



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 60.849/VR/3
van 31 maart 2017

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest
‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van xx
xxxx 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest
met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare
bedragen’

Op 13 januari 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot vijfenveertig dagen ^(*), en nadien nogmaals verlengd tot 31 maart 2017 een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van xx xxxx 2016 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’.

Het ontwerp is, wat de bevoegdheid betreft, door de verenigde kamers onderzocht op 21 maart 2017. De verenigde kamers waren samengesteld uit Pierre LIÉNARDY, kamervoorzitter, voorzitter, Jo BAERT, kamervoorzitter, Martine Baguet, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Bernard BLERO en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, Sebastien VAN DROOGHENBROECK, Marianne DONY en Bruno PEETERS, assessoren, Annemie GOOSSENS, griffier en Charles-Henry VAN HOVE, toegevoegd griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur, en Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

Het ontwerp is voor het overige door de derde kamer onderzocht op 21 februari en 21 maart 2017. De derde kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 31 maart 2017.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2^o, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat de termijn van dertig dagen verlengd wordt tot vijfenveertig dagen in het geval waarin het advies gegeven wordt door de verenigde kamers met toepassing van artikel 85*bis*.

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.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest strekt ertoe instemming te verlenen met het samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 ‘tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’.

BEVOEGDHEID EN ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Naast het hier aan de orde zijnde samenwerkingsakkoord van 1 december 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, ook om advies gevraagd over voorontwerpen van wet, van decreet van het Waalse Gewest en van ordonnantie houdende instemming met een ander samenwerkingsakkoord, namelijk het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 ‘tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen’.² Terwijl het samenwerkingsakkoord dat het voorwerp is van dit advies (hierna: het eerste samenwerkingsakkoord) is gesloten tussen de federale overheid en het Vlaamse Gewest, is het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 (hierna: het tweede

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

² Het gaat meer bepaald om adviesaanvragen over:

- een voorontwerp van decreet van het Waalse Gewest ‘portant assentiment à l’accord de coopération entre l’Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d’un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d’un immeuble d’une société à un associé, la renonciation à l’usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d’attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de ‘clause de la maison mortuaire’ et la révision du montant des amendes’ (61.021/VR);

- een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’ (61.026/VR);

- een voorontwerp van ordonnantie ‘betreffende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude’ (61.029/VR).

samenwerkingsakkoord) gesloten tussen de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Uit de bepalingen van de akkoorden blijkt dat het om asymmetrische samenwerkingsakkoorden gaat. Zo zijn er onder meer verschillen op het vlak van de te regulariseren bedragen (het eerste samenwerkingsakkoord heeft in het algemeen betrekking op inbreuken op federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen, terwijl uit het tweede samenwerkingsakkoord blijkt dat naast federale belastingen alleen de registratierechten en de successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert, het voorwerp van een regularisatie kunnen zijn) en van de wijze van afhandeling van de regularisatie (terwijl luidens het tweede samenwerkingsakkoord het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties instaat voor de administratieve afhandeling van de aanvragen, gebeurt de afhandeling luidens het eerste samenwerkingsakkoord door het voormelde Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst).

4. Deze samenwerkingsakkoorden maken deel uit van een proces in de loop waarvan de afdeling Wetgeving reeds een advies heeft moeten geven over verschillende voorontwerpen van federale teksten en amendementen daarop die strekten tot de invoering van een systeem van fiscale regularisatie op federaal niveau,³ en over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest waarbij voorzien werd in een fiscale regularisatie voor de belastingen van het Vlaamse Gewest.⁴

In die adviezen heeft de Raad van State gesuggereerd om met betrekking tot de fiscale regularisatie een samenwerkingsakkoord te sluiten:

“Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal de regularisatieheffing noodzakelijk aan de burgers aangeboden moeten worden als het resultaat van een samenspraak tussen alle bevoegde overheden. Het geëigende middel daartoe is het sluiten van een samenwerkingsovereenkomst in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, waarmee de verschillende wetgevers hun instemming zullen moeten betuigen.”⁵

5.1. In beginsel leidt een verschil in behandeling dat voortvloeit uit het gegeven dat andere overheden bevoegd zijn – en deze bevoegdheid op een andere manier uitoefenen – niet tot een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.⁶

³ Adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR van 28 oktober 2015 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet (I) van 26 december 2015 (Parl.St. Kamer 2015-16, nr. 54-1479/001, (85) 115-122); adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet (I) van 26 december 2015 en tot de wet van 21 juli 2016 ‘tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie’ (Parl.St. Kamer 2015-16, nr. 1738/001, 41-51); adv.RvS 59.682/3 van 4 juli 2016 over amendementen op een voorontwerp dat geleid heeft tot de voornoemde wet van 21 juli 2016 (Parl.St. Kamer 2015-16, nr. 1738/012).

⁴ Adv.RvS 60.342/3 du 5 december 2016 over een voorontwerp dat geleid heeft tot het decreet van het Vlaamse Gewest van 10 februari 2017 ‘houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie’ (Parl.St. VI.Parl. 2016-17, nr. 1035/1, 27-42).

⁵ Adv.RvS 58.321/1-2-3-4-VR, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1479/001, 120; adv.RvS 58.557/VR/1/3, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54-1738/001, 48; adv.RvS 59.682/3, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1738/012, 6.

⁶ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijv. GwH 28 april 2016, nr. 55/2016, B.10.

Er is in beginsel ook geen bezwaar tegen het sluiten van asymmetrische samenwerkingsakkoorden.⁷ Het gegeven dat er in dit geval twee samenwerkingsakkoorden zijn gesloten, is het gevolg van het feit dat de federale Staat gebruikmaakt van de mogelijkheid die hem geboden wordt bij artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ om samen met deelstaten eigen bevoegdheden uit te oefenen. Het is evenwel zo dat om een samenwerkingsakkoord te sluiten er minstens twee partijen nodig zijn. Daar de federale Staat, gelet op het beginsel van de respectieve autonomie van de deelstaten, niet alle deelstaten kan verplichten om een samenwerkingsakkoord met hem te sluiten, kan het gebeuren dat de federale Staat voor de tenuitvoerlegging van een eigen bevoegdheid die hij samen met de materieel bevoegde deelstaten zou willen uitoefenen, er niet in slaagt om ervoor te zorgen dat elk van die deelstaten mee instapt in een geïntegreerde of gemeenschappelijke regelgeving. In het voornoemde geval heeft men te maken met een eigen bevoegdheid van de federale overheid die op asymmetrische wijze ten uitvoer wordt gelegd, al naar gelang de federale Staat al dan niet een akkoord heeft kunnen sluiten met de bevoegde deelstaten.

Aangezien voorts beide samenwerkingsakkoorden die door de federale Staat afzonderlijk gesloten zijn onderling niet onverenigbaar lijken te zijn wat de inhoud ervan betreft, lijkt niets eraan in de weg te staan dat in dit geval de federale Staat asymmetrische akkoorden sluit met het Vlaamse Gewest enerzijds, en met het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest anderzijds.

5.2. Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Een verschillende behandeling door de federale overheid naargelang van de lokalisatie van de belastingplichtige – tenzij dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is, in welk geval er sowieso geen sprake is van discriminatie – kan derhalve worden verantwoord door het gegeven dat met de gewesten geen akkoord mogelijk was over een uniforme regeling.⁸ Dat belet evenwel niet dat de federale overheid er alles moet aan doen om tot

⁷ Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Brugge, die Keure, 2016, p. 52-53, nr. 109. In een advies van 22 juni 2015 bevestigde de algemene vergadering van de Raad van State, afdeling Wetgeving, de principiële mogelijkheid van asymmetrische samenwerkingsvormen, mits eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel en van, in het betrokken geval, de toepasselijke regels inzake het gebruik der talen (adv.RvS 57.456/AG en 57.670/AG van 22 juni 2015 over ‘une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française ‘instituant un délégué général aux droits de l’enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française’ en over ‘une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française ‘instituant un délégué général aux droits de l’enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française’, opmerking 3, *Parl.St. Verg.Fr.Gem.Comm.* 2014-15, nr. 18/2, 3; *Parl.St. Doc.parl. W. Parl.* 2014-15, nr. 157/2, 3-4).

⁸ Ook bij de onderhandelingen met de verschillende gewesten dient het recht op een gelijke behandeling te worden gerespecteerd. Zie in dit verband ook de richtlijnen die het Duitse *Bundesverfassungsgericht* aan het beginsel van de *Bundestreue* heeft ontleend voor de procedure en de stijl van onderhandelen (Y. PEETERS, *o.c.*, p. 55, nr. 113).

samenwerkingsakkoorden te komen waarbij verschillen in behandeling tussen belastingplichtigen veroorzaakt door een verschillende inhoud van beide akkoorden worden voorkomen of toch zo veel mogelijk worden beperkt. Gelet op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet heeft de federale overheid de plicht om daarvoor te ijveren.

Mede met het oog op het informeren van het parlement, verdient het aanbeveling om in de memorie van toelichting op dit punt meer verduidelijking te geven.

6. In advies 58.557/VR/1/3 is opgemerkt dat de ontworpen regels met betrekking tot het federale mechanisme van fiscale regularisatie geen afbreuk doen aan de belastingbevoegdheid van de gewesten, op voorwaarde dat

“de bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode. Indien het onduidelijk is welke de aard van de ontdoken belasting is en op welke periode die ontduiking betrekking heeft, zal het voor het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties (hierna: Contactpunt) niet mogelijk zijn om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen. Indien bv. wordt vastgesteld dat het gaat om personenbelasting ontdoken in het aanslagjaar 2015, zal ook het gewest waar de belastingplichtige op 1 januari 2015 woonde, de opbrengst van de regularisatie voor dat jaar genieten; indien de aard van de belasting of de periode waarop die belasting betrekking heeft, niet kunnen worden vastgesteld, kan evenmin worden bepaald of de opbrengst van de regularisatie uitsluitend ten goede van de federale overheid of van een gewest dient te komen,⁹ dan wel ten dele van de federale overheid en van het betrokken gewest.

In het ontwerp wordt regularisatie niet uitgesloten ingeval de aard van de ontdoken belasting en het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, niet bekend zijn. In artikel 87, eerste lid, van het ontwerp wordt de aangever weliswaar opgedragen ‘de legale herkomst van de inkomsten, de sommen, de waarden, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen aan te tonen’, maar in het tweede lid wordt ruimte gelaten voor het geval dat de legale herkomst (geheel of ten dele) niet kan worden aangetoond. In artikel 87, tweede lid, van het ontwerp wordt immers bepaald dat ‘het gedeelte waarvan de aangever de legale herkomst niet kan aantonen’ moet worden geregulariseerd, evenwel zonder dat uit de ontworpen regeling blijkt hoe die regularisatie in dat geval dient te verlopen (bv. tegen welk tarief).

Omdat in artikel 87, tweede lid, van het ontwerp de gevallen waarin niet kan worden bepaald welke belastingen zijn ontdoken en tijdens welk belastbaar tijdperk, niet worden uitgesloten van de mogelijkheid tot regularisatie, is ze niet in overeenstemming met de bevoegdheidsrechtelijke regels. In die gevallen valt immers niet te bepalen of het gaat om federale belastingen, dan wel om belastingen van de gewesten.¹⁰”

⁹ Voetmoot 12 uit het geciteerde advies: In dat geval is het immers evenmin uit te sluiten dat het om ontduiking van gewestelijke belastingen (bv. successierechten) gaat.

¹⁰ Voetmoot 13 uit het geciteerde advies: Zoals reeds in advies 58.321/1-2-3-4-VR is opgemerkt, zou ook een gemeenschappelijke heffing hiervoor een oplossing kunnen bieden, waarbij de federale Staat en de gewesten – met eerbiediging van de bevoegdheidsverdeling zoals geregeld in de bijzondere financieringswet – voor die gevallen gezamenlijk een vervangende regularisatiebelasting instellen en ervoor een verdeelsleutel vastleggen. Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal een dergelijke regularisatieregeling noodzakelijk aan de burgers aangeboden moeten worden als het resultaat van een samenspraak tussen alle bevoegde overheden. Het geëigende middel daartoe is het sluiten van een samenwerkingsovereenkomst in

Ook voor de samenwerkingsakkoorden met betrekking tot fiscale regularisatie geldt dat ze slechts in overeenstemming met de bevoegdheidsrechtelijke regels kunnen zijn indien er zekerheid over bestaat dat het uitsluitend gaat om belastingen van de bij het samenwerkingsakkoord betrokken partijen, die zijn ontdoken en waarop de regularisatie betrekking heeft.

In dat verband doet het eerste samenwerkingsakkoord de volgende vragen rijzen.

In artikel 1, 9°, van het samenwerkingsakkoord wordt de term “niet-uitsplitsbare bedragen” als volgt gedefinieerd:

“- bedragen die in beginsel uitsluitend moeten worden onderworpen aan:

- federale belastingen, waarvoor de fiscale administratie geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen zoals omschreven in artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016;

EN

- Vlaamse gewestelijke belastingen waarvoor hetzij een invordering niet meer mogelijk is, hetzij, als het bedrag betrekking heeft op erfbelasting, de termijn voor het indienen van een aangifte van nalatenschap verstreken is sedert meer dan tien jaar vóór de datum waarop de regularisatieaangifte B wordt ingediend;

- EN waarvoor de aangever niet in staat is om aan te tonen welk gedeelte van het te regulariseren bedrag betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan federale belastingen en welk gedeelte betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen.”

De woorden “in beginsel” zijn minstens dubbelzinnig en kunnen daardoor ook zo worden gelezen dat de voorwaarde dat het moet gaan om bedragen die uitsluitend moeten worden onderworpen aan federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen niet in alle gevallen vervuld moet zijn.

Een tweede bron van onzekerheid schuilt in artikel 6, § 1, van het samenwerkingsakkoord, waaruit blijkt dat de aangever niet meer dan “een bondige verklaring” van het fraudeschema, de omvang en de oorsprong van de te regulariseren niet uitsplitsbare bedragen, de periode waarin die zijn ontstaan of aan de belasting hadden moeten onderworpen worden evenals de financiële rekening die voor de te regulariseren bedragen gebruikt zijn, moet voorleggen. Tevens dient hij “de overtuiging [bij te brengen]” dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het gedeelte federale belastingen en het gedeelte Vlaamse gewestelijke belastingen. De regularisatieaangifte B is slechts dan niet ontvankelijk¹¹ indien het Contactpunt of de Vlaamse Belastingdienst “op basis van de ingediende regularisatieaangifte B of op basis van de daarbij horende stukken” een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kan maken.¹²

de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, waarmee de verschillende wetgevers hun instemming zullen moeten betuigen.

¹¹ Uit artikel 7, eerste lid, tweede zin, van het eerste samenwerkingsakkoord blijkt dat de ontvankelijkheid dient te worden beoordeeld “op basis van de voorschriften vermeld in artikel 6, § 1”.

¹² Zowel uit de wet van 21 juli 2016 als uit het decreet van 10 februari 2017 volgt dat regularisatie slechts mogelijk is indien de aangever bewijst dat uitsluitend belastingbevoegdheden van, respectievelijk, de federale overheid of het Vlaamse Gewest aan de orde zijn:

Deze elementen doen afbreuk aan de zekerheid die noodzakelijk is om de regeling bevoegdheidsrechtelijk consistent te houden.

7. Wanneer geen zekerheid bestaat over welke belastingen zijn ontdoken en dus niet precies kan worden uitgemaakt wiens belastingbevoegdheden in het geding zijn, zijn de bevoegdheden vermengd. In dat geval is een samenwerkingsovereenkomst het geëigende middel om uit de bevoegdheidsrechtelijke impasse te geraken.

Anders dan de Raad van State, afdeling Wetgeving, in zijn voorgaande adviezen suggereerde, is echter niet één allesomvattend samenwerkingsakkoord tot stand gekomen, maar zijn twee asymmetrische regelingen uitgewerkt.

Dat betekent dat de grijze zone waar de belastingbevoegdheden inzake de ontdoken belastingen niet uitgeklaard kunnen worden, grotendeels is blijven bestaan. Slechts in zoverre volledige zekerheid bestaat dat het om ontdoken belastingen van de federale overheid (wet van 21 juli 2016), van het Vlaamse Gewest (decreet van 10 februari 2017), van de federale overheid en het Vlaamse Gewest (eerste samenwerkingsakkoord) of van de federale overheid, het Waalse Gewest en de Brusselse Hoofdstedelijke Gewest (tweede samenwerkingsakkoord) gaat, zal het mogelijk zijn te regulariseren. Bij ontstentenis van een allesomvattend samenwerkingsakkoord met alle betrokken overheden, is alles wat daarbuiten valt, niet regulariseerbaar.

8. Luidens artikel 7, tweede lid, van het eerste samenwerkingsakkoord worden de regularisatieattesten door het Contactpunt en door de Vlaamse Belastingdienst bezorgd “overeenkomstig respectievelijk de wet van 21 juli 2016 en het decreet van [10 februari 2017], ieder voor wat het hen toegewezen gedeelte van het niet uitsplitsbare bedrag betreft”. Daaruit volgt dat een ander gewest niet is gebonden door de met het regularisatieattest verbonden immuniteit.

9. In artikel 9, eerste en tweede lid, van het eerste samenwerkingsakkoord wordt bepaald dat de ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het Contactpunt, gehouden zijn tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek en de naar aanleiding van de regularisatieaangifte B verkregen inlichtingen ook niet bekend mogen maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën. In het derde lid van hetzelfde artikel wordt bepaald dat de personeelsleden van de Vlaamse Belastingdienst die regularisatieaangiften behandelen, gehouden zijn tot het beroepsgeheim vermeld in artikel 3.19.0.0.2 van de Vlaamse

- artikel 11, derde lid, van de wet van 21 juli 2016: “De in het tweede lid bedoelde bedragen worden slechts geregulariseerd voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoont alsook de belastingscategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren.”

- artikel 7, eerste lid, laatste zin, van het decreet van 10 februari 2017: “De aangever moet met een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de aangegeven bedragen alleen betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van dit decreet vallen.”

De soepele wijze waarop de bewijslast concreet is uitgewerkt in het eerste samenwerkingsakkoord, doet vragen rijzen over de mate van zekerheid die de aangever in dit verband moet bieden.

Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. Daardoor kan de aangever de regularisatie in beginsel in anonimiteit uitvoeren.

In artikel 12 van het eerste samenwerkingsakkoord wordt bepaald dat de regularisatieaangifte B, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffingen en de regularisatieattesten “niet als indicie of aanwijzing [kunnen] worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolgde [lees: ingevolge] de aangifte verschuldigde heffing en het bedrag van de geregulariseerde niet uitsplitsbare bedragen”.

Dat het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst in het kader van hun werkzaamheden ook kennis zullen nemen van gegevens in verband met de ontduiking van andere, buiten de hier aan de orde zijnde regularisatieregeling vallende belastingen, is niet uit te sluiten. Dat het Contactpunt die gegevens niet met de gewesten zou mogen delen en dat de Vlaamse Belastingdienst die gegevens niet met de federale overheid zou mogen delen, is niet in overeenstemming met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: 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 en van de federale overheid.¹³ 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.¹⁴ Bij ontstentenis van een samenwerkingsakkoord gesloten tussen alle betrokken partijen, conform artikel 1*bis* van de bijzondere financieringswet, dat specifiek deze aangelegenheid regelt, is het feit dat niet is voorzien in de uitwisseling van gegevens die de federale overheid of de gewesten rechtstreeks aanbelangen bij de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden, van aard om dit artikel 1*bis* te miskennen.

ONDERZOEK VAN HET SAMENWERKINGSAKKOORD VAN 1 DECEMBER 2016

Artikel 1

10. In artikel 1, 7°, van het samenwerkingsakkoord worden de “federale belastingen” gedefinieerd als “de belastingen waarvoor een fiscale en sociale regularisatie volgens de wet van 21 juli 2016 mogelijk is”.

Omtrent de vermelding van “sociale regularisatie” in deze definitie verklaarde de gemachtigde het volgende:

¹³ Zie het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 gesloten 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 voorgenoemen 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’.

¹⁴ *Parl.St.* Kamer, nr. 50-1183/001, 12.

“De vermelding ‘sociale regularisatie’ heeft enkel als bedoeling een correcte verwijzing naar de bedoelde wetten en decreten op te nemen.

Een sociale regularisatie kan niet bekomen worden door het indienen van een regularisatieaangifte B. Een sociale regularisatie kan enkel worden bekomen middels de procedure zoals beschreven in de wet van 21 juli 2016 (hoofdstuk 3).”

Er kan dan ook het best in artikel 1, 7°, van het samenwerkingsakkoord enkel worden verwezen naar de fiscale regularisatie.

Artikelen 7 en 17

11. De samenwerking tussen het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst wordt niet op een voldoende rechtszekere wijze geregeld in het samenwerkingsakkoord.

Artikel 7, eerste lid, van het samenwerkingsakkoord bepaalt dat het Contactpunt “na voorafgaand overleg met de Vlaamse Belastingdienst” de aangever of zijn gemachtigde op de hoogte brengt van de ontvankelijkheid van de aangifte. Het is niet duidelijk wat de aard van dat overleg is en wat er dient te gebeuren als het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst er een andere zienswijze op nahouden.

Hieromtrent ondervraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Het artikel 3, tweede lid, en het artikel 6, § 3 van het samenwerkingsakkoord voorzien dat het Contactpunt zo spoedig mogelijk een afschrift bezorgt van de ingediende regularisatieaangifte B en de daarbij horende stukken.

De vermelding in het artikel 7 van een voorafgaand overleg tussen de Vlaamse Belastingdienst en het Contactpunt regularisaties heeft als bedoeling te verzekeren dat beide administraties de mogelijkheid hebben om na te gaan of de ingediende regularisatieaangiften B volledig beantwoorden aan de ontvankelijkheidsvereisten zoals beschreven in het samenwerkingsakkoord. De praktische uitvoering van dit overleg kan tussen beide administraties onderling worden geregeld. Indien blijkt dat er geen overeenstemming tussen beiden kan worden bekomen over de ontvankelijkheid van een regularisatieaangifte B zal dit finaal dienen te worden beslecht zoals bepaald in het artikel 17 van het samenwerkingsakkoord.”

Artikel 17 van het samenwerkingsakkoord bepaalt dat “[b]etwistingen inzake de interpretatie en de uitvoering van dit samenwerkingsakkoord worden beoordeeld op dezelfde wijze als deze die is voorzien voor de verschillen in zienswijze tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen”.

De gemachtigde bezorgde in dit verband een protocol van 15 juli 2015 ‘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’, dat is ondertekend door de federale minister van financiën en de Vlaamse minister van begroting. Hij lichtte dit protocol als volgt toe:

“Het bedoeld protocol voorziet een samenwerking tussen de Federale Overheidsdienst Financiën enerzijds (de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie in het bijzonder) en de Vlaamse Belastingdienst anderzijds. Deze samenwerking beoogt praktische werkafspraken met het oog op een vlotte en efficiënte inning en invordering van de in het Vlaamse Gewest gelocaliseerde erf- en registratiebelasting waarvan de dienst met ingang van 1 januari 2015 van de federale overheid werd overgenomen. Het bevat geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers.

Het protocol (artikel 14) voorziet tevens hoe de verschillen in visie tussen beide administraties naar aanleiding van concrete dossierafhandelingen dienen [te worden] beslecht.”

Artikel 14 van dat protocol luidt:

“§ 1. Er wordt een Commissie samengesteld die voor specifieke gevallen zal oordelen over verschillen in zienswijze tussen FOD FIN enerzijds en VLABEL anderzijds bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen.

De Commissie zal tevens een oordeel vellen over situaties die de inkomsten van hetzij (...) het Vlaams Gewest, hetzij (...) de Federale Staat in gevaar zouden kunnen brengen.

Deze Commissie zal erover waken dat de rechtszekerheid voor de belastingplichtige niet in het gedrang komt.

§ 2. Het voorzitterschap van de Commissie wordt per samenkomst afwisselend waargenomen door een vertegenwoordiger van FOD FIN of VLABEL.

De Commissie kan worden samengeroepen hetzij op verzoek van FOD FIN, hetzij op verzoek van VLABEL.”

De gehanteerde werkwijze geeft aanleiding tot diverse vragen, inzonderheid vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid.

Vooreerst dient te worden opgemerkt dat de verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord naar het voormelde protocol niet voldoende specifiek en duidelijk is.

Bovendien blijkt het protocol niet officieel te zijn bekendgemaakt. Hoewel zulks niet problematisch hoeft te zijn voor zover het om louter praktische afspraken tussen administratieve diensten gaat, is dat anders nu deze regeling door verwijzing deel uitmaakt van het stelsel van fiscale regularisatie. Het is ook niet duidelijk op welke rechtsgrond beide ondertekenende ministers een onderdeel van de regularisatieregeling kunnen vaststellen. Gelet op de algemene verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord zouden zij bovendien de wijze van beoordelen van “de verschillen in zienswijze tussen de Vlaamse Belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën” kunnen aanpassen en zodoende aan bepalingen van het samenwerkingsakkoord een andere draagwijdte geven. Wat het Vlaamse Gewest betreft, dient voorts te worden opgemerkt dat het sluiten van een samenwerkingsakkoord niet toekomt aan een individueel lid van de Vlaamse Regering.¹⁵ Evenmin kan het protocol worden beschouwd als een

¹⁵ Besluit van de Vlaamse Regering van 25 juli 2014 ‘tot bepaling van de bevoegdheden van de leden van de Vlaamse Regering’, artikelen 7, 5°, en 15.

“uitvoerend samenwerkingsakkoord” zoals bedoeld bij artikel 92*bis*, § 1, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’.

Ten slotte moet worden herhaald dat de aard van het “overleg” en de verhouding tussen het Contactpunt en de Vlaamse Belastingdienst onduidelijk blijft. Enerzijds verklaart de gemachtigde dat het protocol “geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers” bevat, maar anderzijds wordt het “overleg” bedoeld in artikel 14 van het protocol aangeduid als de wijze waarop over de ontvankelijkheid van de regularisatieaangifte (en elke andere betwisting inzake de interpretatie en de uitvoering van het samenwerkingsakkoord) zal worden beslist.

In het licht van deze opmerkingen zal het samenwerkingsakkoord herbekeken en aangepast moeten worden.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Astrid TRUYENS

Jo BAERT