



RAAD VAN STATE

afdeling Wetgeving

advies 54.433/3
van 16 december 2013

over

een ontwerp van besluit van de Vlaamse Regering 'houdende de
uitvoering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit'

Op 6 november 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Financiën, Begroting, Werk, Ruimtelijke Ordening en Sport verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 16 december 2013, een advies te verstrekken over een ontwerp van besluit van de Vlaamse Regering ‘houdende de uitvoering van de Vlaamse Codex Fiscaliteit’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 3 december 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE staatsraden, Lieven DENYS en Johan PUT, assessoren, en Marleen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 16 december 2013.

*

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.¹

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van besluit van de Vlaamse Regering strekt ertoe om de uitvoering te regelen van de “Vlaamse Codex Fiscaliteit” (hierna: Codex), die is vastgesteld bij het decreet ‘houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit’.² Het gaat in hoofdzaak om het in één corpus samenbrengen van de bepalingen van de besluiten die zullen worden opgeheven (artikel 5.0.0.1 van het ontwerp). Zowel voor de Codex als voor dit uitvoeringsbesluit – met als citeertitel: “besluit Vlaamse Codex Fiscaliteit”, zie het artikel 6.0.0.1 van het ontwerp – gelden dezelfde uitgangspunten en doelstellingen, namelijk de Vlaamse fiscale regels samenbrengen, op mekaar afstemmen, ordenen en moderniseren.

Net als de Codex zal het te nemen besluit in een eerste fase van toepassing zijn op de belastingen waarvan de Vlaamse Belastingdienst de inning reeds verzekert: de onroerende voorheffing, de verkeersbelasting, de belasting op de inverkeerstelling, het eurovignet, de verkrottingsheffing woningen en gebouwen en de leegstandsheffing bedrijfsruimten.³ Net als de Codex is ook het uitvoeringsbesluit zo geconcipieerd dat het later kan worden uitgebreid tot andere belastingen.

3. Zoals de Codex is ook het voorliggende ontwerp opgedeeld in zeven titels. De eerste titel bevat de inleidende bepalingen, terwijl in titel 2 (“Belastingheffing”) de materieelrechtelijke bepalingen zijn ondergebracht en in titel 3 (“Inning en invordering”) de procedurebepalingen. De titels 4 en 5 groeperen respectievelijk de wijzigingsbepalingen en de opheffings- en overgangsbepalingen. Titel 6 legt de citeertitel van het uitvoeringsbesluit vast en titel 7 regelt de inwerkingtreding (titel 2: vanaf het aanslagjaar 2014; de overige titels vanaf 1 januari 2014) en bevat de uitvoeringsbepaling.

¹ Gelet op de toegemeten termijn (de adviesaanvraag dateert van 6 november 2013 en de adviestermin is verlengd tot 16 december 2013, maar het Vlaams Parlement heeft de Vlaamse Codex Fiscaliteit pas op 4 december 2013 aangenomen) en op het gegeven dat nog tal van andere aan termijnen gebonden adviesaanvragen dienden te worden behandeld, heeft de Raad van State geen doorgedreven onderzoek van het ontwerp kunnen verrichten. Het advies dient met dit voorbehoud te worden gelezen.

² Dit decreet is goedgekeurd door het Vlaams Parlement en ter bekrachtiging aan de Vlaamse Regering overgezonden, maar is op het moment dat dit advies wordt gegeven nog niet bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad. Voor zijn onderzoek heeft de afdeling Wetgeving zich gebaseerd op de ontwerp tekst neergelegd door de Vlaamse Regering (*Parl.St.* VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/1, 279-366), die op 19 november 2013 ongewijzigd is aangenomen door de bevoegde commissie van het Vlaams Parlement (*Parl.St.* VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/2, 7) en op 4 december 2013 door de plenaire vergadering (*Hand.* 4 december 2013; *Parl.St.* VI.Parl. 2013-14, nr. 2210/3).

³ Uit het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Vlaamse Regering blijkt dat men er aan denkt om de regeling in een later stadium uit te breiden met de regelgeving inzake successie- en registratierechten en inzake de milieugerelateerde belastingen.

DRAAGWIJDTE VAN HET ONDERZOEK DOOR DE AFDELING WETGEVING

4. Behoudens in geval van wijziging van de juridische context verleent de Raad van State, afdeling Wetgeving, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder werden onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in vroegere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot de desbetreffende bepalingen van het ontwerp waarvoor de context niet is gewijzigd, wordt in hoofdzaak verwezen naar de vroegere adviezen. Vooral de bepalingen die volledig nieuw zijn of die wijzigingen hebben ondergaan die niet het gevolg zijn van eerdere adviezen van de Raad van State, afdeling Wetgeving, zijn derhalve onderzocht en maken in de eerste plaats het voorwerp uit van dit advies.

5. De concordantietabellen die als bijlage 2 bij het ontwerp zijn gevoegd, bevatten geen lijst van de bepalingen die niet in het uitvoeringsbesluit zijn opgenomen, zoals de wijzigingsbepalingen en de overgangsbepalingen die geen nut meer hebben, en evenmin worden de bepalingen opgelijst die geen pendant hebben in de huidige regelgeving. Dit maakt het zeer moeilijk om een volledig zicht te krijgen op alle rechtsgevolgen die het aannemen van het besluit zal hebben.

ALGEMENE OPMERKINGEN

6. Het ontwerp heeft dezelfde structuur en is op dezelfde – onorthodoxe – wijze genummerd als de Codex. Doch anders dan de Codex die slechts een tiental “blanco artikelen” bevat – daarmee zijn artikelen bedoeld waarbij slechts de vermelding “Voorbehouden voor toekomstig gebruik” voorkomt – (zie de artikelen 2.3.5.0.1, 2.4.5.0.1, 2.4.6.0.1, enzovoort), komt die vermelding veel voor in het ontwerp, wat verwarrend is voor de lezer en de vlotte raadpleging van de tekst aanzienlijk bemoeilijkt.

7. In artikel 1.1.0.0.2, eerste lid, 8°, van de Codex wordt “entiteit van de Vlaamse administratie” omschreven als “een intern of extern verzelfstandigd agentschap of een departement als vermeld in het kaderdecreet Bestuurlijk Beleid van 18 juli 2003 en in de in uitvoering van dat decreet goedgekeurde oprichtingsbesluiten”. Die definitie geldt automatisch ook voor het uitvoeringsbesluit.

Het gegeven dat in het ontwerp telkens gewag wordt gemaakt van “de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie” (zie bv. het artikel 2.1.6.0.1, eerste lid, van het ontwerp), en niet wordt aangegeven om welke entiteit het precies gaat, komt de transparantie van de regelgeving niet ten goede.

In het verslag aan de Vlaamse Regering wordt daarover gezegd dat de tekst bewust generiek is gemaakt met het oog op de uitbreiding van de ontworpen regeling met de regels inzake andere belastingen en dat “deze telkens via het instrumentarium van ‘Beter Bestuurlijk Beleid’ eenduidig worden aangeduid in andere regelgeving”.

Het verdient echter aanbeveling om ter wille van de rechtszekerheid – de belastingplichtigen moeten bijvoorbeeld duidelijk weten welke ambtenaar of dienst bevoegdheid

heeft om onderzoeksverrichtingen uit te voeren – voor elke belasting die door het ontworpen besluit geregeld wordt aan te geven welke de bevoegde entiteit is, namelijk de Vlaamse Belastingdienst. Die informatie zou bijvoorbeeld in een bijlage kunnen opgenomen worden.

8. De gemachtigde heeft een aantal wijzigingen van de Codex aangekondigd. Enerzijds gaat het om een amendement op het programmadecreet 2014, neergelegd in de commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting van het Vlaams Parlement, en anderzijds om een ontwerpdecreet⁴ uitgaande van de Vlaamse Regering, die beide zouden kunnen resulteren in een aanpassing van artikel 3.1.0.0.6 van de Codex, in welk geval artikel 3.1.0.0.3 van het ontwerp zal moeten worden bijgesteld. De afdeling Wetgeving van de Raad van State kan zich echter enkel uitspreken over de haar om advies voorgelegde tekst van artikel 3.1.0.0.3 van het ontworpen besluit en kan niet vooruitlopen op wat het Vlaams Parlement zal beslissen. Indien de betrokken bepaling van het ontwerp naar aanleiding van de wijziging van de Codex dient te worden aangepast, zal de ontworpen wijziging alsnog om advies moeten worden voorgelegd.

BEVOEGDHEID

9. De manier waarop in het ontwerp wordt verwezen naar federale regels (het woord “Overeenkomstig”, gevolgd door het artikel waarnaar verwezen wordt) kan in beginsel worden aanvaard. De wijze waarop dit gebeurt in de artikelen 2.4.7.0.1 en 2.4.7.0.2 van het ontwerp, in verband met de wijze van heffing van het eurovignet, is echter in strijd met de bevoegdheidsverdeling.

Terwijl er in artikel 2.4.7.0.1 aan wordt herinnerd dat de regels tot bepaling van het wegennet waarop het eurovignet van toepassing is, federaal zijn bepaald bij artikel 1⁵ van het koninklijk besluit van 8 september 1997 ‘tot bepaling van het wegennet waarop het eurovignet van toepassing is’, wordt in dat artikel ook verder gegaan, door te verwijzen naar artikel 2.4.7.0.2 en in dat laatste artikel die regels – trouwens ook die in verband met wegen die volledig buiten het Vlaamse Gewest vallen – opnieuw vast te stellen. Een dergelijke manier van werken kan niet worden aanvaard. Het artikel 2.4.7.0.2 van het ontwerp dient dan ook zonder meer weggelaten te worden.

10. In het artikel 3.10.3.1.1 van het ontwerp wordt bepaald dat de onrechtstreekse vervolging “krachtens het bij de wet toegestane verhaal tegen derden [wordt] ingesteld” en in het artikel 3.10.3.1.2 van het ontwerp wordt gesteld dat de “wettelijke bepalingen betreffende de inhoud en de betekening van exploten (...) van toepassing zijn op de akten van gerechtelijke vervolgingen”. Deze bepalingen behoren tot titel 3 (“Inning en invordering”), hoofdstuk 10 (“Invordering”), van het ontwerp.

⁴ Voorontwerp van decreet ‘houdende invoering van een versnelde afbouw in de onroerende voorheffing van het belastbaar kadastraal inkomen van materieel en outillage ten gevolge van nieuwe investeringen’, waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 28 oktober 2013 advies 54.211/3 heeft verstrekt (*Parl.St.* VI.Parl. 2013-14, nr. 2296/1).

⁵ In het eerste artikel van het koninklijk besluit van 8 september 1997 wordt verwezen naar de bijlage bij het besluit. Het is de lijst opgenomen in die bijlage, die wordt hernomen in het artikel 2.4.7.0.2 van het ontwerp.

In het artikel 3.10.3.5.1, tweede lid, van het ontwerp wordt dan weer bepaald dat de gerechtsdeurwaarders voor de vervolgingen die zij op vraag van de belastingsadministratie doen, “geen aanspraak [mogen] maken op hogere of andere rechten of kosten dan die welke in artikel 3.10.3.4.1 vastgesteld zijn, op straffe van terugbetaling, schadevergoeding *en, desnoods, toepassing van de bij artikel 533 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalde tuchtstraffen*”. Artikel 533 van het Gerechtelijk Wetboek handelt evenwel over specifieke tuchtstraffen ingeval een gerechtsdeurwaarder zichzelf rechtstreeks of onrechtstreeks de roerende goederen toewijst waarvan de verkoop hem is opgedragen: afzetting in geval van herhaling en voor de eerste overtreding schorsing gedurende drie maanden en een geldboete van “duizend frank” voor elk door hem gekocht voorwerp.⁶

Het bevestigen bij besluit van de Vlaamse Regering van een federale wettelijke norm kan vanuit bevoegdheidsrechtelijk oogpunt niet worden aanvaard.⁷ Bovendien lijkt het artikel 3.10.3.5.1, tweede lid, van het ontwerp ook in te houden dat de sancties bepaald bij artikel 533 van het Gerechtelijk Wetboek voor een specifiek geval, ook zouden gelden in het in de ontworpen bepaling geschetste geval. De tuchtregeling van de gerechtsdeurwaarders is evenwel zaak van de federale wetgever en op dat terrein kan de Vlaamse Regering zich in beginsel niet begeven.

RECHTSGROND

11. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt in hoofdzaak gevormd door tal van bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Daarnaast wordt in de aanhef ook melding gemaakt van de algemene uitvoeringsbevoegdheid (artikel 20 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’) en van artikel 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet).

11.1. In artikel 5 van de bijzondere financieringswet kan geen rechtsgrond worden gevonden voor bepalingen van het ontwerp.

11.2. Voor een aantal bepalingen van het ontwerp dient inderdaad een beroep te worden gedaan op artikel 20 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, gelezen in samenhang met bepalingen van de Codex. Dat is het geval voor de artikelen 2.5.6.0.1, 3.3.1.0.2 en 3.13.2.0.2 en voor nog tal van andere bepalingen van het ontwerp.

12. Voor artikel 3.13.2.0.1 van het ontwerp verwijst de gemachtigde naar de artikelen 3.13.2.0.1 en 3.1.0.0.1 van de Codex als rechtsgrond.

⁶ In dit verband heeft de gemachtigde volgende toelichting verstrekt: “Het feit dat enkel verwezen wordt naar artikel 533 Ger.Wb. doet vanzelfsprekend geen afbreuk aan de toepasselijkheid van de overige tuchtsancties en de procedures dienaangaande. Bij wijze van voorbeeld werd er (ook reeds in het KB WIB) een verwijzing gemaakt naar artikel 533 W Ger. Wb., maar in feite zijn alle bepalingen van hoofdstuk VI van Boek IV het Gerechtelijk wetboek van toepassing. Het was geenszins de bedoeling, noch in het KB WIB, noch in de ontworpen bepaling van de BVCF, dat enkel de tuchtsanctie van artikel 533 Ger.Wb van toepassing zou zijn.”

⁷ Nog afgezien van de vaststelling dat dit tot verwarring leidt met betrekking tot de precieze juridische aard van het voorschrift.

Gelet op de redactie ervan kan artikel 3.13.2.0.1 van de Codex op grond van de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Vlaamse Regering evenwel enkel nader worden uitgewerkt in zoverre de ontworpen bepaling betrekking heeft op de verkeersbelasting, de belasting op de inverkeerstelling en het eurovignet.

De gemachtigde heeft bevestigd dat in het artikel van het ontwerp enkel de verkeersbelastingen in de ruime zin van het woord zijn beoogd. Om dit tot uitdrukking te brengen wordt de ontworpen bepaling het best uitdrukkelijk beperkt tot die belastingen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

AANHEF

13. Gelet op wat *sub* 11.1 is opgemerkt, dient het tweede lid van de aanhef te worden geschrapt.

Artikel 2.1.6.0.1

14. Op de vraag waarom hier “de belastingplichtige” wordt vermeld, terwijl in artikel 2.1.6.0.2 van de Codex gewag wordt gemaakt van “de belastingschuldige”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In artikel 2.1.6.0.1, tweede lid van het BVCF wordt verwezen naar de identificatie van de ‘belastingplichtige’ omdat dat diegene is op wiens naam de belasting is ingekohierd. In artikel 2.1.6.0.1, derde lid, BVCF moet daadwerkelijk de belastingschuldige vermeld worden, omdat hier (zoals in art. 2.1.6.0.2 VCF) wordt verwezen naar diegene bij wie de belasting wordt ingevorderd. In het derde lid moet de materiële vergissing dus worden rechtgezet.”

Artikel 2.2.6.0.2

15. In het licht van artikel 3.13.1.1.1 van de Codex, is niet duidelijk wat de toegevoegde waarde is van het bepaalde in artikel 2.2.6.0.2 van het ontwerp.

Artikel 3.4.7.0.1

16. Op de vraag of in artikel 3.4.7.0.1 van het ontwerp wordt verwezen naar artikel 3.4.7.0.5 van de Codex in zijn geheel, dan wel enkel naar paragraaf 1 ervan, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Aangezien de op te heffen bepaling (art. 2 van het Koninklijk Besluit van 19 december 2001) verwijst naar artikel 12, §2, van de EUV wet wordt hier enkel 3.4.7.0.5, §1, bedoeld. Dit moet dan ook in die zin aangepast worden.”

Artikel 3.10.3.4.3

17. In artikel 3.10.3.4.3 van het ontwerp wordt bepaald dat de vervolgingskosten die niet bij de belastingschuldigen kunnen worden gerecupereerd, gedragen worden door de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie (lees: de Vlaamse Belastingdienst). Voorts bevat het artikel een opsomming van een aantal (“onder meer”) kosten die “niet aanvaard” worden.

De rechtszekerheid is niet gediend met het gebruik van de woorden “onder meer”. Wellicht is het de bedoeling om eerst de algemene regel te formuleren (wat niet bij de belastingschuldigen gerecupereerd kan worden, wordt gedragen door de Vlaamse Belastingdienst) en in tweede instantie aan te geven welke kosten niet bij de belastingplichtigen gerecupereerd mogen worden. Indien dat effectief de bedoeling is, zou dit beter tot uiting moeten worden gebracht. Het verdient overigens aanbeveling om het artikel in twee leden onder te verdelen.

Artikel 3.10.5.1.1

18. Aan de gemachtigde is gevraagd of artikel 3.10.5.1.1 van het ontwerp in overeenstemming is met artikel 3.10.5.1.1 van de Codex, vermits in die bepaling van de Codex slechts melding wordt gemaakt van “goederen *in België* die het pand van het Vlaamse Gewest vormen”, terwijl in de betrokken bepaling van het ontwerp in verband met de goederen die het pand van het Vlaamse Gewest vormen de voorwaarde voorkomt dat het moet gaan om goederen “die liggen in België *of in een land waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot regeling van de wederzijdse bijstand inzake de invordering van de belastingen waaraan de belanghebbende is onderworpen of in een land dat onder de toepassing valt van richtlijn 2010/24/EU*”.

Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde wat volgt:

“Ons inziens is geen sprake van een tegenstrijdigheid. Eerst en vooral dient er op gewezen te worden dat ook in het huidige artikel 211 KB WIB (cf. art 3.10.5.1.1) goederen worden gevisieerd die in het buitenland gelegen zijn, met name in landen waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot regeling van de wederzijdse bijstand inzake de invordering van de belastingen waaraan de belanghebbende is onderworpen. Aangezien er naast bilaterale verdragen nu ook een Europese Richtlijn is zou het onlogisch zijn daar niet naar te verwijzen.

De mogelijkheid om een waarborg te nemen (WANNEER) hangt af van de venale waarde van de in België gelegen onroerende goederen die reeds het pand vormen van het Vlaamse Gewest (cf. art. 3.10.5.1.1 VCF).

Bij de berekening van de waarborg (3.10.5.1.1 BVCF) (GROOTTE) dient wel rekening gehouden te worden met de nettoverkoopwaarde van de goederen die het pand van het Vlaamse Gewest vormen en die liggen in België of in een land waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot regeling van de wederzijdse bijstand inzake de invordering van de belastingen waaraan de belanghebbende is onderworpen of (in de ontworpen bepaling) in een land dat onder de toepassing valt van richtlijn 2010/24/EU.

Art. 3.10.5.1.3 BVCF bepaalt WELKE onroerende goederen als waarborg mogen worden gegeven. De onroerende goederen die als hypothecaire waarborg worden aangeboden, moeten in België liggen.

Dat laatste sluit evenwel niet uit dat via de overeenkomst tot regeling van de wederzijdse bijstand of via de intussen omgezette richtlijn 2010/24/EU wel reeds bv. een wettelijke hypotheek werd genomen in het buitenland.”

Met die zienswijze kan worden ingestemd.

Artikelen 4.1.0.0.1 en 4.1.0.0.2

19. Aan de gemachtigde is gevraagd voor welke belastingen de in de artikelen 4.1.0.0.1 en 4.1.0.0.2 van het ontwerp opgesomde bepalingen uit titel I (“Aan de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen gemene bepalingen”) van het koninklijk besluit van 8 juli 1970 worden opgeheven, gelet op het gegeven dat artikel 5.0.0.0.1, 2°, van de Codex enkel de opheffing van het Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen betreft “zoals van toepassing op de verkeersbelasting op de autovoertuigen en de belasting op de inverkeerstelling wat betreft het Vlaamse Gewest”.

De gemachtigde antwoordde dat enkel de verkeersbelasting en de belasting op inverkeerstelling worden beoogd. Dat zou tot uiting moeten worden gebracht in de ontworpen opheffingsbepaling.

Artikel 5.0.0.0.1

20. Artikel 5.0.0.0.1, 1°, van het ontwerp strekt tot de opheffing van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992’, “zoals van toepassing op de onroerende voorheffing voor wat betreft het Vlaamse Gewest”.

De artikelen of onderdelen ervan die worden opgeheven, zullen expliciet moeten worden opgesomd. Voor de burger is het, zeker in deze materie, immers moeilijk uit te maken voor welke van de bepalingen het Vlaamse Gewest bevoegd is en welke bepalingen dus worden opgeheven.

Artikel 7.0.0.0.1

21. De inwerkingtreding van het te nemen besluit dient te worden afgestemd op de inwerkingtreding van de Codex. Beide regelingen stemmen grotendeels overeen, maar er is geen rekening gehouden met de uitzonderingsregeling voor artikel 5.0.0.0.1, 2° en 3°, van de Codex die immers niet op 1 januari 2014 in werking treden.

Bijlage 2

22. De tweede bijlage die bij het ontwerp is gevoegd bevat twee concordantietabellen. Concordantietabel 1 geeft voor elk artikel van de oorspronkelijke teksten het daarmee overeenstemmende artikel van het ontwerp aan, terwijl in concordantietabel 2 kan worden nagekeken wat voor de verschillende artikels van het ontwerp het daarmee overeenstemmende artikel van de oorspronkelijke teksten is.

In de concordantietabellen komen echter ook tabellen voor (namelijk de tabellen 1, 5, 8, 13, 15 in respectievelijk concordantietabel 1 en concordantietabel 2) waarin melding wordt gemaakt van wettelijke of decretale bepalingen. Het is niet duidelijk wat de bedoeling en het nut daarvan is.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

Marleen VERSCHRAEGHEN

Jo BAERT