

MEMORIE VAN TOELICHTING

***Ontwerp van decreet houdende wijziging
van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
wat betreft vermindering van de personenbelasting
voor uitgaven voor beschermde goederen***

– december 2017 –

INLEIDING

1. De conceptnota 'Fiscale stimulansen onroerend erfgoed'

1.1. Algemeen

Sinds decennia worden er premies voorzien om eigenaars bij het behoud en beheer van het beschermd onroerend erfgoed financieel te ondersteunen.

Het Vlaams Regeerakkoord 2014-2019 vermeldt hierover: "We zetten de restauratiepremies selectief in, zodat enkel werken die noodzakelijk zijn voor het behoud of het herstel van de erfgoedkenmerken en -elementen van een beschermd goed nog in aanmerking komen voor premietoekenning. We evalueren de premiepercentages zodra we fiscale stimulansen voor investeringen in onroerend erfgoed ingevoerd hebben".

De fiscale instrumenten van de gewesten zijn dankzij de vijfde en de zesde staatshervorming aanzienlijk uitgebreid. Dit biedt de kans om ook binnen het beleidsveld onroerend erfgoed de mogelijkheden om de verwerving, het beheer en de ontsluiting van onroerend erfgoed te stimuleren met de fiscale instrumenten waarvoor de Vlaamse overheid bevoegd is.

De Beleidsnota Onroerend Erfgoed 2014-2019 voorziet eveneens het integreren van fiscale stimulansen voor het behoud en beheer van onroerend erfgoed in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, flankerend aan het premiestelsel. Premiereregeling en fiscale regeling moeten zo samen een complementair stelsel van premies en fiscale stimuli vormen.

Zoals voorzien in de Beleidsnota Onroerend Erfgoed 2014-2019 en in de Beleidsnota Financiën en Begroting 2014-2019 werd in 2015 een onderzoek uitgevoerd van de verschillende mogelijke fiscale stimulansen voor erfgoedzorg. Na dit onderzoek is, in overleg met de minister van Financiën en Begroting, beslist om de bestaande belastingvermindering voor uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermd onroerend erfgoed te optimaliseren.

Op 18 december 2015 keurde de Vlaamse Regering de conceptnota goed waarin deze beslissing opgenomen werd.

1.2. Krachtlijnen van de optimalisatie van de vermindering van de personenbelasting

Private eigenaars van beschermd onroerend erfgoed kunnen onder bepaalde voorwaarden vandaag al een belastingvoordeel genieten. Het kader daarvoor is opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Een analyse van deze maatregel bracht een aantal verbeterpunten aan het licht en de nood aan optimalisatie.

Op basis van de resultaten van de analyse omvatte de conceptnota volgende krachtlijnen voor deze optimalisatie:

1. Herzien van de cumuleerbaarheid van belastingvermindering en premies
2. Belastingvermindering wordt mogelijk voor alle beschermd onroerend erfgoed
3. Afschaffen van de bestaande generieke inhoudelijke drempels
4. Correct toepassen van de regel door effectieve controle mogelijk te maken

2. Aanpassing van de regelgeving n.a.v. de conceptnota

Met dit decreet worden volgend op de bepalingen uit de conceptnota van 18 december 2015 volgende concrete aanpassingen van de regelgeving voorgesteld:

1. Het afschaffen van de voorwaarden van niet-verhuur en publieke toegankelijkheid.

Het WIB beperkt het onroerend erfgoed dat in aanmerking komt voor belastingvermindering tot niet-verhuurd en publiek toegankelijk erfgoed. Deze criteria staan in wezen los van het soort werken waarvoor de vermindering vandaag wordt toegestaan. Het al dan niet verhuurd zijn van de erfgoedlocatie wordt overigens niet gecontroleerd en wat 'publiek toegankelijk' is, wordt breed geïnterpreteerd. Door de verplichting te schrappen vervalt tot slot de noodzaak om een attest publieke toegankelijkheid te bekomen, wat een administratieve vereenvoudiging betekent.

2. Het opheffen van de cumul premie-belastingvermindering. De begunstigde maakt vrij een keuze tussen beide systemen.

De financiële cumuleerbaarheid van belastingverminderingen en premies is kostelijk, draagt op zich niet bij aan het idee dat financiële ondersteuning erfgoedzorg moet stimuleren en hulp moet bieden waar het nodig is. Door de financiële cumuleerbaarheid op te heffen, wordt de eigenaar of beheerder gedwongen een keuze te maken tussen een belastingvermindering of een premie. Dit levert zeker een besparing op, ook al wordt de belastingvermindering momenteel in theorie slechts verleend voor het niet door premies gedekte gedeelte. Bij gebrek aan gegevens is het niet duidelijk hoe groot de impact precies zal zijn.

Het financiële voordeel van de belastingvermindering weegt echter slechts beperkt op tegen wat de premie biedt, dus er zijn inhoudelijke en financiële maatregelen nodig om dit instrument toch aantrekkelijk te maken. Naar alle verwachting gaat dit gepaard met een hogere fiscale uitgave.

Besluit: Voorstel om het opheffen van de cumul van belastingvermindering en een premie voor dezelfde werken te koppelen aan maatregelen om van het belastingvoordeel een aantrekkelijk en volwaardig alternatief te maken, dat ook effectief als opzichzelfstaande ondersteuningsmaatregel wordt gebruikt. De belastingvermindering moet hierdoor als een alternatief voor het 'laagste' premiesegment (de erfgoedpremie-standaardprocedure van 40%) bijgesteld worden. De belastingvermindering en deze categorie premies moeten een volledig evenwaardig voordeel gaan bieden.

3. De maatregel mogelijk maken voor alle beschermd onroerend erfgoed.

Het WIB definieert volgende doelgroep: "de eigenaar van niet verhuurde gebouwde onroerende goederen, delen van gebouwde onroerende goederen of landschappen die zijn beschermd overeenkomstig de wetgeving op het behoud van Monumenten en Landschappen of volgens een gelijkaardige wetgeving in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte ... voor zover die onroerende goederen, delen van onroerende goederen of landschappen, voor het publiek toegankelijk zijn."

Deze definitie is onduidelijk en strookt niet met de meer integrale benadering van onroerend erfgoed in het Onroenderfgoeddecreet. Door de uitbreiding tot alle beschermd onroerend erfgoed wordt een ongelijkheid ongedaan gemaakt.

4. De berekeningsbasis naar 100% brengen en het percentage van de vermindering op 40%.

Zo wordt het een volwaardig alternatief voor de erfgoedpremie standaardprocedure.

5. Schrappen indexering van het bedrag waarvoor de belastingvermindering wordt verleend.

In het tekstvoorstel wordt de berekeningsbasis voor de belastingvermindering van 50% van de uitgaven naar 100% gebracht en het percentage van 30% naar 40%. Er blijft nog steeds een maximumbedrag aan uitgaven voorzien. Tot nu toe werd het maximumbedrag steeds automatisch geïndexeerd. Het basisbedrag, ingeschreven in de regelgeving, bedraagt 25.000 euro. Voor aanslagjaar 2017 bedroeg het geïndexeerd bedrag echter 38.390 euro. Voor aanslagjaar 2018 zal dit geïndexeerd bedrag 39.150 euro bedragen. Door de indexering wordt het verschil in voordeel via de premie, die niet geïndexeerd wordt, dan ook groter. Dit blijkt uit onderstaande simulatie:

subsidieerbaar bedrag	Premie	Belastingvermindering AJ 2017	Belastingvermindering AJ 2018
30.000 euro	10.000 euro (standaard) of 12.000 euro (bijzonder)	12.000 euro	12.000 euro
75.000 euro	10.000 euro (standaard) of 30.000 euro (bijzonder)	15.356 euro	15.660 euro
150.000 euro	10.000 euro (standaard) of 60.000 euro (bijzonder)	15.356 euro	15.660 euro

Omdat de hervorming van de belastingvermindering tot doel heeft om een volwaardig alternatief te maken voor de premie, wordt voorgesteld om de indexering volledig af te schaffen. Hierdoor wordt opnieuw het oorspronkelijke basisbedrag van 25.000 euro als maximumbedrag gehanteerd, zodat het uiteindelijke voordeel dat genoten wordt even groot is als bij de premie (25.000 euro x 40% = 10.000 euro). Door het afschaffen van de indexering is er ook een grotere parallel met de premie, waar evenmin een indexering geldt. Daarnaast beperkt dit de toename van de fiscale uitgave die ontstaat door het wegvallen van de beperking van 50% en de verhoging van het tarief naar 40%.

6. Belastingvermindering verlenen per goed in plaats van per belastingplichtige.

Indien een goed verscheidene eigenaars heeft, kan elke eigenaar, volgens de huidige regelgeving, per belastbaar tijdperk maximaal een bedrag aangeven van 39.150 euro (aanslagjaar 2018). Voor eenzelfde werk kan dus meermaals gebruik gemaakt worden van de belastingvermindering.

Om te verzekeren dat het aangegeven bedrag zich correct verhoudt tot de uitgave, is het voorstel om het maximumbedrag vast te leggen per goed in plaats van per eigenaar. Dit betekent dat elke eigenaar slechts een attest kan bekomen voor een bedrag dat in verhouding staat tot zijn eigendomsaandeel in het goed.

Dit betekent dat voor uitgaven aan het deel van het goed dat 100% in eigendom is, de eigenaar het totale bedrag kan inbrengen (met plafondbedrag van 25.000 euro niet-geïndexeerd) voor uitgaven aan het deel van het goed dat in gedeelde eigendom is, slechts een deel van de uitgave. Het maximale bedrag van 25.000 euro niet-geïndexeerd wordt dus omgerekend volgens het eigendomsaandeel.

In geval van een eigendomssituatie met meerdere zakelijk gerechtigden, kan het attest enkel bekomen worden door de vruchtgebruiker, erfpachter en opstalhouder. Het plafondbedrag wordt hierbij

eveneens omgerekend volgens het aandeel in vruchtgebruik, recht van erfpacht en recht van opstal wat betreft het goed. Zo blijft het principe van een maximaal bedrag van 25.000 euro per goed gerespecteerd.

Per belastingplichtige is er dus één attest, er is geen attest per uitgave. Heeft de eigenaar al een attest aangevraagd maar heeft hij in de loop van hetzelfde jaar toch nog bijkomende uitgaven, die in aanmerking komen, kan hij een aanvraag tot wijziging van attest doen. Beide uitgaven worden samengeteld en samengebracht tot één attest per belastingplichtige eigenaar.

7. Schrappen eis van voorafgaande toelating voor werken.

De huidige regelgeving kan zodanig geïnterpreteerd worden dat enkel werken in aanmerking komen die een voorafgaande toelating hebben ontvangen.

Om duidelijkheid te scheppen, is het voorstel om verwijzingen naar voorafgaande toelatingen te schrappen. Ook werken die niet toelatingsplichtig zijn, komen in aanmerking.

Enkel werken en diensten die bijdragen aan het onderhoud en de restauratie van de beschermde goederen komen uiteraard in aanmerking. Een attest zal dus maar afgeleverd worden als aan die voorwaarde voldaan is. De controle hiervan zal gebeuren aan de hand van bijlagen die bij de attestaanvraag moeten gevoegd worden, zoals facturen en foto's van voor en na de werken.

8. Verlenen attest voorbehouden voor agentschap Onroerend Erfgoed.

In de huidige regelgeving is de overheid die de toelating verleent, ook de verlener van het attest. Dus in principe zou een erkende onroerenderfgoedgemeente ook attesten verlenen. De vraag stelt zich of dit een efficiënte en overzichtelijke regeling is.

Het voorstel is om alleen het agentschap Onroerend Erfgoed attesten te laten verlenen.

9. Geen belastingvermindering op voorschotfacturen.

In de premierregelgeving wordt ook premie verleend op uitgaven die gebeuren voor het starten van de werken. In het geval gekozen wordt voor belastingvermindering is het mogelijk dat dit voorschot in een ander jaar betaald wordt dan de uitvoering van de werken. De vraag stelt zich of dit bedrag al dan niet in aanmerking komt voor belastingvermindering.

Het voorstel is om dit niet mogelijk te maken. Deze mogelijkheid zou oneigenlijke opsplitsingen van uitgaven kunnen genereren om zo de bekomen bedragen te optimaliseren. Dit gaat in tegen de doelstelling van de belastingvermindering.

Wat wel toegelaten is, is het indienen van tussentijdse facturen waarbij aangetoond wordt dat een deel van de werken reeds uitgevoerd is.

3. Adviezen strategische adviesraden

De SERV antwoordde in dit dossier geen advies te zullen formuleren gezien de beperkte sociaal-economische relevantie.

Het advies van de SARO werd bekomen op 13 september 2017. Hiervolgend een bespreking van de kern van dit advies:

1. Met betrekking tot de keuze tussen belastingvermindering en premies wijst de raad op het ontbreken van een coherent en stabiel financieel kader. In zijn advies van 26 oktober 2016 over de vermindering van de verkooprechten en de schenkbelasting voor beschermde monumenten herhaalde de raad zijn bezorgdheid over de onduidelijkheid inzake de samenhang tussen de fiscale maatregelen en de herziening van het premiestelsel.

Reactie: De optimalisatie van de bestaande belastingvermindering is erop gericht om fiscaliteit en premiestelsel duidelijker complementair te maken, rekening houdend met hun specifieke karakteristieken. Het afschaffen van de cumul met de erfgoedpremie past hier onder meer in.

2. De beheerder heeft bijgevolg op dit moment nauwelijks houvast en rechtszekerheid om een onderbouwde keuze te maken tussen een premie (standaardprocedure) of belastingvermindering.

Reactie: Er wordt ingezet op een snelle en heldere communicatie over de nakende en doorgevoerde wijzigingen, met onder meer een brochure. Tegelijk worden de principes, zoals bijvoorbeeld voor betoelaging btw, zo snel mogelijk gelijkgesteld voor beide systemen zodanig dat de verschillen tussen beide keuzen eenvoudig en duidelijk zijn.

3. Na de creatie van nieuwe mogelijkheden op vlak van verwerving (schenking en aankoop) en beheer (voorliggende belastingvermindering) vraagt de raad om nu effectief werk te maken van een fiscale stimulans voor de ontsluiting van onroerend erfgoed.

Reactie: De bestaande belastingvermindering is geen effectieve stimulans voor het openstellen van onroerend erfgoed. Deze voorwaarde werd dan ook afgeschaft. Het is inderdaad te onderzoeken of een fiscale stimulans aangewezen is om eigenaars (zowel personen als andere) te stimuleren hun goed open te stellen. Dit dient meegenomen te worden in de verdere ontwikkeling van het instrument van het open erfgoed.

4. De raad ondersteunt de keuze om het voordeel per goed toe te kennen en erkent dat dubbel gebruik uitdrukkelijk moet worden vermeden. SARO wijst evenwel op de mogelijkheid dat niet de volle eigenaar maar bijvoorbeeld de vruchtgebruiker of erfpachthouder investeert in het behoud of de herwaardering van een onroerend goed. Met het oog op een gelijke behandeling van de verschillende figuren voorzien in het burgerlijk recht, is de raad van mening dat in een dergelijke situatie de erfpachthouder of vruchtgebruiker van de belastingvermindering gebruik moet kunnen maken. Desgevallend kan de Vlaamse Regering informatieverplichtingen opleggen aan de aanvrager om het dubbel gebruik te vermijden.

Reactie: Deze opmerking is terecht. Het voorontwerp van decreet wordt aangepast om ook vruchtgebruiker of erfpachthouder te laten genieten van de belastingvermindering zonder dubbel gebruik mogelijk te maken.

4. Advies Raad van State

Het advies van de Raad van State werd bekomen op 29 november 2017. Hiervolgend een bespreking van de kern van dit advies:

1. Vermits met onroerend erfgoed beschermd overeenkomstig “andere wetgeving die de bescherming van het Vlaams onroerend erfgoed tot doel heeft” het geval wordt beoogd van monumenten die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband houden met het cultuurhistorische erfgoed van het Vlaamse Gewest, kan worden aangenomen dat de ontworpen regeling bestaanbaar is met het vrij verkeer van kapitaal. Het strekt evenwel tot aanbeveling om de draagwijdte van de woorden “andere wetgeving die de bescherming van het Vlaams onroerend erfgoed tot doel heeft” in de memorie van toelichting nader uiteen te zetten.

Reactie: De voorziene belastingvermindering heeft tot doel bij te dragen aan het instandhouden van het Vlaams onroerend erfgoed. Niet enkel eigenaren van beschermd erfgoed gelegen in Vlaanderen komen in aanmerking voor deze regeling maar ook eigenaren van beschermd erfgoed dat, ondanks het feit dat het op het grondgebied van een andere lidstaat is gelegen, verband houdt met het Vlaams cultuurhistorische erfgoed.

2. In artikel 5/5, § 4, eerste lid, 3^o, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 wordt bepaald dat de gewesten exclusief bevoegd zijn voor belastingverminderingen en belastingkredieten met betrekking tot uitgaven voor *onderhoud en restauratie* van beschermde monumenten en landschappen. Om bestaanbaar te zijn met die bepaling moeten de woorden “het behoud of de herwaardering” in het ontworpen artikel 146³⁶, eerste lid, van het WIB 92 bevoegdheidsconform worden gelezen, zodat enkel uitgaven voor onderhoud en restauratie in aanmerking komen voor de belastingvermindering.

Reactie: In het uitvoeringsbesluit zal verder duidelijk worden voor welke uitgaven een belastingvermindering kan worden verkregen. Het Vlaams Gewest is bevoegd voor beschermde landschappen en monumenten en kan in het kader van deze materiële gewestbevoegdheid een belastingvermindering doorvoeren.

3. Luidens het ontworpen artikel 146³⁶, zevende lid, van het WIB 92 kan de belastingvermindering alleen worden toegekend als een attest wordt verleend door de “bevoegde instantie”. In die bepaling zou moeten worden verduidelijkt welke instantie hiermee wordt bedoeld.

Reactie: Dit is aangepast in het ontwerp van decreet.

4. Artikel 3 van het ontwerp strekt ertoe in artikel 178, § 5, 4^o, van het WIB een verwijzing toe te voegen naar artikel 145³⁶ van hetzelfde Wetboek, zodat de in die bepaling vermelde bedragen niet worden geïndexeerd. Artikel 178, § 5, van het WIB 92 verwijst daardoor zowel naar bepalingen van het WIB 92 die een aangelegenheid regelen die tot bevoegdheid van de federale overheid behoren, als naar bepalingen van hetzelfde wetboek die een gewestelijke aangelegenheid regelen. Het zou voor de duidelijkheid verkieslijker zijn om alle verwijzingen naar bepalingen die een gewestelijke aangelegenheid regelen, in een afzonderlijk artikel onder te brengen.

Reactie: De Raad van State wordt hierin niet gevolgd. Artikel 178, § 5, 4^o, van het WIB '92 bevat reeds een verwijzing naar artikel 145³⁷ tot en met artikel 145⁴⁶ WIB '92. Dit punt wordt aangevuld met een verwijzing naar artikel 145³⁶ WIB '92. Artikel 178 WIB '92 is opgenomen onder de titel “Jaarlijkse indexatie”. Het is ook dan ook daar waar de belastingplichtige de betreffende bepaling zal zoeken. Een toevoeging van een afzonderlijke artikel, zou het geheel meer complex maken. In de gegeven omstandigheden is het dan ook wenselijker om de bepaling toe te voegen aan punt 4^o van artikel 178,

§5 WIB '92, waar in elk geval al een bepaling is opgenomen rond de Vlaamse belastingverminderingen voor de eigen woning.

ARTIKELSGEWIJZE BESPREKING

Artikel 1.

Dit artikel behoeft geen verdere toelichting.

Artikel 2.

Dit artikel wijzigt het bestaande artikel 145³⁶ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Het eerste lid bepaalt waarvoor de belastingvermindering verleend wordt. Enkel de volle eigenaar, de vruchtgebruiker, erfpachthouder en opstalrechthouder kunnen gebruik maken van de belastingvermindering. Dit is ingevoegd omdat het voordeel per goed wordt toegekend en de vermelde zakelijk gerechtigden juridisch gezien het genot van het onroerend goed hebben. De Vlaamse Regering zal verdere voorwaarden bepalen waaraan de beheersmaatregelen, werkzaamheden of diensten waarvoor de uitgaven werden gedaan, moeten voldoen.

Het ontwerp van decreet heeft als doel om de belastingvermindering volledig af te stemmen op de standaardpremie, dit om het als volwaardig alternatief te kunnen aanbieden. Beide instrumenten hebben specifiek tot doel om het Vlaams onroerend erfgoed in stand te houden.

In arrest nr. C-87/13 van 18 december 2014 van het Europese Hof van Justitie stelt het hof “ dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die, teneinde het nationaal cultuurhistorisch erfgoed te beschermen, de aftrek van de kosten van monumentenpanden enkel mogelijk maakt voor eigenaren van monumenten die op zijn grondgebied zijn gelegen, voor zover deze mogelijkheid openstaat voor eigenaren van monumenten die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband kunnen houden met het cultuurhistorisch erfgoed van eerstbedoelde lidstaat.” Het ontwerp van decreet laat dit laatste ook toe door het invoegen van de zinsnede “of andere wetgeving die de bescherming van het Vlaams onroerend erfgoed tot doel heeft”.

Het tweede lid bepaalt welke uitgaven niet in aanmerking komen voor belastingvermindering.

Hoger werd reeds een toelichting gegeven over voorschotfacturen.

Het derde lid regelt het bedrag dat in aanmerking komt voor belastingvermindering. Het plafondbedrag wordt bepaald per beschermd onroerend goed of een deel ervan dat een opzichzelfstaand geheel vormt. Op die manier ontstaat geen verwarring in het geval een gebouw of landschap bestaande uit verschillende kadastrale percelen beschermd is. Bij het bepalen van het plafondbedrag kan gebruik gemaakt worden van de bepalingen die hierrond gehanteerd worden binnen de onroerenderfgoedregelgeving. Naar analogie met de premies komt de btw niet in aanmerking voor belastingvermindering.

Een volgend lid behandelt de toepassing van het plafond in geval van meerdere zakelijk gerechtigden (volle eigenaar, vruchtgebruiker, erfpachter of opstalhouder). Als er meerdere zakelijk gerechtigden zijn die in aanmerking komen voor belastingvermindering, wordt het plafondbedrag bepaald in functie van het eigendomsaandeel in het onroerend goed of de mate dat de belastingplichtige het vruchtgebruik, het recht van opstal of het recht van erfpacht heeft.

Het vijfde lid regelt het percentage van de belastingvermindering.

Het zesde lid regelt het geval van een gemeenschappelijke aanslag.

Het zevende lid stelt dat belastingvermindering bekomen wordt op basis van een attest. De Vlaamse Regering krijgt onder meer delegatie voor het bepalen van de aanvraagprocedure, de vorm en de inhoud van het attest.

Artikel 3.

Dit artikel legt vast dat het plafondbedrag niet geïndexeerd wordt. Op die manier wordt het plafondbedrag gelijkgesteld met deze voor het bekomen van een erfgoedpremie standaardprocedure waardoor dit twee gelijkwaardige alternatieven worden.

Artikel 4.

Dit artikel regelt de inwerkingtredingsdatum.

De minister-president van de Vlaamse Regering, Vlaams minister van Buitenlands Beleid en Onroerend Erfgoed,

Geert BOURGEOIS

De Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie,

Bart TOMMELEIN