RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 62.958/3
van 12 maart 2008

over

een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de hervorming van het verkooprecht en vereenvoudigingen in de registratiebelasting’

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡

Op 8 februari 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vlaamse minister van Begroting, Financiën en Energie verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, wat betreft de hervorming van het verkooprecht en vereenvoudigingen in de registratiebelasting’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 6 maart 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 maart 2018.

*

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡

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[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest strekt in de eerste plaats tot de hervorming van het verkooprecht bedoeld in titel 1, hoofdstuk 9, van het decreet van 13 december 2013 'houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit' (hierna: Vlaamse Codex Fiscaliteit).

Zo zal er een nieuw verlaagd verkooprecht van 7% gelden voor overeenkomsten houdende de zuivere aankoop van de geheelheid van volle eigendom van een woning door een of meer natuurlijke personen om er hun hoofdverblijfplaats te vestigen (artikel 5 van het voorontwerp – ontworpen artikel 2.9.4.2.11 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit). In geval van een ingrijpende energetische renovatie wordt dat recht verlaagd tot 6% (artikel 6 – ontworpen artikel 2.9.4.2.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit) en zelfs tot 1% wanneer het om een beschermd monument gaat (artikel 8 – ontworpen artikel 2.9.4.2.14 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

Er wordt ook een nieuw verlaagd verkooprecht van 7% ingevoerd voor overeenkomsten inzake de zuivere aankoop van de geheelheid van volle eigendom van een woning om ze te verhuren aan een erkend sociaal verhuurkantoor (artikel 7 – ontworpen artikel 2.9.4.2.13 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

Samenhangend met de voormelde verlaagde tarieven wordt een bijkomende vermindering van het verkooprecht toegekend als de belastbare grondslag niet hoger is dan 200.000 euro. Voor onroerende goederen gelegen in "kernsteden"[2] of "gemeenten van de Vlaamse Rand"[3] wordt dit grensbedrag verhoogd tot 220.000 euro (artikel 10 – ontworpen artikel 2.9.4.2.13 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

3. Daarnaast bevat het voorontwerp nog een aantal andere wijzigingen. Het gaat om aanpassingen aan de regels inzake de meeneembaarheid (artikel 9 – artikel 2.9.5.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), de ambtshalve ontheffing (artikel 11 – wijziging van artikel 3.6.0.0.6 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit), de verplichtingen van derden (artikel 12 – wijziging van artikel 3.12.3.0.1 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit) en de verhoging van de registratiebelasting

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

[2] Als kernsteden worden beschouwd Aalst, Antwerpen, Boom, Brugge, Dendermonde, Genk, Gent, Hasselt, Kortrijk, Leuven, Mechelen, Oostende, Roeselare, Sint-Niklaas, Turnhout en Vilvoorde.

[3] Daarmee worden bedoeld de gemeenten in het arrondissement Halle-Vilvoorde en de gemeenten Bertem, Huldenberg, Kortenberg en Tervuren.

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡

of de aanvullende rechten (artikelen 13 en 14 – wijziging van respectievelijk de artikelen 3.18.0.0.11 en 3.18.0.0.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

4. Het is de bedoeling om de nieuwe regels in werking te laten treden op 1 juni 2018 (artikel 15).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 5

5. In het nieuwe, in de Vlaamse Codex Fiscaliteit in te voegen artikel 2.9.4.2.11, § 2, 1°, wordt als voorwaarde om het verlaagde tarief voor de aankoop van een woning[4] te genieten gesteld dat de verkrijger op de datum van de authentieke aankoopakte niet voor de geheelheid volle eigenaar van een andere woning of bouwgrond mag zijn. Op de vraag of daarmee ook wordt gedoeld op buiten het Vlaamse Gewest gelegen onroerend goed, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Overeenkomstig de ontworpen bepaling waarnaar wordt verwezen heeft de ligging van de woning of de bouwgrond die de toepassing van het tarief van 7% verhindert, geen belang. Ook woningen of bouwgronden die gelegen zijn buiten België dienen hieronder begrepen."

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

6. In het ontworpen artikel 2.9.4.2.11, § 2, tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit wordt gerefereerd aan "de voorwaarden, vermeld in het eerste lid, 2°", terwijl in dat onderdeel slechts één voorwaarde is opgenomen. Dat kan voor verwarring zorgen en dient daarom aangepast te worden.

Artikel 6

7. Het nieuwe, in de Vlaamse Codex Fiscaliteit in te voegen, artikel 2.9.4.2.12 strekt tot het verminderen tot 6% van het verlaagde tarief van 7%, bedoeld in artikel 2.9.4.2.11. In de ontworpen bepaling wordt melding gemaakt van "onroerend goed", terwijl in artikel 2.9.4.2.11 de term "woning" wordt gehanteerd. De gemachtigde verklaarde hieromtrent:

> "Door de vermelde verwijzing en de gemaakte koppeling van het artikel 2.9.4.2.12 en het artikel 2.9.4.2.11 zou het gebruik van de meer gerichte term 'woning' in de bedoelde passage inderdaad correct zijn. Het gebruik van de term 'onroerend goed' is echter evenmin foutief, een ingrijpende energetisch renovatie is bovendien niet voor elk onroerend goed mogelijk, gronden bijvoorbeeld worden hiervan per definitie uitgesloten."

[4] Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting te verduidelijken of het gunsttarief ook geldt bij de aankoop van woningen in aanbouw of voor nog niet gebouwde woningen (aankoop op plan).

‡LW-BCDSPDABJ-GCJFIUQ‡

De term ‘woning’ verdient inderdaad de voorkeur.

8. Met de ontworpen bepaling wordt niet in alle gevallen voorzien in een verlaging van het verkooprecht ingeval de verkrijgers zich verbinden tot een ingrijpende energetische renovatie. Bij de aankoop van een woning waarvoor het basistarief van 10% geldt, wordt geen dergelijke vermindering verleend. Op de vraag naar de reden van dit onderscheid, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> “De Vlaamse Regering wenst de fiscale incentive in het verkooprecht voor ingrijpende energetische renovaties te beperken tot de kopers van een gezinswoning, dit is de woning die ook daadwerkelijk voor de eigen bewoning van de koper en zijn gezin zal worden ingezet, en waarbij de kopers tevens in aanmerking komen voor het nieuwe verlaagd tarief van 7%.
>
> De hervorming die het voorwerp vormt van het ter advies voorgelegde voorontwerp van decreet heeft immers als betrachting het verwerven van een eigen gezinswoning te faciliteren door daartoe een passende fiscale gunstmaatregel te voorzien. Er worden bijkomende fiscale incentives geboden wanneer deze aankoop gepaard gaat met bijkomende engagementen, zonder daarbij het eigenlijke uitgangspunt van de hervorming uit het oog te verliezen.”

Deze verantwoording wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

Dezelfde vraag rijst overigens bij artikel 8 van het voorontwerp (ontworpen artikel 29.9.4.2.14 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit).

9. Ook bij de aankoop van een woning door verschillende natuurlijke personen waarbij de ene koper het verlaagde tarief geniet en de andere niet, is er een verschil in behandeling. Aan de gemachtigde is gevraagd hoe verantwoord kan worden dat de verkrijger voor wie het basistarief geldt, voor een ingrijpende renovatie deze verlaging niet kan genieten. Het antwoord luidt:

> “De beschreven situatie is deze van een aankoop met twee kopers waarbij koper 1 in aanmerking komt voor het nieuwe tarief van 7%, en koper 2 het tarief van 10% verschuldigd is.
>
> Bij een ingrijpende energetische renovatie komt, aldus het voorgelegde voorontwerp van decreet, enkel koper 1 in aanmerking voor de bijkomende tariefverlaging tot 6%.
>
> Het tarief van 6% eveneens verlenen in voordeel van koper 2 zou moeilijk kunnen verantwoord worden in vergelijking met een aankoop met slechts 1 koper die het recht van 10% verschuldigd is. Deze laatste komt immers niet in aanmerking voor het tarief van 6%.
>
> Aangezien de Vlaamse Regering deze optie niet heeft weerhouden, is het bijgevolg aangewezen dat de toepassing van het tarief van 6% wordt uitgesloten voor iedere koper die in principe het tarief van 10% verschuldigd is, ongeacht of hij de enige koper is, dan wel samen aankoopt met een andere persoon voor wie het nieuwe tarief van 7% wel kan gelden.”

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡

Deze hypothese zal in de ontworpen bepaling uitdrukkelijk moeten worden geregeld.[5]

Artikel 10

10. Artikel 10 van het voorontwerp strekt ertoe om, als er toepassing wordt gemaakt van het verlaagde tarief vermeld in artikel 2.9.4.2.11 of 2.9.4.2.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit en als de belastbare grondslag van de verkoopovereenkomst niet hoger is dan 200.000 euro (of 220.000 euro als het gaat om onroerende goederen gelegen op het grondgebied van kernsteden of gemeenten van de Vlaamse Rand rond Brussel), een bijkomende rechtenvermindering toe te staan.

10.1. De scharnierbedragen van 200.000 en 220.000 euro werden door de gemachtigde als volgt verantwoord:

> "Deze bedragen werden gekozen in functie van analyses die werden gemaakt van de prijzen bij de verkopen die tot nog toe aanleiding gaven tot de toepassing van het klein beschrijf. Met de bijkomende rechtenvermindering wordt voorkomen dat potentiële kopers zich na de inwerkingtreding van de hervorming in een fiscaal minder gunstige positie zouden bevinden dan voor de hervorming. Het tarief van het verkooprecht bij toepassing van het klein beschrijf bedraagt immers 5%, terwijl het nieuwe tarief 7% bedraagt. Voor het overgrote deel van de kandidaat-kopers biedt deze bijkomende forfaitaire rechtenvermindering hiervoor soelaas. Uiteraard kan het niet de bedoeling zijn deze bijkomende rechtenvermindering voor om het even welke aankoop die tot het nieuwe tarief van 7% aanleiding geeft te voorzien. Voor een woning die vandaag buiten het toepassingsgebied van het klein beschrijf valt en waarvoor bij aankoop het tarief bijgevolg dankzij deze hervorming kan dalen van 10% tot 7% heeft een bijkomende rechtenvermindering weinig of geen nut. Door de beperking te relateren aan de hoogte van de heffingsgrondslag, rekening houdend met de prijzen de voorbije jaren betaald werden voor woningen die voor klein beschrijf in aanmerking komen, wordt deze compensatie geoptimaliseerd.
>
> Door een hoger grensbedrag te voorzien voor woningen gelegen in sommige regio's wordt rekening gehouden met de algemeen hogere vastgoedprijzen in de betrokken regio's."

Deze verantwoording kan het best in de memorie van toelichting worden opgenomen.

10.2. De vraag hoe gehandeld dient te worden wanneer de woning door twee natuurlijke personen wordt gekocht, waarbij slechts voor één van hen toepassing wordt gemaakt van artikel 2.9.4.2.11 of 2.9.4.2.12, beantwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De rechtenvermindering van respectievelijk 5.600 euro of 4.800 euro is toepasbaar bij een verwerving die in haar totaliteit aanleiding geeft tot de toepassing van het nieuwe tarief van 7%. Deze rechtenvermindering is evenwel splitsbaar per koper in verhouding tot zijn aandeel in de aankoop. Bij een aankoop door 2 kopers waarbij slechts

[5] Vergelijk met het ontworpen artikel 2.9.4.2.11, § 2, eerste lid, 2°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, waarin de hypothese van een aankoop door verschillende personen expliciet wordt vermeld.

‡LW-BCDSPDABJ-GCJFIUQ‡

> één koper het voordeel van het nieuwe tarief kan genieten zal deze bijkomende rechtenvermindering – indien voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden – proportioneel naar verhouding met het aandeel van deze koper in het nieuw verworven onroerend goed worden verminderd.
>
> Naar aanleiding van de definitieve goedkeuring van het voorontwerp door de Vlaamse Regering lijkt een bijkomende verduidelijking hiervan in de memorie van toelichting aangewezen."

Dit zal echter in de ontworpen bepaling zelf moeten worden verduidelijkt, in plaats van in de memorie van toelichting.

10.3. In het ontworpen artikel 2.9.5.0.5, eerste lid, wordt melding gemaakt van "het verschuldigde verkooprecht". Omdat niet duidelijk was of dit het bedrag is dat wordt berekend op grond van artikel 2.9.4.2.11 of 2.9.4.2.12, dan wel het bedrag dat in voorkomend geval wordt berekend op grond van 2.9.4.1.1 in combinatie met de artikelen 2.9.4.2.11 of 2.9.4.2.12, werd de vraag aan de gemachtigde voorgelegd. Het antwoord luidt:

> "De bijkomende rechtenvermindering van hetzij 5.600 euro, hetzij 4.800 euro, of van het proportioneel gereduceerde bedrag dient in mindering te worden gebracht van de rechten of het gedeelte van de rechten dat wordt berekend bij toepassing van de artikelen 2.9.4.2.11 of 2.9.4.2.12."

Ook op dit punt behoeft het voorontwerp verduidelijking.

11. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 2, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de decreetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de decreetgever 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 legaliteitsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de decreetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.[6]

[6] GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6.

‡LW-BCDSPDABJ-GCJFIUQ‡

De noties “de kernsteden” en “de gemeenten van de Vlaamse Rand rond Brussel” zijn bepalend voor de vraag of de bijkomende rechtenvermindering kan worden toegestaan: gaat het om onroerende goederen gelegen op het grondgebied van de kernsteden en de gemeenten van de Vlaamse Rand rond Brussel, dan wordt het grensbedrag verhoogd tot 220.000 euro. Voor die noties wordt doorverwezen naar wat is bepaald in artikel 1 van het besluit van de Vlaamse Regering van 13 september 2013 ‘houdende de voorwaarden waaronder de Vlaamse Maatschappij voor Sociaal Wonen en het Vlaams Woningfonds bijzondere sociale leningen aan particulieren kunnen toestaan’. Daarmee lijkt de decreetgever het aan de Vlaamse Regering over te willen laten om invulling te geven aan die noties; de Vlaamse Regering kan immers het voormelde artikel 1 aanpassen. Vermits ze daarbij niet gebonden is door een omkadering van de machtiging door de decreetgever, kan de ontworpen regeling niet in overeenstemming worden geacht met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen.

Daarom zal in het te nemen decreet zelf moeten worden bepaald om welke gemeenten het gaat.

Artikel 14

12. Artikel 14, 2°, van het voorontwerp strekt tot de opheffing van het tweede lid van artikel 3.18.0.0.12 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, waarin wordt bepaald dat “[v]oor de gevallen, vermeld in het eerste lid, (…) de verkrijgers hoofdelijk gehouden [zijn] tot de betaling van de belastingverhoging”.

Van de vier gevallen, vermeld in het eerste lid, wordt na de wijziging voorzien bij artikel 14, 1°, van het voorontwerp, slechts het eerste geval gehandhaafd. Het nieuwe eerste lid van artikel 3.18.0.0.12 zal als volgt luiden:

> “Een belastingverhoging van 50% van de aanvullende rechten inzake de registratiebelasting is verschuldigd door de verkrijgers als de verklaring, vermeld in artikel 3.12.3.0.1, § 1, 1°, onjuist wordt bevonden.”

Bij artikel 12, 1°, van het voorontwerp wordt de bepaling in artikel 3.12.3.0.1, § 1, 1°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit op haar beurt vervangen, zodat ze nog slechts betrekking zal hebben op de voetvrijstelling (“abattement”) vermeld in artikel 2.8.3.0.4 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit. Deze laatste bepaling gaat over een voetvrijstelling met betrekking tot de schenkingbelasting voor schenkingen aan gehandicapten, die niet wordt gewijzigd.

In de memorie van toelichting wordt niet aangegeven waarom in dat ene geval, dat ongewijzigd behouden wordt, wordt afgezien van de hoofdelijkheid. De vraag rijst dus of de stellers van het voorontwerp met de opheffing van artikel 3.18.0.0.12, tweede lid, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit bij artikel 14, 2°, van het voorontwerp, werkelijk de bedoeling hebben om de hoofdelijke gehoudenheid tot het betalen van de belastingverhoging tussen de verkrijgers in geval van een onjuiste verklaring als bedoeld in artikel 3.12.3.0.1, § 1, 1°, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit niet meer te handhaven.

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡

Artikel 15

13. Luidens artikel 15 van het voorontwerp treedt het aan te nemen decreet in werking op 1 juni 2018. De gemachtigde gaf de volgende toelichting bij die bepaling:

> "Zoals bij iedere aanpassing van de regelgeving zullen de nieuwe bepalingen in principe toepasbaar zijn op de belastbare feiten die zich vanaf de datum van inwerkingtreding hebben voorgedaan.
>
> Het afsluiten van een koopovereenkomst is een belastbaar feit, ongeacht of deze overeenkomst mondeling, bij onderhandse akte of bij authentieke akte werd gesloten. Een koopovereenkomst is immers een consensueel contract.
>
> Om alle mogelijke onduidelijkheden hierover uit te sluiten lijkt een herformulering van deze bepaling aangewezen. Er zou explicieter en duidelijk kunnen worden aangegeven dat de bepalingen van het voorliggende decreet van toepassing zijn op overeenkomsten afgesloten vanaf 1 juni 2018. Deze herformulering wijzigt geenszins de inhoudelijke draagwijdte van de bepaling in verband met de inwerkingtreding, maar kan deze wel verduidelijken en bijdragen tot de rechtszekerheid op dat vlak."

14. Zoals het is geredigeerd, bepaalt artikel 15 van het voorontwerp alleen het tijdstip van inwerkingtreding van de nieuwe regels. Een regeling inzake de overgang tussen de geldende regels en de nieuwe regels ontbreekt dus.[7]

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen het regelen van de inwerkingtreding (artikel 15 van het voorontwerp) en een overgangsregeling.[8] Een bepaling die de inwerkingtreding van een regelgevende tekst vaststelt, geeft aan vanaf welke datum deze tekst verbindend wordt, dit wil zeggen rechtsgevolgen kan hebben die aan de rechtsonderhorigen kunnen worden tegengeworpen: vanaf deze datum kunnen de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bepalingen van de tekst, verbonden worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen. In dit geval is de beoogde datum van inwerkingtreding 1 juni 2018. Een overgangsbepaling is een bepaling die de overgang van een oude naar een nieuwe regeling mogelijk maakt en heeft dus slechts een in de tijd beperkte reden van bestaan. In dit geval is het de bedoeling om een aantal van de thans geldende regels te blijven toepassen bij wege van overgangsregeling.

[7] Zo wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat er voor de belastingplichtigen die reeds een woning hebben aangekocht met toepassing van het verlaagde tarief van 5% voor het zogenaamd 'klein beschrijf', niets verandert en dat de voorwaarden voor het behoud van dit voordelige tarief voor hen onverminderd van toepassing blijven. Dat blijkt echter niet uit de tekst zelf van het voorontwerp.

[8] *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nrs. 143-146, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be). Zie ook omzendbrief VR/2014/4 van 9 mei 2014 'betreffende de wetgevingstechniek', nrs. 217-219.

‡LW-BCDSPDABJ-GCJFIUQ‡

Tussen de artikelen 14 en 15 van het voorontwerp dient dus een nieuw artikel met de overgangsregeling te worden ingevoegd. Daarin dient, overeenkomstig de bedoeling van de stellers van het voorontwerp, te worden aangegeven welke van de ontworpen bepalingen niet gelden voor de overeenkomsten gesloten voor 1 juni 2018.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT

‡LW-BGDSPDABJ-GCJFIUQ‡