het overige wel in belangrijke mate laten inspireren door de federale wettelijke regeling: in beide regelingen wordt een onderscheid gemaakt tussen fiscaal niet-verjaarde en fiscaal verjaarde bedragen, wordt zowel fiscale als strafrechtelijke immunititeit geboden, is de mogelijkheid tot aangifte eenmalig, is de procedure analoog geregeld en gelden gelijkaardige bewijsregels en uitsluitingen.

op belastingen die onder het toepassingsgebied van de regularisatieregeling vallen (artikel 7, eerste lid). Is aan die voorwaarde niet voldaan, dan kan niet worden geregulariseerd. Regularisatie is evenmin mogelijk voor de sommen, waarden en kapitalen die in verband kunnen worden gebracht met bepaalde gevallen van zware criminaliteit zoals terrorisme en mensenhandel (artikel 7, tweede lid). In artikel 9 zijn gevallen opgesomd waarin de regularisatieaangifte, de betaling van de regularisatieheffing en het regularisatieattest geen uitwerking kunnen krijgen. Dat is onder meer het geval indien het gaat om bedragen afkomstig uit illegale drughandel of exploitatie van de prostitutie.

Artikel 10 regelt de strafrechtelijke immuniteit waarin wordt voorzien in geval van regularisatie, terwijl in artikel 11 de bewijswaarde en gevolgen van het regularisatieattest worden geregeld.

BEVOEGDHEID

3. De gewesten zijn principieel bevoegd om een stelsel van fiscale regularisatie in te stellen voor de belastingen die tot hun bevoegdheid behoren, ook voor die gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt. Dat heeft het Grondwettelijk Hof bevestigd in arrest 130/2014 van 19 september 2014:

“B.8.1. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder het successierecht en de opgesomde registratierechten.

(...)

B.9. Wanneer de federale Staat instaat voor de dienst van de voormelde gewestelijke belastingen, en daarbij de procedureregels voor de inning van die belastingen kan bepalen, moet hij bij de uitoefening van die bevoegdheid erover waken dat hij niet aan de gewesten bevoegdheden ontzegt die hun door of krachtens de Grondwet worden toegewezen. Aldus mag de Staat een belastingplichtige niet bevrijden van een gewestelijke belasting zonder dat de belasting werd voldaan tegen de door het gewest bepaalde aanslagvoet of mag hij niet een vrijstelling verlenen waarin het betrokken gewest niet heeft voorzien. Gelet op de in de bijzondere wet van 16 januari 1989 neergelegde bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen, komt het de federale wetgever niet toe af te zien van de inning van die belastingen voor de dienst waarvan de federale overheid overeenkomstig artikel 5, § 3, van die bijzondere wet instaat, noch die belastingen als voldaan te beschouwen zonder dat het door de bevoegde gewestelijke overheid bepaalde tarief werd betaald. Een beslissing om af te zien van een verschuldigde belasting komt immers neer op het verlenen van een vrijstelling, wat te dezen tot de bevoegdheden van de gewesten behoort.

(...)

B.12.4. Op grond van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 zijn de gewesten niet alleen bevoegd om de niet-naleving van de door hen aangenomen bepalingen strafbaar te stellen, maar eveneens – onder voorbehoud van de principiële naleving van de bepalingen van boek I van het Strafwetboek – om de nadere modaliteiten

van de strafbaarstelling, waaronder de regels betreffende het vrijstellen van strafvervolgning of van straf, te regelen.

Door de wijze te bepalen waarop personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven bedoeld in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – in zoverre zij de niet-naleving van bepalingen die tot de bevoegdheid van de gewesten behoren, strafbaar stellen – een vrijstelling van strafvervolgning uit dien hoofde kunnen bekomen, heeft de federale wetgever, in strijd met de bevoegdheidsverdelende regels, een nadere modaliteit geregeld van strafbaarstellingen die behoren tot de bevoegdheid van de gewesten.”

4. Ondanks de principiële bevoegdheid van het Vlaamse Gewest voor de ontworpen regularisatieregeling, doen sommige bepalingen ervan bevoegdheidsrechtelijke problemen rijzen.

4.1. Artikel 10, §§ 1 en 2, van het ontwerp voorziet in strafrechtelijke immuniteit voor personen die zich schuldig hebben gemaakt, niet alleen aan bepaalde misdrijven vermeld in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, maar ook aan bepaalde misdrijven vermeld in “het Strafwetboek, artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van Vennootschappen”⁴.

De strafbepalingen vermeld in de artikelen 3.15.3.0.1 en 3.15.3.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit behoren tot de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest, zodat het verlenen van de genoemde strafrechtelijke immuniteit ten aanzien van die artikelen geen bevoegdheidsrechtelijk probleem doet rijzen.

De overige strafbepalingen die in artikel 10, §§ 1 en 2, van het ontwerp zijn vermeld, behoren evenwel tot de bevoegdheid van de federale overheid. Het gaat om (algemeen geldende) bepalingen van boek II van het Strafwetboek die tot de residuaire bevoegdheid van de federale overheid behoren,⁵ en om “artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van Vennootschappen”, waarvoor de federale overheid bevoegd is op grond van artikel 6, § 1, VI, vijfde lid, 5°, van het bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’.

De bevoegdheid om vrij te stellen van straf of van strafvervolgning komt in beginsel toe aan de overheid die bevoegd is voor het vaststellen van de betrokken strafbepaling. Met

⁴ De wet van 17 juli 1975 ‘met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen’ is opgeheven bij de wet van 17 juli 2013 ‘houdende invoeging van Boek III ‘Vrijheid van vestiging, dienstverlening en algemene verplichtingen van de ondernemingen’, in het Wetboek van economisch recht en houdende invoeging van de definities eigen aan boek III en van de rechtshandavingsbepalingen eigen aan boek III, in boeken I en XV van het Wetboek van economisch recht’; de bepalingen ervan zijn overgenomen in het Wetboek van Economisch Recht. De bepalingen inzake de boekhouding van de ondernemingen zijn thans opgenomen in boek III, titel 3, hoofdstuk 2, van het Wetboek van Economisch Recht (artikelen III.82 tot III.95). De strafbepalingen die op deze bepalingen betrekking hebben zijn opgenomen in boek XV, titel 3, hoofdstuk 2, afdeling 1, van hetzelfde wetboek (artikelen XV.75 tot XV.79, doch deze bepalingen hebben eveneens betrekking op andere onderdelen van boek III van het Wetboek van Economisch Recht dan die betreffende de boekhouding van ondernemingen). De verwijzing dient derhalve te worden aangepast.

⁵ Adv.RvS 40.689/AV van 11 juli 2006 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 10 mei 2007 ‘tot wijziging van de wet van 30 juli 1981 tot bestraffing van bepaalde door racisme of xenofobie ingegeven daden’, opmerking 16, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 2720/1, 92.

betrekking tot het voor advies voorgelegde ontwerp gaat het om federale strafbepalingen met een algemene draagwijdte, die in geval van belastingfraude evenwel veelal samengaan met door de decreetgever ingevoerde fiscaalrechtelijke strafbepalingen.⁶ Om een stelsel van fiscale regularisatie doelmatig te organiseren, is het verlenen van vrijstelling van straf of van strafvervolgning evenwel essentieel.

Zo er een beroep moet worden gedaan op artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 (impliciete bevoegdheden) – en in de veronderstelling dat artikel 11 van de bijzondere wet op zich genomen al niet de mogelijkheid inhoudt tot het verlenen van die vrijstelling in specifieke domeinen die behoren tot de bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten –, lijkt te zijn voldaan aan de voorwaarden tot toepassing ervan.

4.2. Artikel 10, § 4, van het ontwerp bepaalt dat de personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst die regularisatieaangiften behandelen, geen meldingsplicht als vermeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering hebben. Deze bepaling behoort in beginsel tot de bevoegdheid van de federale overheid.

Daarover om toelichting verzocht, verwees de gemachtigde naar de impliciete bevoegdheden:

“Het tweede lid van artikel 29 van het wetboek van strafvordering voorziet een afwijkende regeling voor de melding door fiscale federale ambtenaren van misdaden en wanbedrijven. Deze regeling is niet van toepassing op ambtenaren van Vlabel. Bijgevolg wordt de meldingsplicht van de ambtenaren van Vlabel geregeld door het eerste lid van het artikel 29. Om zoveel als mogelijk de analogie te bewaren met de federale wet van 21 juli 2016 (artikel 10 § 3) werd een vrijstelling van deze meldingsplicht in het voorontwerp van decreet ingeschreven.

Er wordt daarbij gebruik gemaakt van impliciete bevoegdheden voor wat betreft de vrijstelling van mededelingsplicht van art. 29 van het Wetboek van Strafvordering gezien dit tot de residuaire federale bevoegdheid behoort.

De motieven om op basis van de impliciete bevoegdheden een decretale afwijking te voorzien het artikel 29 Wb. Sv. zijn de volgende:

- De afwijking is noodzakelijk: het heeft geen zin om een mededelingsplicht te voorzien voor zaken waarvoor een strafrechtelijke immuniteit wordt ingevoerd.
- Gedifferentieerde regeling: Artikel 29 Wb. Sv. leent zich tot een gedifferentieerde regeling in het geval van een fiscale regularisatie. Dat blijkt alleen al uit het feit dat de federale wetgever zelf een gelijkaardige afwijkende regeling heeft ingevoerd via artikel 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie.
- Marginale impact op federaal niveau: aangezien het openbaar ministerie bij het laten bestaan van de meldingsplicht toch geen vervolging zou kunnen organiseren dient vastgesteld te worden dat het afschaffen van de meldingsplicht geen bijkomende impact heeft op het federaal vervolgingsbeleid dat al de facto zonder voorwerp wordt door de

⁶ Dat samengaan blijkt ook uit de redactie van artikel 10 van het ontwerp (“misdrijven als vermeld in artikel 505 van het Strafwetboek [onder meer heling], voor zover die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen (...)” of “misdrijven [onder meer valsheid in geschriften en misbruik van vertrouwen], die zijn begaan om de misdrijven, vermeld in paragraaf 1, te plegen of te vergemakkelijken, of er het gevolg van zijn, (...”).

invoering van de Vlaamse strafrechtelijke immunititeit, zodat de bijkomende impact van de afwijking van art. 29 Wb. Sv. wat dat betreft nagenoeg onbestaande is.”

Deze argumentatie van de gemachtigde kan echter niet ten volle worden bijgetreden. Nog afgezien van de veel te ruime formulering van de ontworpen bepaling (zie opmerking 13), kan worden betwijfeld of het werkelijk volkomen zinloos is om te voorzien in een aangifteplicht. Een regularisatieaanvraag kan immers ook informatie inhouden over misdrijven waarvoor geen strafrechtelijke immunititeit geldt. Wanneer bijvoorbeeld in het kader van een ontdoken erfbelasting uit het fraudeschema blijkt dat de inkomsten verworven op grond van het niet-aangegeven kapitaal onttrokken zijn aan de personenbelasting, zullen allicht bepaalde strafbepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 van toepassing zijn.

De gegeven verantwoording voor de toepasbaarheid van artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 zal daarom moeten worden bijgesteld. Het verdient aanbeveling om ze in de memorie van toelichting op te nemen.

4.3. Artikel 11 van het ontwerp bepaalt dat, binnen de grenzen vermeld in de artikelen 5 en 9, een regularisatieattest kan worden gebruikt als “bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, alsook tegenover elke openbare dienst”.

Artikel 6, vierde lid, van het ontwerp bepaalt dan weer dat stukken die naar aanleiding van een regularisatieaangifte worden ingediend, maar die geen betrekking hebben op de te regulariseren bedragen, worden geacht geen deel uit te maken van de aangifte en “zodoende later niet [kunnen] tegengeworpen worden aan een binnenlandse of buitenlandse administratieve of rechterlijke instantie of financiële instelling”.

Gevraagd om deze bepalingen toe te lichten, verklaarde de gemachtigde:

“De draagwijdte van het attest is beperkt tot de belastingen waarvoor een regularisatie kan worden bekomen in toepassing van het voorliggende voorontwerp van decreet. En enkel de belastingen vermeld in artikel 2, enig lid, sub 2° en 3° komen daarvoor in aanmerking. Dit zijn belastingen waarvan de invordering berust bij het Vlaamse Gewest. Het komt dan ook enkel en alleen de Vlaamse Belastingdienst toe te oordelen of er rechtsgeldig kan worden geregulariseerd.

Artikel 6, vierde lid bevestigt bovendien wat eigenlijk de evidentie is, met name dat voor ingediende stukken die geen betrekking hebben op te regulariseren belastingen dus geen automatische gevolgtrekkingen kunnen gebeuren naar andere belastingen toe gezien deze per definitie niet geacht worden deel uit te maken van de tijdelijke (Vlaamse) fiscale regularisatie.

Deze bepaling is gelijklopend met het artikel 7, derde lid van de federale wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie.

Het artikel 11 van het voorgelegde voorontwerp van decreet is gelijkaardig aan het artikel 9 van de vermelde federale wet. De toevoeging van een expliciete beperking van de draagwijdte van deze bepaling tot de belastingen die behoren tot het toepassingsgebied van het decreet lijkt een zinvolle toevoeging in deze bepaling.”

4.3.1. Bepalen dat een regularisatieattest gebruikt kan worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken en voor de administratieve rechtscolleges, is weinig zinvol. Die instanties

zijn er immers toe gehouden de wet toe te passen en zullen dus uiteraard rekening houden met het aan te nemen decreet en met de gevolgen die eruit voortvloeien. In die zin is de ontworpen bepaling overbodig en kunnen de woorden “voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, alsook” beter worden weggelaten.

4.3.2. In zoverre in artikel 11 van het ontwerp wordt bepaald dat een regularisatieattest geldt als bewijsmiddel “tegenover elke openbare dienst”, moet deze bepaling bevoegdheidsconform worden gelezen. Ten aanzien van de openbare diensten van het Vlaamse Gewest is de decreetgever immers bevoegd om de regeling aan te nemen, maar dat is niet het geval voor andere openbare diensten, zoals federale of buitenlandse openbare diensten.

4.3.3. Ook artikel 6, vierde lid, van het ontwerp dient in het licht van het voorgaande te worden herbekeken. Aan het nut van die bepaling kan worden getwijfeld, doch het is in elk geval wenselijk niet te verwijzen naar een “binnenlandse of buitenlandse administratieve of rechterlijke instantie of financiële instelling”, vermits de decreetgever daarvoor niet in alle gevallen bevoegd is.

5. In advies 58.557/VR/1/3 over de federale regularisatieregeling heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende opgemerkt over de uitwisseling van gegevens met andere overheden:

“Dat het Contactpunt in het kader van zijn werkzaamheden ook kennis zal nemen van gegevens in verband met de ontduiking van gewestelijke belastingen, is niet uit te sluiten. Dat het Contactpunt die gegevens niet met de gewesten zou mogen delen, is niet in overeenstemming met artikel 1*bis* van de bijzondere financieringswet. Dat artikel legt immers het sluiten op van een verplicht samenwerkingsakkoord tussen de gewesten en de federale overheid over de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten zoals bedoeld in de bijzondere financieringswet. De uitwisseling van informatie dient een zo efficiënt mogelijke uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de federale overheid en van de gewesten te bewerkstelligen, onder andere wat de controle betreft. Het niet voorzien in de uitwisseling van gegevens die de gewesten rechtstreeks aanbelangen bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden, houdt dan ook een miskennis in van het beginsel vervat in artikel 1*bis* van de bijzondere financieringswet.”

Ook in het voorliggende ontwerp is niet voorzien in uitwisseling van informatie, terwijl het, gelet op artikel 6 en artikel 7, eerste lid, van het ontwerp, niet ondenkbeeldig is dat de Vlaamse Belastingdienst kennis zal nemen van fraudeschema's waaruit tevens blijkt dat federale belasting is ontdoken (bv. roerende voorheffing op interesten).

Hieromtrent om uitleg verzocht, verklaarde de gemachtigde:

“Het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 (tussen de Federale Staat en de Gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting) stelt in algemene bewoordingen:

Artikel 1. De federale overheid en de gewesten verbinden er zich toe de informatie waarover zij beschikken en die dienstig is voor de vestiging, heffing, inning, controle of invordering van een federale of gewestbelasting, kosteloos en bij voorkeur op geïnformatiseerde wijze te verstrekken aan de betrokken belastingdiensten van de federale overheid of van de gewesten.

Dit principe werd trouwens hernomen in een Protocol tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten.”

Daaruit lijkt te moeten worden afgeleid dat gegevens die in het kader van een regularisatieaangifte worden ontvangen, effectief zullen worden bezorgd aan andere overheden. In dat geval rijst er geen bevoegdheidsrechtelijk bezwaar.

6. Bij de bespreking van artikel 4 van het ontwerp wordt in de memorie van toelichting opgemerkt dat op de regularisatieheffing geen opdeciem of opcentiemen gelden. Indien het de bedoeling is om de principiële belastingbevoegdheid van andere overheden, zoals de gemeenten,⁷ te beperken, dan zal dit uitdrukkelijk in het aan te nemen decreet moeten worden bepaald. Bevoegdheidsrechtelijk kan dit slechts op grond van artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980,⁸ en verdient het aanbeveling in de memorie van toelichting uiteen te zetten waarom de voorwaarden voor de toepassing van de impliciete bevoegdheden vervuld zijn.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

7. Artikel 2, 1°, van het ontwerp definieert het begrip ‘aangever’ als “de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die overgaat tot de indiening van een regularisatieaangifte, hetzij in persoon, hetzij door bemiddeling van een gemachtigde”.

Het ontwerp bevat geen enkele andere bepaling inzake de “bemiddeling”.

Hieromtrent ondervraagd, bevestigde de gemachtigde dat met deze bewoording niet wordt bedoeld op een specifiek regime van bemiddeling:

“De indiening is mogelijk op basis van een lastgeving zoals deze wordt geregeld door het Burgerlijk Wetboek. De woorden ‘bemiddeling van’ kunnen desgevallend geschrapt worden.”

Het is raadzaam de tekst van het ontwerp in die zin te verduidelijken.

⁷ Die bevoegdheid vloeit voort uit artikel 170 van de Grondwet.

⁸ Zie o.m. GwH 29 juli 2010, nr. 89/2010, B.5.1 en B.7; GwH 16 juli 2015, nr. 105/2015, B.9.2; adv.RvS 56.701/VR/3, *Parl.St.* VI.Parl. 2014-15, nr. 174/1, 35.

8. Al is het Eurovignet sedert 1 april 2016 vervangen door de kilometerheffing,⁹ toch blijkt de ontworpen fiscale regularisatieregeling ook op de eerstgenoemde belasting betrekking te hebben, zoals de gemachtigde heeft bevestigd. Onder “andere belasting dan de erfbelasting” dient in artikel 2, 2°, van het ontwerp dus ook het Eurovignet te worden verstaan.

9. In artikel 2, 5°, van het ontwerp – maar ook in de artikelen 3, 1°, en 6 ervan – wordt melding gemaakt van een aangifte ingediend bij de Vlaamse Belastingdienst “of bij een door de Vlaamse Regering aan te wijzen entiteit”.

De gemachtigde verduidelijkte dit als volgt:

“De bedoeling van deze bepaling is dat de Vlaamse Regering ook de mogelijkheid kan voorzien om de regularisatieaangifte, beschreven in het voorontwerp van decreet, in te dienen, bij een instantie of administratie, andere dan de Vlaamse Belastingdienst. Dit zou bijvoorbeeld het federale Contactpunt Regularisatie kunnen zijn, zodanig dat de aangever gelijktijdig en op één elektronisch of fysiek adres twee aangiften (één in uitvoering van de wet van 21 juli 2016, een tweede in uitvoering van het voorgelegde voorontwerp van decreet) kan indienen. De rol van de federale administratie zou in dat geval beperkt blijven tot het ontvangen van de aangifte, de inhoudelijke beoordeling en verdere afhandeling wordt dan overgelaten aan de Vlaamse Belastingdienst aan wie de aangifte onverwijld dient bezorgd.”

Artikel 4

10. Artikel 4 van het ontwerp bepaalt de hoogte van de regularisatieheffing onder de vorm van percentages. Uit het ontwerp blijkt evenwel niet wat de belastbare grondslag is waarop deze tarieven moeten worden toegepast.

In artikel 4 wordt weliswaar gewag gemaakt van (al dan niet fiscaal verjaarde) “bedragen”, maar zelfs indien zou kunnen worden aangenomen dat hiermee bijvoorbeeld de verkoopwaarde wordt bedoeld van de goederen indien het om een schenking gaat (zie artikel 2.8.3.0.1, § 1, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat hier evenwel niet van toepassing wordt gemaakt), leidt dit niet in elk van de gevallen tot een oplossing. Dat is bijvoorbeeld zo voor de verkeersbelasting (waarvan de belastbare grondslag wordt vastgesteld op basis van het vermogen van de motor, van zijn cilinderinhoud of van de maximaal toegelaten massa van het voertuig: artikel 2.2.3.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), de belasting op de inverkeerstelling (waarvan de belastbare grondslag wordt berekend op basis van het vermogen van de motor uitgedrukt in fiscale paardenkracht of in kilowatt: artikel 2.3.3.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), de kilometerheffing (waarvan de belastbare grondslag wordt vastgesteld op basis van het aantal kilometers dat door een voertuig wordt afgelegd: artikel 2.4.3.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit) en het Eurovignet (dat werd vastgesteld in functie van de duur waarvoor het Eurovignet werd aangevraagd en in functie van de emissienorm en het aantal assen van het voertuig: zie de voormalige artikelen 2.4.3.0.1 en 2.4.4.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

Hieromtrent ondervraagd, verklaarde de gemachtigde:

⁹ Decreet van 3 juli 2015 ‘tot invoering van de kilometerheffing en stopzetting van de heffing van het eurovignet en tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 in dat verband’.

“Het ontwerp spreekt inderdaad van aangegeven sommen, waarden of kapitalen (cfr. Artikel 2, enig lid, 4^o). Voor de erfbelasting en registratiebelasting ligt de belastbare grondslag (...) voor de hand. De memorie van toelichting (toelichting bij de artikelen, onder artikel 2) zegt uitdrukkelijk dat ook de belastbare grondslag voor de verkeersbelasting, de belasting op de inverkeerstelling en het eurovignet hiermee gevat wordt.

Uit de ontvangsten van de vorige fiscale regularisaties in de periode van 2006 tot 2015 blijkt dat 99,96% van de ontvangen bedragen voor wat de gewestelijke belastingen betreft betrekking had op successierechten en 0,04% op registratierechten (bron: Jaarverslag 2015, Dienst Voorafgaandelijke Beslissingen). Het aandeel van de onroerende voorheffing, de verkeersbelastingen, verkrottingsheffing woningen en gebouwen, en andere belastingen zal dus wellicht verwaarloosbaar zijn in het geheel van de ingediende aangiften.”

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 2, eerste lid, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de decreetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen, alsook de grondslag van de belasting. Dit geldt evenzeer voor regularisatieheffingen.

Bijgevolg dient de grondslag van de regularisatieheffing uit de tekst zelf van het decreet te blijken. Een vermelding in de memorie van toelichting volstaat daartoe niet en ook de veronderstelling dat de belastbare grondslag voor de hand liggend is, lost het probleem niet op. Dit geldt voor alle onderscheiden belastingen waarop het decreet betrekking heeft. Het ontwerp dient in dit opzicht te worden aangevuld.

11. Wat de hoogte van de verschillende tarieven betreft, dient het volgende te worden opgemerkt.

11.1. Uit artikel 4 van het ontwerp blijkt dat de stellers van het ontwerp opteren voor een zeer eenvoudige en vlakke tariefstructuur, zonder specifieke boete. Het gaat om de volgende tarieven:

belasting	fiscaal niet verjaard	fiscaal verjaard
erfbelasting in rechte lijn en tussen partner	35 %	37 % (jaarlijks telkens op 1 januari, te verhogen met 1 %)
erfbelasting in alle overige gevallen	70 %	37 % (jaarlijks telkens op 1 januari, te verhogen met 1 %
andere belastingen dan erfbelastingen	20 %	37 % (jaarlijks telkens op 1 januari te verhogen met 1 %

11.2. Het hanteren van een eenvoudige tariefstructuur, terwijl de regularisaties betrekking kunnen hebben op zeer diverse belastingen en een groot aantal tarieven, brengt mee dat personen die zich, wat betreft het verschil tussen de oorspronkelijk verschuldigde belasting (desgevallend verhoogd met boetes, nalatigheidsinteressen, ...) en de regularisatieheffing waarin wordt voorzien in het ontwerp, in een wezenlijk verschillende situatie bevinden, op dezelfde wijze worden behandeld.

Om toelichting verzocht over de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met het gelijkheidsbeginsel, verstrekte de gemachtigde het volgende antwoord:

“De regularisatieheffing is een unieke heffing met een uniek tarief: iedereen die een aangifte doet voor dezelfde bedragen, bevindt zich in dezelfde situatie.

Zoals vermeld in de memorie van toelichting sub ‘A, Algemene toelichting’, zijn de in het voorontwerp van decreet opgenomen tarieven het resultaat van een keuze gemaakt door de Vlaamse Regering waarbij gestreefd is naar een evenwicht tussen rechtszekerheid, billijkheid, eenvoud en transparantie.

De eenvoudige en vlakke tarieven zorgen voor rechtszekerheid en eenvoud, de aangever kan zelf en nauwkeurig de gevolgen van de indiening van een regularisatieaangifte beoordelen. In geval van behoud van de gewone diverse en progressieve tarieven van bijvoorbeeld de erfbelasting zou dit niet altijd bijdragen tot eenvoud en rechtszekerheid. De berekening zou dan immers moeten worden hernomen op basis van een eventuele oorspronkelijke berekening die voor de aangever mogelijk niet altijd bekend of duidelijk zal zijn.

Bovendien laten deze vlakke, uniforme en forfaitaire tarieven een snelle dossierafhandeling toe. Wanneer de bestaande , of ondertussen sedert geruime tijd opgeheven tarieven zouden dienen toegepast dient de Vlaamse Belastingdienst alle informatie over de initiële belastingzetting, hetzij door de Vlaamse Belastingdienst zelf, hetzij door de FOD Financiën (voor taxaties en heffingen opgelegd vóór 1 januari 2015) te achterhalen en op te vragen bij de FOD Financiën, met aanzienlijke administratieve werklast en vertragingen bij dossierafhandeling tot gevolg.

Billijkheid: de tarieven werden bepaald op een hoogte die geen onevenredig ongelijke behandeling in het leven zou roepen in vergelijking met een toepassing van de gewone tarieven verhoogd met belastingverhogingen en interesten. Bovendien dient een fiscale regularisatie ook een redelijke taxatie te bieden, een onevenredig hoge taxatie zou immers mogelijke aangevers niet stimulerend aanzetten tot het indienen van een aangifte waardoor een ondoelmatige regeling in het leven zou worden geroepen.”

De Inspectie van Financiën merkte omtrent de tarieven onder meer het volgende op:

“Rekening houdende met de gemeentelijke en provinciale opcentiemen geldt in het algemeen een veel hoger tarief voor de onroerende voorheffing dan [het in artikel 4, § 3, voorziene tarief van] 20% (toe te passen op het geïndexeerd kadastraal inkomen).”

Daarop antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Rekening houdend met het zeer beperkte volume aan te verwachten aangiften die betrekking hebben op de onroerende voorheffing, gelet op de aard en de procedures in verband met deze belasting (kadastrale inkomens die de grondslag vormen worden aangeleverd door de federale administratie, FOD Financiën, Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie) werd eveneens geopteerd voor het transparante en uniforme tarief van 20%. De regularisatieheffing is een unieke heffing met een uniek tarief. T.a.v. het gewestelijk tarief voor de onroerende voorheffing, dat momenteel 2,5% bedraagt (exclusief de gemeentelijke en provinciale opcentiemen) is een tarief van 20% wel substantieel hoger. De regularisatieheffing komt uitsluitend het gewest toe.”

Voorts merkt de Inspectie van Financiën het volgende op in verband met het tarief voor de erfbelasting:

“Voor de erfbelasting ligt het vlakke regularisatietarief voor niet-verjaarde bedragen boven het normale Vlaamse tarief maar de regeling is dus veel gunstiger voor belastingplichtigen die bij niet-ontduiking een hoger normaal tarief zouden betaald hebben, gelet op de progressiviteit van de erfbelasting. M.a.w. neemt het effectieve ‘boetetarief’ of de effectieve ‘boetemarge’ af naarmate het ontdoken bedrag stijgt.

Voor verjaarde bedragen die geregulariseerd worden (omwille van de strafrechtelijke immuniteit) is het regularisatietarief 36% (plus 1% per jaar vanaf 2017) dat dus lager kan liggen dan het normale tarief (zoals in de federale regeling overigens).”

Het antwoord van de gemachtigde luidt:

“Ik verwijs vooreerst naar het antwoord op [de vraag onder randnummer 14.1]. Zoals reeds aangehaald is de regularisatieheffing een unieke heffing met een uniek tarief.

Uiteraard wil het ontwerp geen incentive zijn om generiek in te stappen in een systeem van regularisatie, maar voor verjaarde bedragen moet men het voorgestelde tarief eigenlijk afzetten tegen een ‘nul-tarief’, net omwille van het feit dat de bedragen verjaard zijn, en in het normale regime niet meer belast zouden kunnen worden.

Het tijdelijk karakter van de regeling maakt bovendien duidelijk dat het om een uitzonderlijke afwijkende regeling gaat.”

Aan de gemachtigde werd tevens volgende vraag gesteld:

“Wat is de verhouding tussen de tarieven van de regularisatieheffing en de administratieve boeteregeling? Wanneer iemand bv. een erfenis in rechte lijn wil regulariseren wordt hij ‘beboet’ met een heffing die 29,63 % hoger is dan wanneer het normaal tarief van toepassing zou zijn geweest. Bij een laattijdige aangifte of zelfs geen aangifte geldt daarentegen maximaal slechts een proportionele boete van 20% (art. 3.18.0.0.6, 3.18.0.0.7 VCF en 3.18.0.0.9 VCF). Een regularisatieaangifte is ook te beschouwen als een laattijdige aangifte: kan de betrokkene in dat geval de regularisatieheffing ontlopen en louter een proportionele boete krijgen?”

Hierop antwoordde de gemachtigde wat volgt:

“Het hoogste tarief van de erfbelasting voor nalatenschappen vervallen in de rechte lijn bedraagt 27 procent. Bij verzuimen van roerende goederen wordt bovenop het bedrag van de aanvullende erfbelasting een belastingverhoging berekend van 20 procent (artikel 3.18.0.0.7 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). Bij een gewone rechtzetting van verzuimen in het kader van de huidige bepalingen zal dus vaak 27 plus 5,4 = 32,4 procent op het verzuimde bedrag berekend worden. Bij de regularisatie betaalt hij 35 procent, in de veronderstelling dat een gewone inkohiering conform de Vlaamse Codex Fiscaliteit nog mogelijk is (niet-verjaard). Wanneer de belastingplichtige aan alle voorwaarden voldoet enerzijds voor de toepassing van een gewone gebruikelijke rechtzetting bij toepassing van de bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, en anderzijds ook voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van de indiening van de regularisatieaangifte en het bekomen van een regularisatieattest, zou hij de keuze tussen beide mogelijkheden hebben. Maar de gevolgen van beide opties zijn wel verschillend, zo zal de regularisatie een fiscale en strafrechtelijke immuniteit opleveren.

Er kan verder ook verwezen worden naar de antwoorden op de eerste reeks vragen waarbij toelichting werd gegeven over de keuze van de toepasselijke tarieven die een evenwicht vormen tussen rechtszekerheid, billijkheid, eenvoud en transparantie. Er is dus geen rechtlijnige wiskundige verhouding.

Voor de verjaarde bedragen werd, met het oog op transparantie en uniformiteit, gestreefd naar afstemming op het tarief dat in de federale wet van 21 juli 2016 is bepaald: een uniform en vlak tarief van 37 procent voor aangiften ingediend in 2017, jaarlijks oplopend met 1 procent, om te eindigen in 2020 op 40 procent.”

Het verdient aanbeveling de regularisatietarieven aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. Hoewel de decreetgever ter zake over een ruime beoordelingsvrijheid beschikt, kunnen bepaalde gevallen problematisch zijn in het licht van dit beginsel. Het is zaak hetzij die gevallen in de memorie van toelichting beter te verantwoorden, hetzij de ontworpen tariefregeling bij te stellen.

Het motief te streven naar eenvoud en transparantie mag een dienstig element zijn bij het bepalen van de tarieven. Het gegeven dat de regularisatie een tijdelijk karakter heeft of het gegeven dat verhoudingsgewijs slechts beperkte inkomsten worden verwacht voor een bepaalde belasting, zijn in dit kader echter geen pertinente motieven.

Artikel 8

12. Artikel 8, eerste lid, laatste zin, van het ontwerp bepaalt dat tegen of voor de regularisatieheffing geen bezwaarschrift, ambtshalve ontheffing of gerechtelijke procedure mogelijk is. Deze bepaling lijkt op gespannen voet te staan met het beginsel van de toegang tot de rechter.

Met arrest nr. 130/2014 heeft het Grondwettelijk Hof zich over een gelijkaardige bepaling uitgesproken waaraan dezelfde gevolgen waren toegekend. De verzoekende partij in de zaak die tot dat arrest aanleiding heeft gegeven, voerde aan dat die bepaling “met zich meebrengt dat personen die om regularisatie verzoeken niet beschikken over de mogelijkheid om een jurisdictioneel beroep in te dienen tegen de regularisatieheffing” en dat het ontbreken van een beroep tegen de regularisatieheffing niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 6.1 en 6.2 van het Europees Verdrag over de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat verdrag.¹⁰

Het Hof oordeelde hieromtrent als volgt:

“B.50. Krachtens artikel 569, eerste lid, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek neemt de rechtbank van eerste aanleg kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Krachtens artikel 568 van dat Wetboek neemt die rechtbank bovendien kennis van alle vorderingen, behalve die welke rechtstreeks voor het hof van beroep en het Hof van Cassatie komen.

In de interpretatie dat artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, personen die een regularisatieheffing hebben betaald, niet verhindert om tegen die heffing, op grond van de voormelde artikelen van het Gerechtelijk Wetboek, een jurisdictioneel beroep in te dienen bij de rechtbank van eerste aanleg, is die bepaling bestaanbaar met de

¹⁰ GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.46. Het Grondwettelijk Hof maakte een voorbehoud omtrent de toepasselijkheid van art. 6.1 en 6.2 EVRM (zie B.47 van het arrest).

door de verzoekende partij in haar tweede middel aangevoerde grondwets- en verdragsbepalingen.

B.51. Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.50, is het tweede middel, in zoverre het betrekking heeft op de ontstentenis van een jurisdictioneel beroep, niet gegrond.”

Daarover ondervraagd verklaarde de gemachtigde:

“Met deze bepaling wordt duidelijk gemaakt dat de gebruikelijke procedure in verband met de gewestelijke belastingen, zoals geregeld bij de hoofdstukken 5 en volgende van Titel 3 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit niet van toepassing is op deze regularisatieheffing.

Gezien het een heffing betreft die wordt geheven op zicht van een eigen vrijwillige aangifte, is dit beginsel niet met voeten getreden. Er is geen ambtshalve taxatie, er spelen geen verminderingen of vrijstellingen, de toepasselijke tarieven zijn eenvormig en eenduidig.”

Gelet op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan het antwoord van de gemachtigde niet overtuigen. Artikel 8 van het ontwerp dient te worden herzien in zoverre tegen of voor de regularisatieheffing een gerechtelijke procedure wordt uitgesloten.

Artikel 10

13. Artikel 10, § 4, van het ontwerp bepaalt dat de personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst die regularisatieaangiften behandelen, geen mededelingsplicht als vermeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering hebben. Krachtens het eerste lid van dat artikel zijn gestelde overheden en openbare ambtenaren die in de uitoefening van hun ambt kennis krijgen van een misdaad of van een wanbedrijf, verplicht daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings bij de rechtbank binnen wier rechtsgebied die misdaad of dat wanbedrijf is gepleegd of de verdachte zou kunnen worden gevonden, en aan die magistraat alle desbetreffende inlichtingen, processen-verbaal en akten te doen toekomen.

Buiten hetgeen is opgemerkt omtrent de bevoegdheid van de decreetgever om deze bepaling aan te nemen (opmerking 4.2), moet erop worden gewezen dat de ontworpen bepaling letterlijk genomen betekent dat alle personeelsleden die zijn betrokken bij het behandelen van de regularisatieaangiften, vrijgesteld zijn van elke meldingsplicht. Die vrijstelling is algemeen geformuleerd, zodat ze ook zou gelden buiten het geval dat het gaat om informatie verkregen bij de behandeling van de betrokken aangiften en zelfs indien de regularisatie verworpen wordt. De ontworpen bepaling zal dus veel specifiekere moeten worden geformuleerd, zodat de vrijstelling enkel geldt voor zover dit noodzakelijk is om tot een werkzame regularisatie te komen zonder daarbij een vrijgeleide te geven bijvoorbeeld voor zware criminele activiteiten zoals terrorisme en mensenhandel (zie artikel 7, tweede lid, van het ontwerp, waaruit blijkt dat in dat geval regularisatie niet mogelijk is).

Ten slotte kan worden opgemerkt dat de ontworpen bepaling er weliswaar toe leidt dat het voor de betrokkenen niet meer om een verplichting gaat, maar er niet aan in de weg staat

dat zij vrijwillig tot melding of mededeling overgaan. Vraag is of dat wel de bedoeling van de stellers is.

Artikel 11

14. Over het zinsdeel “Binnen de grenzen, vermeld in artikel 5 en 9” in artikel 11 van het ontwerp verstrekte de gemachtigde de volgende toelichting:

“Met de verwijzing in het artikel 11 naar de artikelen 5 en 9 van het voorontwerp van decreet wordt beoogd de bewijskracht van het regularisatieattest, afgeleverd in toepassing van dit decreet, in gerechtelijke procedures als volgt te begrenzen:

- Door de verwijzing naar artikel 5 wordt verduidelijkt dat de bewijskracht van het attest begrensd is tot erfbelasting en andere belastingen beschreven in artikel 2, enig lid, 2°. Bijgevolg kan in een gerechtelijke procedure die enkel en alleen over federale belastingen zou gaan, BTW bijvoorbeeld of andere, het regularisatieattest niet als bewijs van fiscale en/of strafrechtelijke immuniteit ten aanzien van die federale belastingen worden ingeroepen.

- De voorwaarden omschreven in artikel 9: het attest verliest zijn bewijskracht als de aangever zich in één van de situaties zou bevinden zoals omschreven in het artikel 9.

Men zou inderdaad kunnen argumenteren dat die bepaling overbodig is, bij gebreke aan deze bepaling zouden voor de bewijskracht van het attest dezelfde begrenzingen van toepassing zijn.

In tegenstelling tot het artikel 11, dat de bewijskracht van het regularisatieattest omschrijft, beschrijft het artikel 6 vierde lid de bewijskracht in gerechtelijke procedures van ingediende stukken die geen betrekking hebben op te regulariseren bedragen. Het is dan ook overbodig om dit in een afzonderlijke bepaling te hernemen.

Het artikel 7 tweede lid beschrijft de situaties waarin een regularisatie in toepassing van het decreet niet mogelijk is. Deze situaties zouden ook kunnen leiden tot weigering van aflevering van het regularisatieattest door de Vlaamse Belastingdienst, waardoor de situatie beschreven in artikel 11 zich niet zal voordoen omdat een regularisatieattest in toepassing van dit decreet nooit werd afgeleverd.”

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT