



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 64.378/3
van 31 oktober 2018

over

een ontwerp van besluit van de Vlaamse Regering ‘houdende wijziging van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het besluit van de Vlaamse regering van 14 mei 2004 tot oprichting van het Vlaams Instituut voor het Onroerend Erfgoed en het Onroerenderfgoedbesluit van 16 mei 2014, wat betreft de vermindering van de personenbelasting voor uitgaven voor beschermde goederen’

Op 4 oktober 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Buitenlands Beleid en Onroerend Erfgoed en de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van besluit van de Vlaamse Regering ‘houdende wijziging van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het besluit van de Vlaamse regering van 14 mei 2004 tot oprichting van het Vlaams Instituut voor het Onroerend Erfgoed en het Onroerenderfgoedbesluit van 16 mei 2014, wat betreft de vermindering van de personenbelasting voor uitgaven voor beschermde goederen’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 oktober 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 31 oktober 2018.

*

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 rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerpbesluit van de Vlaamse Regering strekt er in hoofdzaak toe uitvoering te geven aan de delegaties vervat in artikel 145³⁶, eerste lid, laatste zin, en zevende lid, laatste zin, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), inzake de belastingvermindering met betrekking tot uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen. Daartoe wordt het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) gewijzigd.

In het bijzonder regelt het ontwerp het attest dat noodzakelijk is om de belastingvermindering te genieten en bepaalt het de bewijsstukken die de belastingplichtige ter beschikking moet houden van de Federale Overheidsdienst Financiën (artikel 1 van het ontwerp). Bovendien wordt het Vlaams Instituut voor het Onroerend Erfgoed ermee belast advies te verstrekken en het voormelde attest uit te reiken (artikel 2). Voorts worden de voorwaarden bepaald waaraan de beheersmaatregelen, de werkzaamheden of de diensten moeten voldoen om in aanmerking te komen voor belastingvermindering en de procedure voor het aanvragen en verlenen van het attest (artikel 3). Het ontworpen besluit treedt in werking vanaf het aanslagjaar 2019 (artikel 4).

BEVOEGDHEID

3. Er wordt onder meer bepaald welke documenten ter beschikking van de Federale Overheidsdienst Financiën moeten worden gehouden (ontworpen artikel 63^{18/9}, eerste lid, inleidende zin, en tweede lid, van het KB/WIB 92 – artikel 1 van het ontwerp).

Over de bevoegdheidsverdeling ter zake werd in advies 62.646/VR het volgende uiteengezet:

“De federale overheid is bevoegd voor het verzekeren van de dienst van de personenbelasting, zoals blijkt uit artikel 5/1, § 5, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (...). Dit houdt onder meer in dat belastingplichtigen de gewestelijke belastingverminderingen kunnen aanvragen via hun aangifte in de personenbelasting en dat de Federale Overheidsdienst Financiën verantwoordelijk is voor de controle van de belasting.¹ In het kader van die controle kunnen aan de belastingplichtige bewijsstukken

¹ Voetnoot 1 uit het geciteerde advies: Parl.St. Kamer 2012-13, nr. 53-2974/001, 17-18. Volgens de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 ‘tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten’ omvat de dienst van de belasting “de vaststelling van de

of inlichtingen worden gevraagd (zie de artikelen 315 en 316 van het WIB 92). Het staat dan aan de belastingdienst om de bewijswaarde van de voorgelegde stukken te beoordelen. Bepalen dat de belastingplichtige attesten ter beschikking moet houden van de belastingdienst, is dus eigenlijk een bepaling in verband met de controle – en dus de dienst – van de belasting, waarvoor de federale overheid bevoegd is.^{2,3}

De Vlaamse Regering is derhalve niet bevoegd om te bepalen welke stukken ter beschikking van de belastingdienst moeten worden gehouden. De betrokken bepalingen dienen dan ook uit het ontwerp weggelaten te worden. Eventueel kan worden gewerkt met een verwijzing (“Overeenkomstig artikel 315, eerste lid, van het federale Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ...”) waaruit blijkt dat wordt gerefereerd aan een regeling uitgaande van de federale overheid.

RECHTSGROND

4. Voor het ontworpen besluit kan in hoofdzaak rechtsgrond worden gevonden in artikel 145³⁶ van het WIB 92, inzonderheid in de laatste zin van respectievelijk het eerste en het zevende lid van het artikel.

Het eerste lid luidt:

“Er wordt een belastingvermindering verleend voor de uitgaven die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk als volle eigenaar, vruchtgebruiker, erfpachthouder of opstalhouder van de betreffende onroerende goederen werkelijk betaald heeft en uitsluitend gedaan heeft voor werkelijk uitgevoerde beheersmaatregelen, werkzaamheden of diensten voor het behoud of de herwaardering van erfgoedkenmerken en erfgoedelementen van onroerend erfgoed of delen daarvan, voorlopig of definitief beschermd conform hoofdstuk 6 van het Onroenderfgoeddecreet van 12 juli 2013 of andere wetgeving die de bescherming van het Vlaams onroerend erfgoed tot doel heeft. De Vlaamse Regering bepaalt de voorwaarden waaraan de beheersmaatregelen, de werkzaamheden of de diensten moeten voldoen.”

Het zevende lid luidt:

“De belastingvermindering (...) kan alleen worden toegekend als een attest wordt verleend door de entiteit die door de Vlaamse Regering belast is met de beleidsuitvoering inzake onroerend erfgoed. De Vlaamse Regering bepaalt de nadere regels voor het aanvragen en het verlenen van dit attest.”

belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten)” (*Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 50-1183/007, 160).

² *Voetnoot 2 uit het geciteerde advies*: De gewesten zouden enkel kunnen voorzien in attesten als een voorwaarde om de belastingvermindering te genieten.

³ Adv.RvS 62.646/VR van 23 januari 2018 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 6 maart 2018 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de attesten die ter beschikking dienen te worden gehouden voor de toepassing van bepaalde belastingverminderingen voor hypothecaire leningen en individuele levensverzekeringen’, opmerking 3.

4.1. Wat het eerste lid van artikel 145³⁶ van het WIB 92 betreft, dient te worden opgemerkt dat die bepaling moet worden gelezen in het licht van de bevoegdheidstoewijzing in artikel 5/5, § 4, eerste lid, 3°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, waarin wordt bepaald dat de gewesten exclusief bevoegd zijn voor de belastingverminderingen en belastingkredieten met betrekking tot de “uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen”. In advies 62.388/3⁴ werd daarover het volgende opgemerkt:

“Luidens het ontworpen artikel 145/36, eerste lid, van het WIB 92 wordt een belastingvermindering verleend voor uitgaven gedaan voor ‘het behoud of de herwaardering van erfgoedkenmerken en erfgoedelementen van onroerend erfgoed of delen daarvan’.

In artikel 5/5, § 4, eerste lid, 3°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 wordt evenwel 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 146/36, eerste lid, van het WIB 92 bevoegdheidsconform worden gelezen, zodat enkel uitgaven voor onderhoud en restauratie in aanmerking komen voor de belastingvermindering.”

Bovendien moet rekening gehouden worden met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet. Daaruit volgt dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting is dus in beginsel ongrondwettig. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁵

De delegatie in de rechtsgrondbepaling kan dus niet inhouden dat de Vlaamse Regering de beleidsvrijheid heeft om het belastingvoordeel naar eigen inzicht te beperken.⁶ Dat zou het geval zijn indien uit de door de Regering bepaalde voorwaarden volgt dat de volle eigenaar, vruchtgebruiker, erfpachthouder of opstalhouder niet voor alle op grond van artikel 145³⁶ van het WIB 92 in aanmerking komende uitgaven, namelijk uitgaven die hij uitsluitend gedaan heeft voor werkelijk uitgevoerde beheersmaatregelen, werkzaamheden of

⁴ Adv.RvS 62.388/3 van 29 november 2017 over een voorontwerp dat geleid heeft tot het decreet van 20 april 2018 ‘houdende wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, wat betreft de vermindering van de personenbelasting voor uitgaven voor beschermde goederen’, *Parl.St.* VI.Parl. 2017-18, nr. 1451/1, 36.

⁵ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

⁶ Vgl. met GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.7.4.2.

diensten voor het behoud of de herwaardering van erfgoedkenmerken en erfgoedelementen van voorlopig of definitief beschermd onroerend erfgoed of delen daarvan, de belastingvrijstelling kan genieten.

Dat betekent dat de vermelding van de uitgaven in het ontworpen artikel 11.9.1, eerste lid, van het Onroerenderfgoedbesluit van 16 mei 2014 (artikel 3 van het ontwerp) – inbegrepen “de uitgaven voor beheersmaatregelen, werken of diensten die opgenomen zijn in [de] door de minister vastgestelde lijst met werkzaamheden” (artikel 11.9.1, eerste lid, 1°) –,⁷ ofwel een exhaustieve opsomming van alle in aanmerking komende uitgaven dient te omvatten, ofwel slechts een exemplatief karakter kan hebben.

Vermits het vaststellen van de lijst niet te beschouwen is als een regeling van bijkomstige aard of van beperkt belang, kan dit overigens niet aan de minister worden overgelaten en moet worden afgezien van de delegatie ter zake in het ontworpen artikel 11.9.1, eerste lid, 1°, van het Onroerenderfgoedbesluit van 16 mei 2014.. De lijst zal derhalve als bijlage bij het te nemen besluit van de Vlaamse Regering moeten worden gevoegd. Voor zover in het nemen besluit niet zou worden verduidelijkt dat het om een lijst met een exemplatief karakter gaat, zal ze moeten worden vervolledigd.

4.2. Voor zover het ontworpen besluit de nadere regels voor het aanvragen en verlenen van het attest bedoeld in artikel 145³⁶, zevende lid, van het WIB 92 bevat, kan ervoor rechtsgrond worden gevonden in dat lid.

5. Artikel 2 van het ontworpen besluit ontleent rechtsgrond aan artikel 87, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, naar luid waarvan iedere gemeenschaps- of gewestregering over een eigen administratie, eigen instellingen en eigen personeel beschikt. Op grond van die bepaling kan de Vlaamse Regering haar eigen diensten organiseren.

Bijkomend kan voor artikel 2 rechtsgrond worden gevonden in de artikelen 6, § 2, en 7, derde lid, van het kaderdecreet bestuurlijk beleid van 18 juli 2003. Naar luid van die bepalingen is de Vlaamse Regering gemachtigd om intern verzelfstandigde agentschappen zonder rechtspersoonlijkheid op te richten en om aan de hoofden ervan specifieke delegaties te verlenen.

⁷ De ontworpen lijst is als bijlage gevoegd bij het ontwerp van ministerieel besluit ‘houdende de vaststelling van de lijst van werkzaamheden die in aanmerking komen voor een vermindering van de personenbelasting’ (adviesaanvraag met rolnummer 64.379/3), dat samen met het voorliggende ontwerp van regeringsbesluit om advies is voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

6. Gelet op wat over de rechtsgrond van het ontworpen besluit is opgemerkt, dienen vooraan in de aanhef verwijzingen te worden toegevoegd naar artikel 87, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 en naar de artikelen 6, § 2, en 7, derde lid, van het kaderdecreet bestuurlijk beleid van 18 juli 2003.

Artikel 3

7. Zoals reeds is opgemerkt (zie opmerking 4.1), kan de delegatie aan de minister om de lijst met werkzaamheden vast te stellen, niet gehandhaafd worden in het ontworpen artikel 11.9.1, eerste lid, 1^o, van het Onroerendergoedbesluit van 16 mei 2014.

8. Wat de delegatie aan de minister in het ontworpen artikel 11.9.2, tweede lid, van het Onroerendergoedbesluit van 16 mei 2014 betreft (“nadere regels voor de inhoud van het aanvraagdossier”), kan het slechts gaan om regels van bijkomstige aard of van beperkt belang. Daarop zal moeten worden toegezien bij de uitvoering van die delegatie.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT