



Antwerp Tax Academy
Universiteit Antwerpen



**FISCALE STIMULI IN DE PERSONENBELASTING TER BEVORDERING VAN DE
GEZINS-GEÏNTEGREERDE OUDERENZORG**

VERSLAG ONDERZOEKSOVEREENKOMST - STEUNPUNT FISCALITEIT EN BEGROTING

ANTWERP TAX ACADEMY

Bruno Peeters, Nicole Plets en Rik Smet

23 juni 2015

Inhoudstafel

Inleiding	3
1. Situering van de opdracht	3
2. Toelichting bij de onderzoeksvraag.....	3
3. Afbakening van het onderzoeksdomein.....	4
Denksporen voor de fiscale stimulering binnen de personenbelasting van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg	5
1. Korte toelichting inzake de inhoud van dit rapport	5
2. De materiële bevoegdheden van de gewesten en de gemeenschappen	6
2.1 Inleiding	6
2.2 De materiële bevoegdheden van de gemeenschappen.....	6
2.3 De materiële bevoegdheden van de gewesten.....	8
2.4 Toepassingsgebied van de gewestelijke bevoegdheid inzake huisvesting	12
3. De fiscale bevoegdheden van de gewesten en gemeenschappen.....	14
3.1 Inleiding	14
3.2 Verschillende bronnen van fiscale inkomsten en verschillende categorieën van belastingbevoegdheden	15
3.3 Algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, §2 Gw.....	16
3.4 Gewestelijke belastingen.....	17
4. Gewestelijke aanvullende personenbelasting.....	19
4.1 Algemeen kader.....	19
4.2 De gewestelijke personenbelasting.....	20
4.3 Verduidelijking van de begrippen belastingvrije som (voetvrijstelling), opcentiemen, korting, belastingvermindering, -krediet en -vermeerdering	21
4.4 Enkele algemene, concrete verschillen tussen de verschillende technieken voor fiscale stimuli in de personenbelasting en hun (budgettaire) gevolgen	24
5. Uitoefening gemeenschapsbevoegdheid - dubbelaspectleer.....	26
6. Huisvesting als aanknopingspunt voor gewestelijke fiscale maatregelen in de personenbelasting	28
6.1 Kan een gewest een belastingmaatregel invoeren die een impact heeft op een gemeenschapsbevoegdheid?	28
6.2 Huisvesting vs. bijstand aan personen	29
6.3 Specifieke aanknopingspunten en verantwoording stimuli	31
7. Tewerkstellingsbeleid als aanknopingspunt voor gewestelijke fiscale maatregelen in de personenbelasting	39
8. Andere mogelijke maatregelen in de personenbelasting	43

8.1	Belastingvermeerdering met vrijstelling van vermeerdering voor bepaalde kwalificerende woningen	43
8.2	Grond- en Pandenbeleid - Belastingvermindering voor renovatieovereenkomsten	44
9.	Brussel	47
10.	Impact op andere (gewestelijke) belastingen	48
10.1	Onroerende voorheffing.....	48
10.2	Successierechten en registratiebelasting op onroerende goederen	50
11.	Fiscale stimuli buiten de gewestelijke aanvullende personenbelasting	51
11.1	Successierechten en registratiebelastingen	51
11.2	Onroerende voorheffing.....	51
12.	<i>Caput selectum</i> : containerwoningen.....	53
12.1	Containers voor inwonende ouderen: onroerende voorheffing en personenbelasting...	53
12.2	Wie moet eventuele onroerende voorheffing betalen?	55
12.3	Containers voor inwonende ouderen en fiscale voordelen in de personenbelasting	55
13.	Conclusie	57
	Bijlage	58
	Model uitgebreide opcentiemen	58

Inleiding

1. Situering van de opdracht

Het Steunpunt Fiscaliteit en Begroting 2012-2015 heeft tot doel *evidence based* en in de theorie ingebedde sociaal-economische beleidsinstrumenten te ontwikkelen. Voor de periode 2012 – 2015 werden verschillende fundamentele onderzoeksvragen uitgewerkt en gebundeld in 4 centrale onderzoeklijnen (de A-trajecten). Daarnaast worden enkele meer specifieke onderzoeksvragen uitgewerkt en is ruimte voorzien om bepaalde kortetermijnopdrachten uit te werken, die door de Vlaamse Gemeenschap of het Vlaamse Gewest (hierna aangeduid als “Vlaamse overheid”) naar voor kunnen worden geschoven. Deze B-trajecten betreffen kortlopende onderzoeksprojecten die aansluiten bij een beleidsagenda.

In de huidige nota wordt het kortlopend onderzoeksproject uitgewerkt met als onderzoeksonderwerp: *“Fiscale stimuli in de personenbelasting ter bevordering van gezins-geïntegreerde ouderenzorg”* (traject B2).

De doelstelling van dit project bestaat erin na te gaan of en zo ja, in welke mate het voor de Vlaamse overheid - in het licht van de (fiscale) bevoegdheidsverdeling zoals die sinds de zesde staatshervorming bestaat – mogelijk is om de gezins-geïntegreerde ouderenzorg fiscaal te faciliteren binnen de personenbelasting.

Afsluitend wordt op vraag van het Steunpunt ook ingegaan op de zogenaamde containerwoningen voor ouderen.

Het onderzoek wordt beperkt tot een juridische analyse en strekt zich niet uit tot een budgettaire simulatie.

2. Toelichting bij de onderzoeksvraag

In de Westerse wereld in het algemeen en in Vlaanderen in het bijzonder, rijst het probleem van de vergrijzing van de bevolking. Deze trend heeft zich reeds ingezet en, onder meer gelet op de pensioneringsgolf van de babyboomers – de zgn. “opa-boom” – zal de vergrijzing in de nabije toekomst een steeds sterkere rol spelen.

De vergrijzing brengt verschillende maatschappelijke uitdagingen en problemen met zich. Eén van deze uitdagingen is de druk op de gezondheids- en ouderenzorgsector. Zo wordt onder meer verwacht dat tegen het jaar 2020 ongeveer 80.000 woongelegenheden voor alleenstaanden, waaronder zeer veel ouderen, extra moeten worden gecreëerd¹. De Vlaamse overheid wenst dan ook een beleid te ontwikkelen dat erop gericht is om ouderen zo lang mogelijk in hun (eventuele eigen) woning te laten wonen of door hen minstens zo lang mogelijk in een vertrouwde omgeving te

¹ Beleidsnota Ruimtelijke Ordening 2009-2014 van Vlaams minister van financiën, begroting, ruimtelijke ordening, werk en sport Philippe Muyters, <http://www.kenniscentrumvlaamsesteden.be/overhetkenniscentrum/nieuwsbrief/documents/2010/synthese%20beleidsnota%20ruimtelijke%20ordening.pdf>.

laten verblijven. Dit alles maakt een belangrijk deelaspect uit van een gezins-geïntegreerde ouderenzorg. Typevoorbeeld is de oudere die zijn intrek neemt bij een familielid dat gebeurlijk (een deel van) de zorg op zich neemt.

Vanuit dit denkkader is de voorliggende onderzoeksvraag geformuleerd.

3. Afbakening van het onderzoeksdomein

Het onderzoek zal zich beperken tot de maatregelen die in de personenbelasting kunnen worden genomen. Verderop in dit rapport wordt kort in gegaan op de fiscale bevoegdheden van zowel de gemeenschappen als de gewesten.

Bij de beleidskeuze om een niet-fiscale doelstelling met een fiscale maatregel te realiseren, moet rekening worden gehouden met i) de opportuniteit van een fiscale maatregel ten opzichte van andere beleidsinstrumenten, ii) de algemene beginselen van de betreffende belasting, *i.c.* de personenbelasting en iii) de impact van de fiscale maatregel op onder meer andere belastingen.

Op de vraag of er geen ander, meer geschikt beleidsinstrument beschikbaar is (regelgeving, subsidies, ...), wordt in dit rapport niet ingegaan. De onderzoeksopdracht beperkt zich immers duidelijk tot een onderzoek naar de *fiscale stimuli binnen de personenbelasting* ter bevordering van gezins-geïntegreerde ouderenzorg. In dit rapport wordt dan ook enkel onderzocht welke fiscale initiatieven mogelijk zijn binnen de personenbelasting. Slechts zeer summier zal worden ingegaan op mogelijke andere (fiscale) maatregelen om de beoogde doelstelling te realiseren.

Zeer specifieke, nieuwe woonvormen zoals groepswoningen, kangoeroewoningen etc. komen evenmin uitdrukkelijk aan bod in dit rapport². De algemene voorstellen kunnen ook op deze nieuwe woonvormen van toepassing zijn.

² Uitzondering wordt gemaakt voor de “containerwoningen” voor ouderen. Zie hierover *infra* sub 12.

Denksporen voor de fiscale stimulering binnen de personenbelasting van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg

1. Korte toelichting inzake de inhoud van dit rapport

Eerst worden de bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten onderzocht. Zowel de materiële als de fiscale bevoegdheden komen aan bod en meer specifiek wordt de draagwijdte van deze bevoegdheden nader onderzocht³.

Vervolgens wordt stilgestaan bij de gewestelijke aanvullende personenbelasting. Niet enkel de structuur wordt toegelicht, maar ook de verschillende technieken waarop beroep kan worden gedaan, komen aan bod. Zo wordt onder meer stilgestaan bij het belangrijke verschil tussen kortingen, belastingverminderingen, belastingkredieten en belastingverminderingen die in een – krediet kunnen worden omgezet.

Zoals zal blijken, moeten de door de gewesten ingevoerde of gehandhaafde belastingverminderingen, -vermeerderingen of –kredieten, verband houden met een materiële bevoegdheid van het betreffende gewest. Een belangrijk stuk van dit rapport handelt dan ook over de mogelijke materiële aanknopingspunten voor de uitoefening van de fiscale bevoegdheden in de personenbelasting.

Hierop volgend wordt ingegaan op de impact van eventuele gewestelijke stimuli in de personenbelasting op andere (gewestelijke) belastingen en wordt een kort overzicht gegeven van mogelijke fiscale/parafiscale stimuli buiten de gewestelijke personenbelasting.

Tot slot wordt kort ingegaan op de fiscale aandachtspunten die relevant zijn bij de oprichting of plaatsing van zogenaamde containerwoningen voor (inwonende) ouderen.

³ Stand van zaken na de zesde staatshervorming.

2. De materiële bevoegdheden van de gewesten en de gemeenschappen

2.1 Inleiding

De materiële bevoegdheden van het Parlement van de Vlaamse en de Franse Gemeenschap zijn vastgelegd in artikelen 127 tot 129 van de Grondwet (hierna “Gw”)⁴ en worden nader bepaald en toegelicht in de Bijzondere Wet tot Hervorming der Instellingen⁵ (hierna “BWHI”).

De materiële bevoegdheden van het Parlement van het Vlaamse Gewest zijn vastgelegd in artikel 6 BWHI⁶.

2.2 De materiële bevoegdheden van de **gemeenschappen**

2.2.1. Bevoegdheden: algemeen (Grondwet)

Met het oog op deze studie is inzonderheid artikel 128 Gw van belang⁷ naar luid waarvan de Vlaamse Gemeenschap bevoegd is inzake onder meer **de persoonsgebonden aangelegenheden**.

2.2.2. Bevoegdheden: nader uitgewerkt (BWHI)

Deze persoonsgebonden aangelegenheden worden nader toegelicht door artikel 5 BWHI. Van de in artikel 5 BWHI opgesomde persoonsgebonden aangelegenheden worden enkel de bevoegdheden besproken die (rechtstreeks of onrechtstreeks) relevant zouden kunnen zijn voor de gezinsgeïntegreerde ouderenzorg. Het gaat daarbij in het bijzonder over:

I. Voor wat betreft het **gezondheidsbeleid**:

1° het beleid betreffende de **zorgverstrekkingen in en buiten de verplegingsinrichtingen**⁸;
(...)

3° het beleid betreffende de **zorgverstrekkingen in oudereninstituten**, met inbegrip van de geïsoleerde geriatriediensten⁹;

⁴ Voor de Duitstalige gemeenschap is dat artikel 130 Gw.

⁵ Bijzondere Wet van 8 augustus 1980 tot Hervorming der Instellingen, BS 15 augustus 1980, zoals laatst gewijzigd door de Bijzondere Wet van 6 januari 2014, BS 31 januari 2014 (ed. 1).

⁶ Op grond van art. 39 Gw is de bijzondere wetgever gemachtigd de bevoegdheden van de gewesten te bepalen.

⁷ Op grond van art. 127 Gw is de Vlaamse Gemeenschap tevens bevoegd voor de culturele aangelegenheden, het onderwijs (mits enkele uitsluitingen) en de samenwerking tussen de gemeenschappen en de internationale samenwerking voor culturele aangelegenheden en het onderwijs. Op grond van artikel 129 Gw is de Vlaamse Gemeenschap tenslotte bevoegd voor het gebruik van de talen op het Nederlandstalige grondgebied voor welbepaalde beleidsdomeinen.

⁸ Onverminderd datgene dat bepaald is in 2°, 3°, 4°, 5° en 6° en met uitzondering van: a) de organieke wetgeving, met uitzondering van de investeringskost van de infrastructuur en de medisch technische diensten, b) de financiering van de exploitatie, wanneer deze geregeld is door de organieke wetgeving en dit onverminderd de bevoegdheden van de gemeenschappen bedoeld onder a), c) de basisregels betreffende de programmatie en d) de bepaling van de voorwaarden en de aanwijzing tot universitair ziekenhuis overeenkomstig de wetgeving op de ziekenhuizen, zie art. 5, §1, I, 1° BWHI.

Daarenboven blijft de federale overheid exclusief bevoegd voor de ziekte- en invaliditeitsuitkering en de nationale maatregelen tegen profylaxis

(...)

5° het beleid inzake **long term care revalidatie**¹⁰;

(...)¹¹

II. Voor wat betreft de **bijstand aan personen**:

1° Het **gezinsbeleid** met inbegrip van alle vormen van hulp en bijstand aan gezinnen en kinderen;

2° Het **beleid inzake maatschappelijk welzijn**, met inbegrip van de organieke regels betreffende de openbare centra voor maatschappelijk welzijn¹²;

(...)

4° Het **beleid inzake mindervaliden**, met inbegrip van de beroepsopleiding, de omscholing en de herscholing van mindervaliden en de mobiliteitshulpmiddelen;

Deze bevoegdheid kent enkele uitzonderingen¹³. Ingevolge de zesde staatshervorming werd de Tegemoetkoming Hulp aan Bejaarden echter een persoonsgebonden gemeenschapsbevoegdheid. Deze tegemoetkoming wordt toegekend aan personen waarvan de handicap erkend wordt nadat de betrokkene de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt. De

⁹ De voorheen bestaande versnippering inzake bevoegdheden voor rust- en verzorgingstehuizen, rustoorden voor bejaarden, centra voor dagverzorging en centra voor kort verblijf, is ingevolge de meest recente staatshervorming uit de weg geruimd. Sindsdien zijn de gemeenschappen exclusief bevoegd voor al deze oudereninstellingen. Enkel wat behoort tot de ziekte- en invaliditeitsverzekering, werd niet overgedragen en blijft een federale bevoegdheid. Zie P. HANNES, in J. VELAERS e.a. (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, p. 367-400.

¹⁰ Onder "long term care-revalidatie" wordt verstaan: "de niet acute of post-acute zorg die op multidisciplinaire wijze wordt verstrekt, ongeacht de instelling waar deze zorgen worden verstrekt in het kader van de interactie ouders-kinderen, in het kader van mentale-, sensoriële-, verslavings-, stem- en spraakstoornissen, voor hersenverlamden, in het kader van kinderen met respiratoire en neurologische aandoeningen,, evenals de niet acute of post-acute zorg die op multidisciplinaire wijze wordt verstrekt wat betreft motorische stoornissen buiten algemene en universitaire ziekenhuizen en ziekenhuizen waar tegelijkertijd chirurgische en geneeskundige verstrekkingen verricht worden exclusief voor kinderen of voor de behandeling van tumoren". Zie *Parl. St. Senaat*, 2012-13, nr. 5-2232/1, 37.

¹¹ De overige persoonsgebonden aangelegenheden waarvoor de gemeenschappen bevoegd zijn, zijn: 2° het beleid betreffende de verstrekkingen van geestelijke gezondheidszorg in de verplegingsinrichtingen buiten de ziekenhuizen; 4° het beleid betreffende de zorgverstrekkingen in geïsoleerde diensten voor behandeling en revalidatie; 6° de organisatie van de eerstelijnsgezondheidszorg en de ondersteuning van de gezondheidszorgberoepen van de eerste lijn; 7° wat betreft de gezondheidszorgberoepen: a) hun erkenning met naleving van de door de federale overheid bepaalde erkenningsvoorwaarden; b) hun contingentering, rekening houdende, in voorkomend geval, met het globale aantal dat de federale overheid per gemeenschap jaarlijks kan vastleggen voor de toegang van elk van de gezondheidszorgberoepen; en 8° de gezondheidsopvoeding alsook de activiteiten en diensten op het vlak van de preventieve gezondheidszorg, evenals alle initiatieven inzake de preventieve gezondheidszorg.

¹² Hierop bestaan enkele uitzonderingen, zoals het gewaarborgd inkomen en aangelegenheden met betrekking tot OCMW's die in bepaalde andere wetten geregeld zijn.

¹³ Met uitzondering van: a) de regelen betreffende en de financiering van, met inbegrip van de individuele dossiers, de toelagen aan de mindervaliden behoudens de tegemoetkoming voor hulp aan bejaarden en b) de regelen betreffende de financiële tegemoetkoming voor de tewerkstelling van mindervalide werknemers, die toegekend wordt aan de werkgevers die minder-validen tewerkstellen, zie art. 5, §1, II, 4° BWHI.

gemeenschappen hebben de volledige beleidsvrijheid om deze tegemoetkoming te wijzigen, stop te zetten en/of te integreren in andere beleidsinstrumenten waarvoor ze bevoegd zijn¹⁴.

5° Het **bejaardenbeleid** met uitzondering van de vaststelling van het minimumbedrag, van de toekenningvoorwaarden en van de financiering van het wettelijk gewaarborgd inkomen voor bejaarden;

(...)¹⁵.

III. Gezinsbijslagen

De bevoegdheid inzake gezinsbijslagen werd door de zesde staatshervorming volledig gedefederaliseerd. Sindsdien komt de volledige bevoegdheid ter zake aan de gemeenschappen toe, voor zowel de kinderbijslagen, de geboortepremies en de adoptiepremies. De toelichting bij de overdracht van deze bevoegdheid naar de gemeenschappen¹⁶ verwijst naar de definitie van gezinsbijslagen die door het Grondwettelijk Hof wordt gehanteerd, met name dat de gezinsbijslagen ertoe strekken bij te dragen in de kosten van het onderhoud en de opvoeding van kinderen en een gedeeltelijke compensatie bieden voor de toegenomen lasten die door het gezin worden gedragen *wanneer het zich uitbreidt*¹⁷. Op het eerste gezicht lijkt dit laatste te wijzen op een uitbreiding van het gezin met kinderen. De vraag rijst echter of het begrip ‘gezins’bijslagen ook ruimer kan worden gezien en eventueel ook uitbreidingen van het gezin kan omvatten door het ten laste nemen van bejaarden (bijv. bejaarde ouders). Zo begrepen zouden gezinsbijslagen ook de vorm kunnen aannemen van bijv. een bejaardenbijslag (voor bejaarden die in het gezin worden opgenomen).

2.3 De materiële bevoegdheden van de **gewesten**

De materiële bevoegdheden worden in artikel 6 BWHL opgesomd en verzameld in 12 bevoegdheidsclusters¹⁸. Van deze 12 bevoegdheidsclusters kunnen er slechts drie mogelijk (rechtstreeks of onrechtstreeks) in verband worden gebracht met de gezins-geïntegreerde ouderenzorg, namelijk de huisvesting, het energiebeleid en het tewerkstellingsbeleid¹⁹.

¹⁴ *Parl. St.* Senaat 2013-14, nr. 5-2232/5, 251.

¹⁵ De overige in de BWHL opgelijste bevoegdheden inzake bijstand aan personen zijn: 3° het beleid inzake onthaal en integratie van inwijkelingen; 6° de jeugdbescherming, met inbegrip van de sociale bescherming en de gerechtelijke bescherming (met enkele uitzonderingen, zie art. 5, §1, II, 6° BWHL); 7° de sociale hulpverlening aan gedetineerden met het oog op hun sociale re-integratie en 8° de juridische eerstelijnsbijstand.

¹⁶ Artikelsgewijze toelichting, *Parl. St.* Senaat, 2012-13, nr. 5-2232/1 68 en GwH 6 april 2011, nr. 53/2011, overw. B.3

¹⁷ Zie H. VERSCHUEREN, “De wijziging van artikel 23 van de Grondwet en de defederalisering van de gezinsbijslagen”, in J. VELAERS e.a. (eds.) *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, p. 419-460 en i.h.b. nr. 6.

¹⁸ De gewesten zijn voor alle duidelijkheid niet bevoegd voor alle aspecten van deze bevoegdheidsclusters. Zo is bijv. de bevoegdheid inzake economische aangelegenheden zeer verdeeld over zowel het federale als het gewestelijke niveau. De specifieke bevoegdheden voor elk van deze clusters worden opgesomd in artikel 6 BWHL.

¹⁹ De overige bevoegdheidsclusters zijn: ruimtelijke ordening; leefmilieu en waterbeleid; landinrichting en natuurbehoud; landbouw; economie; ondergeschikte besturen; openbare werken en vervoer; dierenwelzijn en verkeersveiligheid.

De specifieke bevoegdheden van de gewesten worden hier dan ook enkel voor deze drie bevoegdheidsclusters opgesomd. Om redenen van overzichtelijkheid en efficiëntie worden daarenboven louter de mogelijk relevante gewestelijke bevoegdheden opgesomd. Merk op dat wegens niet steeds ouder(zorg)specifiek, deze relevantie soms onrechtstreeks kan zijn.

2.3.1. Inzake huisvesting²⁰

“1° de huisvesting en de politie van woongelegenheden die gevaar opleveren voor de openbare reinheid en de gezondheid;

*2° de specifieke regels betreffende de **huur** van voor bewoning bestemde goederen of delen ervan.”*

Het toepassingsgebied van deze bevoegdheid wordt verderop in dit rapport nader toegelicht.

2.3.2. Inzake energiebeleid²¹

“(…)

*h) Het **rationeel energieverbruik**”.*

2.3.3. Inzake het tewerkstellingsbeleid²²

“(…)

2° De programma's voor wedertewerkstelling van de niet-werkende werkzoekenden, daarin begrepen inzake de sociale economie²³.

Onder “programma’s voor wedertewerkstelling” moet worden begrepen “door de overheid opgezette of gesubsidieerde projecten, die precies omwille van die betrokkenheid van de overheid moeten gericht zijn op activiteiten van algemeen of maatschappelijk belang. Uit dit laatste kenmerk

²⁰ Art. 6, §1, IV BWHL.

²¹ Art. 6, §1, VII BWHL.

²² Art. 6, §1, IX BWHL. Voor een grondige analyse en toelichting: J. VANPRAET, “De bevoegdheidsverdeling in het arbeidsmarktbeleid”, in J. VELAERS e.a. (eds.) De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen, p. 585-676. De overige, voor dit rapport minder belangrijke bevoegdheden inzake het tewerkstellingsbeleid zijn: 1° de arbeidsbemiddeling; 2°/1 de tewerkstelling van personen die het recht op maatschappelijke integratie of het recht op financiële maatschappelijke hulp genieten; 3° de tewerkstelling van buitenlandse werkkrachten (met uitzonderingen); 4° de toepassing van de normen betreffende de arbeidskaart afgeleverd in het kader van de specifieke verblijfssituatie van de betrokken personen; 5° de beslissings- en uitvoeringsbevoegdheid om de actieve en passieve beschikbaarheid van de werklozen te controleren en het opleggen van sancties dienaangaande; 6° de voorwaardelijke beschikbaarheid voor de arbeidsmarkt voor uitkeringsgerechtigde werklozen met behoud van de uitkeringen; de toekenning van toelagen die tot doel hebben de bevordering van de arbeidsmogelijkheden van de oudere werknemers, de kwaliteit van de arbeidsvoorwaarden van de oudere werknemers en de organisatie van de arbeid van oudere werknemers; 10° het stelsel waarbij werknemers het recht hebben om op het werk afwezig te zijn met behoud van hun loon voor het volgen van erkende opleidingen; 12° sommige aangelegenheden inzake outplacement en 13° de voorwaarden volgens dewelke gebruik kan worden gemaakt van uitzendarbeid in het kader van tewerkstellingstrajecten.

²³ met uitsluiting van de programma's voor wedertewerkstelling in de besturen en de diensten van de federale overheid of die onder het toezicht van deze overheid ressorteren en met uitsluiting van de overeenkomsten bedoeld in afdeling 5 van hoofdstuk II van het koninklijk besluit nr. 25 van 24 maart 1982 tot opzetting van een programma ter bevordering van de werkgelegenheid in de niet-commerciële sector.

vloeit voort dat het in beginsel zal gaan om activiteiten bij een overheidsinstantie zelf of bij een vereniging uit de non-profitsector.”²⁴

(...)

7° *Het doelgroepenbeleid:*

Een doelgroepenbeleid beoogt bepaalde, sociaal zwakkere, groepen te ondersteunen door bijvoorbeeld hun kansen op de arbeidsmarkt te ondersteunen. Dienaangaande zijn de gewesten bevoegd voor bijvoorbeeld de verminderingen van *werkgeversbijdragen* voor de sociale zekerheid die worden vastgesteld *in functie van de eigen kenmerken van de werknemers*^{25 26}.

De gewesten zijn zowel bevoegd om de bestaande verminderingen voor doelgroepen te wijzigen of af te schaffen, als om nieuwe verminderingen in te voeren voor doelgroepen. Deze verminderingen mogen niet als doel of gevolg hebben dat ze een concurrentietool tussen de gewesten in het leven roepen. Het gaat om maatregelen met als doel het nadeel van een groep op de arbeidsmarkt van een gewest als gevolg van de kenmerken van diezelfde groep te compenseren zoals bijvoorbeeld een onvoldoende of onaangepast niveau van opleiding in functie van de arbeidsmarkt, de leeftijd, een gezinssituatie, een gebrek aan beroepservaring, een te lange afwezigheid van de arbeidsmarkt (langdurige werkloosheid of sociale integratie) of een herstructurering.²⁷

Het “doelgroepenbeleid” moet zo ruim mogelijk worden uitgelegd en is niet beperkt tot de verschillende in art. 6, §1, IX, 7° BWHI opgesomde maatregelen. De in dit artikel opgelijste maatregelen zijn louter een indicatie van de maatregelen die bestonden ten tijde van de bevoegdheidsoverdracht en pogen de draagwijdte ervan te verduidelijken²⁸. **Het staat de gewesten dan ook vrij om nieuwe, ook fiscale, maatregelen in te voeren voor het doelgroepenbeleid** (zie *infra*).

Een mogelijke doelgroep zijn welbepaalde mantelzorgers die, omwille van de zorg voor de (inwonende) zorgbehoevende oudere, een nadeel hebben op de arbeidsmarkt. Voor deze doelgroep zou vervolgens een bepaalde vermindering van werkgeversbijdragen voor de sociale zekerheid kunnen worden ingevoerd. Opgemerkt moet worden dat een vermindering enkel mogelijk is voor *werkgeversbijdragen* en niet voor *werknemersbijdragen*. Een mogelijke vermindering van werknemersbijdragen wordt uitdrukkelijk als federale bevoegdheid voorbehouden²⁹.

²⁴ Advies Raad van State nr. 36.150/VR van 12 februari 2004 over een voorontwerp van decreet houdende dienstencheques, *Parl. St.* VI. Parl. 2003-04, 2216/1, p. 32.

²⁵ Voor andere verminderingen van bijdragen voor de sociale zekerheid blijft de federale overheid bevoegd, zoals bijv. de verminderingen van *werknemersbijdragen*, de structurele verminderingen van werkgeversbijdragen en de verminderingen van werkgeversbijdragen die vastgesteld worden in functie van de *eigen kenmerken van de werkgever*. Zie art. 6 §1, IX, 7°, a) BWHI.

²⁶ Zo zijn de gewesten uitdrukkelijk bevoegd verklaard voor onder meer de verminderingen van deze bijdragen voor de sector van de sociale economie en voor huispersoneel. Zie Art. 6, §1, IX, 7°, a) BWHI.

²⁷ *Parl. St.* Senaat 2012-13, 2232/1, p. 118.

²⁸ J. VANPRAET, “De bevoegdheidsverdeling in het arbeidsmarktbeleid”, in J. VELAERS e.a. (eds.) *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, p. 652, nr. 96.

²⁹ Zie tekst art. 6, §1, IX, 7°, a) BWHI.

8° *De bevordering van de buurtdiensten en –banen*

De bevordering van de buurtdiensten en –banen betreft de ondersteuning, via een consumentensubsidie, van de organisatie van buurtdiensten en –banen, of de zgn. dienstencheques³⁰. Tot voor de zesde staatshervorming was de federale overheid ter zake bevoegd. Deze bevoegdheid is overgeheveld naar de gewesten.

In het kader van deze bevoegdheid heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State eertijds geoordeeld dat de regeling van dienstencheques door de federale overheid uitgebreid kon worden tot activiteiten die verband houden met de “hulp bij het toezicht op kinderen”³¹. De gemeenschappen zijn weliswaar bevoegd om een gelijkaardige maatregel in te voeren in het kader van hun bevoegdheid op het vlak van het gezinsbeleid. Toch werd aanvaard dat ook de (toenmalig bevoegde) federale overheid dergelijke maatregel kon invoeren, maar slechts in de mate dat deze een voldoende tewerkstellingsbevorderend karakter zou hebben en voor zover de subsidiëring beperkt bleef tot hetgeen redelijkerwijs kan worden beschouwd als een tot de (toenmalige) bevoegdheid van de federale overheid behorende tewerkstellingsbevorderende maatregel.³² Het tewerkstellingsbeleid in het algemeen en het dienstencheque-beleid in het bijzonder is ingevolge de zesde staatshervorming niet langer een federale, maar een gewestbevoegdheid geworden³³.

Een gelijkaardige redenering zou kunnen worden gevolgd voor wat betreft activiteiten die verband houden met de hulp bij / voor (zorgbehoevende) ouderen. Mogelijke maatregelen die hiertoe in de personenbelasting zouden kunnen worden genomen, worden verderop in dit rapport nader toegelicht.

(...).

11° *De plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen (“PWA”)*

Plaatselijke Werkgelegenheidsagentschappen hebben als doelstelling om bepaalde categorieën van volledig werklozen toe te laten gedurende een aantal uren activiteiten te verrichten die buiten de reguliere arbeidscircuits vallen. De gewesten beschikken ingevolge de zesde staatshervorming over de bevoegdheid om het stelsel van de plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen op te heffen, aan te vullen, te wijzigen of te vervangen, met inbegrip van de bevoegdheid om het stelsel geheel of ten dele te vervangen door andere instrumenten. Deze bevoegdheid omvat onder meer het bepalen van de vergoeding die de werkloze ontvangt per PWA-cheque, het bepalen van de categorieën van de gebruikers en van de toegelaten activiteiten en de fiscale vermindering van de PWA-cheques voor de gebruikers.³⁴

³⁰ *Parl. St. Senaat 2012-13, 2232/1, p. 127.*

³¹ Advies RvSt. nr. 43.689/1 van 12 oktober 2007 over een voorstel van wet tot wijziging van de wet van 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en –banen, *Parl. St. Kamer 2007-08, 168/2, 5.*

³² Advies RvSt. nr. 43.689/1 van 12 oktober 2007 over een voorstel van wet tot wijziging van de wet van 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en –banen, *Parl. St. Kamer 2007-08, 168/2, 6.*

³³ Noteer dat de federale overheid wel nog bevoegd blijft voor de aspecten van het dienstenchequebeleid die verband houden met het arbeidsrecht, zoals bijvoorbeeld inzake de arbeidsovereenkomst.

³⁴ *Parl. St. Senaat 2012-13, 2232/1, p. 129-130.*

2.4 Toepassingsgebied van de gewestelijke bevoegdheid inzake huisvesting

De regelgevende bevoegdheid inzake huisvesting moet ruim worden opgevat en dekt het gehele huisvestingsbeleid. Het omvat onder meer de Huisvestingscode en de krotopruiming, de bevordering van de bouw, de bewoning, de gezondmaking, de verbetering, de aanpassing en de afbraak van woningen³⁵.

De Raad van State heeft de grens tussen de bijstand aan personen (een gemeenschapsbevoegdheid) en het huisvestingsbeleid (een gewestelijke bevoegdheid) willen duiden als volgt:

*“De bijstand aan personen is gericht op personen die zich om een of andere reden in een situatie bevinden die hun recht geeft op een bepaalde bijstand vanwege de overheid, terwijl het huisvestingsbeleid gericht is op het bevorderen van de kwaliteit en de kwantiteit van de voor bewoning bestemde gebouwen. De bijstand aan personen veronderstelt het bestaan van een behartigenswaardige toestand bij degenen voor wie de bijstand bedoeld is, terwijl het huisvestingsbeleid in beginsel niet afgestemd is op een dergelijke subjectieve toestand.”*³⁶

De Raad van State heeft geoordeeld dat de bevoegdheid om een huisvestingsbeleid te voeren, niet de bevoegdheid omvat om hulpbehoevenden in het kader van het maatschappelijk welzijn aan een behoorlijke woning te helpen³⁷.

Een mogelijke gewestelijke fiscale maatregel die gericht is op een welbepaalde hulpbehoevende groep (de oudere of de persoon die de oudere verzorgt), gaat dan ook vermoedelijk de grenzen die de Raad van State aan de invulling van het huisvestingsbeleid heeft gesteld, te buiten. Een beperking van de groep belastingplichtigen die aanspraak zouden kunnen maken op een belastingvoordeel tot bijv. de 60- tot 80-jarigen en de personen die hen verzorgen, komt hierdoor in het gedrang.

Opdat een (fiscale) maatregel binnen de sfeer van het huisvestingsbeleid kan worden gebracht, moet deze in principe toegankelijk zijn voor alle belastingplichtigen. De verantwoording voor de maatregel kan er bijv. in bestaan om het levenslang wonen, intergenerationeel wonen etc. te stimuleren door voor welbepaalde ingrepen aan de woning een (fiscale) stimulus te voorzien³⁸.

De gewesten moeten de federale fiscale bevoegdheden eerbiedigen bij de uitvoering van hun beleid³⁹. In dit kader is het van belang te verwijzen naar de tweede, derde ... woning. Het verwerven van dergelijke woningen wordt beschouwd als een vorm van een lange termijn belegging en opbouw

³⁵ J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State – Afdeling wetgeving*, Antwerpen, Maklu, 1999, p. 743 met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding *Parl. St.* 1979-80, 434/2, p. 169-170 en enkele arresten van het toenmalige Arbitragehof. Zie ook GwH 14 mei 2003, nr. 67/2003; GwH 30 juni 2004, nr. 115/2004; GwH 7 maart 2008, nr. 33/2007; GwH 10 juli 2008, nr. 101/2008.

³⁶ *Parl. St.* Senaat 1997-98, nr. 538/2.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Voor maatregelen inzake brandveiligheid, geldt dat de materiële bevoegdheid verdeeld is over verschillende bestuursniveaus. De federale overheid is bevoegd om zogenaamde basisnormen uit te vaardigen. De gemeenschappen zijn vervolgens bevoegd om specifieke normen uit te vaardigen in functie van de bestemming van het gebouw. Illustratief is de begrenzing van de sinds de zesde staatshervorming overgedragen exclusieve bevoegdheid om belastingverminderingen en –kredieten toe te kennen voor wat betreft uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand. Zie art. 5/5 §4, 2° BFW.

³⁹ Zie J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State – Afdeling wetgeving*, Antwerpen, Maklu, 1999, p. 744.

van aanvullend pensioen, waarvoor de federale overheid (fiscaal) bevoegd blijft. De exclusieve fiscale bevoegdheid van de gewesten in de personenbelasting is beperkt tot de fiscale maatregelen inzake het verwerven of behouden van de eigen woning (zie *infra*). De vraag rijst dan ook of en in welke mate de gewesten bijvoorbeeld bepaalde verbouwingswerken of andere ingrepen aan woningen die niet de eigen woning van de belastingplichtige zijn, fiscaal kunnen stimuleren. Op deze vraag wordt verderop in de tekst dieper ingegaan.

3. De fiscale bevoegdheden van de gewesten en gemeenschappen

3.1 Inleiding⁴⁰

De eigenlijke fiscale ontvangsten (*ex art. 170 Gw*) zijn voor de gewesten en de gemeenschappen niet de enige bron van inkomsten. De gemeenschappen halen zelfs geen inkomsten uit eigenlijke gemeenschapsbelastingen⁴¹.

Zowel gewesten als gemeenschappen worden tevens gefinancierd door middel van in de Bijzondere Financieringswet omschreven inkomsten, waarvan de grondslag ligt in art. 175 t/m 177 Gw: i) niet fiscale ontvangsten, ii) toegewezen gedeelten van de opbrengst van belastingen en heffingen, iii) federale dotaties, iv) voor de periode van 2015 tot en met 2033 een overgangsmechanisme en v) leningen⁴². De financiering van de gewesten wordt daarenboven ook nog gekenmerkt door een mechanisme van nationale solidariteit⁴³, alsook door fiscale ontvangsten bedoeld in de Bijzondere Financieringswet en ontvangsten uit de uitoefening van de fiscale autonomie inzake de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 Bijzondere Financieringswet.

In de Bijzondere Financieringswet ("BFW") is tevens voorzien dat het Vlaams Parlement alle financiële middelen die het Vlaamse Parlement ingevolge deze wet toekomen, mag aanwenden voor de financiering van zowel de begroting voor de gewestelijke bevoegdheden als de begroting voor de gemeenschapsbevoegdheden⁴⁴. Hieruit volgt dat de Vlaamse overheid de beurs voor de gewestelijke aangelegenheden enerzijds en de beurs voor de gemeenschapsbevoegdheden anderzijds, niet strikt gescheiden moet houden⁴⁵. Uit dergelijke gezamenlijke begroting kunnen geen argumenten worden geput om te besluiten tot de aanwezigheid van bevoegdheidsoverschrijdende maatregelen vanwege

⁴⁰ Voor een algemene toelichting omtrent de verschillende fiscale en niet-fiscale financieringstechnieken, zie B. PEETERS en N. PLETS, "De fiscale aspecten van de zesde staathervorming: nieuwe perspectieven voor de gewesten zodra de gordiaanse bevoegdheidsknoop ontward is", J. VELAERS e.a. (eds.), *De zesde staathervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Maklu, 2014, 779-870; J. VANPRAET, "De Financieringswet na de zesde staathervorming: een overzicht van de financieringstechnieken", in J. VELAERS e.a. (eds.), *De zesde staathervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Maklu, 2014, 871-912.

⁴¹ De Duitstalige Gemeenschap uitgezonderd, worden zij immers geacht hun fiscale bevoegdheid op grond van art. 170 §2 Gw niet te kunnen uitoefenen, omwille van praktische problemen waartoe dit aanleiding geeft voor het tweetalig gebied Brussel Hoofdstad (zie verder).

⁴² Art. 1, §§ 1 en 2 van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, *BS* 17 januari 1989, 2e ed. Hierna wordt naar deze wet verwezen als de "Bijzondere Financieringswet" of afgekort als "BFW".

⁴³ De zesde staathervorming voorziet in de invoering van een mechanisme van nationale solidariteit, dat het oude mechanisme van nationale solidariteitsstussenkomst moet vervangen. Beide mechanismen voorzien in een jaarlijkse toelage voor ieder gewest waarvan de gemiddelde opbrengst van de personenbelasting per inwoner lager ligt dan het nationale gemiddelde. Omdat het oude systeem (een tweetal) perverse effecten met zich meebracht, is een nieuw mechanisme in het leven geroepen, dat deze ongewenste perverse effecten moet remediëren. Voor een toelichting bij dit ingewikkelde mechanisme wordt verwezen naar Art. 48, §3 Bijzondere Financieringswet en *Parl. St.* Kamer 2012-13, 2974/1, 61-63.

⁴⁴ Art. 1, §3 BFW.

⁴⁵ Noteer dat de goedkeuringsprocedure voor de begrotingen van de gemeenschap, respectievelijk het gewest, enigszins verschillen. Bij de goedkeuring van de begroting van de Vlaamse gemeenschap moeten ook de Vlaamse verkozenen in Brussel worden betrokken, daar waar zij logischerwijze niet betrokken worden bij de goedkeuringsprocedure van de begroting van het Vlaamse gewest.

gewest of gemeenschap. Vlaamse gewestelijke inkomsten mogen aldus *de facto* Vlaamse gemeenschapsuitgaven financieren en andersom.

3.2 Verschillende bronnen van fiscale inkomsten en verschillende categorieën van belastingbevoegdheden

De fiscale bevoegdheden van de gewesten en de gemeenschappen kunnen worden onderverdeeld in vier grote categorieën.

Eerst en vooral beschikken zowel de gewesten als de gemeenschappen over een **algemene belastingbevoegdheid** op grond van artikel 170, §2 Gw. Deze algemene bevoegdheid wordt evenwel op verschillende manieren beperkt. Enerzijds omdat de federale wetgever – bij gewone wet en slechts indien de noodzakelijkheid ervan blijkt – deelstatelijke belastingen mag beperken, afschaffen of verbieden⁴⁶. Anderzijds wordt de belastingheffende bevoegdheid van eender welke overheid beperkt door het evenredigheidsbeginsel indien de belastingheffende overheid niet-fiscale doelstellingen nastreeft die niet tot haar bevoegdheidssfeer behoren. De uitoefening door andere overheden van hun bevoegdheden mag niet onmogelijk of overdreven moeilijk worden gemaakt⁴⁷.

Daarenboven hebben de gewesten uitgebreide bevoegdheden inzake verschillende – initieel federale – belastingen. Dit zijn de in de Bijzondere Financieringswet opgenomen **gewestelijke belastingen**⁴⁸. De gewesten zijn in de regel vrij om zowel de aanslagvoet, de heffingsgrondslag als de vrijstellingen te bepalen⁴⁹.

Sinds de zesde staatshervorming beschikken de gewesten tevens over een bijkomende belastingbevoegdheid, onder de vorm van de **gewestelijke aanvullende personenbelasting**⁵⁰. De gewesten kunnen aldus niet enkel opcentiemen heffen op de zogenoemde *gereduceerde belasting staat*⁵¹, maar kunnen ook belastingvermeerderingen en –verminderingen, -kredieten⁵² en kortingen toekennen, waardoor zij een geheel eigen fiscaal beleid kunnen voeren in de personenbelasting.

Tot slot zijn er de toegewezen gedeelten van de opbrengst van bepaalde federale belastingen. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de gedeelde belastingen en de samengevoegde belasting. Een **gedeelde belasting** wordt omschreven als *“een rijksbelasting die op uniforme wijze over het gehele grondgebied van het Rijk wordt geheven en waarvan de opbrengst geheel of gedeeltelijk aan de Gemeenschappen wordt toegewezen overeenkomstig de bepalingen van [de*

⁴⁶ Art. 170, §2, 2^e lid Gw.

⁴⁷ Zie GwH 23 april 1992, nr. 31/1992, 5.B.2; GwH 25 maart 1997, nr. 18/1997, B.6.3; GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.6.3; GwH 19 mei 2004, nr. 88/2004, B.3.3. Zie ook P. PEETERS, “Fiscale autonomie van de deelstaten in België na de Zesde Staatshervorming”, in A. ALEN e.a. (eds.) *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, die Keure, 2014, p. 568, nr. 26.

⁴⁸ Art. 3 BFW.

⁴⁹ Art. 4 BFW.

⁵⁰ Art. 5/1 – 5/8 BFW.

⁵¹ Art. 5/2, §1 BFW.

⁵² De belastingkredieten behoren fiscaaltechnisch gezien niet tot de gewestelijke aanvullende personenbelasting, daar ze van de totale belasting in mindering komen. Deze worden hier ook vermeld, omdat ook deze techniek ter beschikking staat van de gewesten.

*Bijzondere Financieringswet]*⁵³. Het betreft enerzijds de btw en anderzijds de *federale personenbelasting*⁵⁴. Een **samengevoegde belasting** wordt omschreven als “*een rijksbelasting: 1° die op uniforme wijze over het gehele grondgebied van het Rijk wordt geheven; 2° waarvan een bepaald gedeelte van de opbrengst aan de Gewesten wordt toegewezen overeenkomstig de bepalingen van de [Bijzondere Financieringswet]; 3° en waarop de gewesten een aanvullende belasting kunnen heffen overeenkomstig titel III/1* ”. Het gaat daarbij over de *federale personenbelasting*.⁵⁵

Aangezien de **toegewezen** gedeelten van voormelde belastingen in feite dotaties zijn en dus geen fiscale bevoegdheden voor de gemeenschappen en de gewesten inhouden, worden ze verder buiten beschouwing gelaten.

Samengevat beschikken de *gemeenschappen* over de volgende fiscale bevoegdheden:

- een algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, §2 Gw.

Samengevat beschikken de *gewesten* over de volgende clusters van fiscale bevoegdheden:

- een algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, §2 Gw;
- de gewestelijke belastingen;
- de gewestelijke aanvullende personenbelasting en de belastingkredieten in mindering te brengen van de totale personenbelasting.

3.3 Algemene belastingbevoegdheid op grond van artikel 170, §2 Gw

De gemeenschappen en de gewesten beschikken, net als de federale Staat en de lokale besturen, over een algemene belastingbevoegdheid. Voor de gewesten en de gemeenschappen volgt deze bevoegdheid uit artikel 170 § 2 Gw.

Gewestelijke belastingen die reeds door het Vlaamse Gewest zijn ingevoerd op grond van dit artikel 170, §2 Gw – de “eigenlijke” gewestbelastingen – zijn bijvoorbeeld milieubelastingen⁵⁶, de planbatenheffing⁵⁷ en de leegstandsheffing op bedrijfsruimten.

De gemeenschappen hebben nog geen gebruik gemaakt van deze belastingbevoegdheid, deels omdat de gemeenschappen – met uitzondering van de Duitstalige Gemeenschap – geen duidelijke territoriale afbakening hebben. Het is niet evident om voor de inwoners van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest te bepalen wie tot welke gemeenschap behoort en bijgevolg welke inwoners van Brussel onderworpen zijn aan de Vlaamse of Franstalige gemeenschapsbelasting. Principieel bestaat echter wel de mogelijkheid om een gemeenschapsbelasting in te voeren.

⁵³ Art. 6, §1, 1^e lid BFW.

⁵⁴ Art. 6, §1, 2^e lid BFW

⁵⁵ Art. 6, §2, 2^e lid BFW.

⁵⁶ Zie bijv. de milieuheffing inzake afvalstoffen die sinds 1 januari 2012 wettelijk geregeld wordt door art. 44 e.v. van het decreet van 23 december 2011 betreffende het duurzaam beheer van materiaalkringlopen en afvalstoffen, BS 28 februari 2012.

⁵⁷ Zie art. 2.6.4 t.e.m. 2.6.19 Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening.

Het past in dit raam in herinnering te brengen dat art. 170, §2 Gw twee categorieën van bevoegdheidsverdelingen bevat: enerzijds een bevoegdheidsverdeling tussen het federale niveau en de deelstaten en anderzijds een bevoegdheidsverdeling tussen de decreet-/ordonnantiegevende macht en de uitvoerende macht. Het fiscaal legaliteitsbeginsel heeft betrekking op deze laatste bevoegdheidsverdeling en geldt voor alle belastingen geheven door de gewesten, ook voor de belastingen geheven op basis van de BFW, waaronder de ‘gewestelijke’ personenbelasting. In de BFW worden door de bijzondere (federale) wetgever normerende bevoegdheden inzake de personenbelasting toegekend aan de gewesten. De bijzondere wetgever bepaalt met andere woorden welke de bevoegdheden van de gewesten ter zake zijn. Daarbij heeft de bijzondere wetgever bepaald dat de gewesten bevoegd zijn om de gewestelijke opcentiemen vast te stellen, net zoals zij ook bevoegd zijn om kortingen in te voeren alsook om binnen de hen toegewezen materiële bevoegdheden belastingverminderingen, -vermeerderingen en belastingkredieten in te voeren.

3.4 Gewestelijke belastingen

Van de 12 gewestelijke belastingen die in de Bijzondere Financieringswet worden opgesomd, zijn de volgende in het licht van deze studie de meest relevante⁵⁸:

4° het **successierecht** van rijksinwoners en **het recht van overgang** bij overlijden van niet-rijksinwoners⁵⁹;

5° de **onroerende voorheffing**;

6° het **registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen** met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het **registratierecht op** :

a) de **vestiging van een hypotheek** op een in België gelegen onroerend goed;

b) de **gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen**, de afstanden onder bezwarende titel, onder mede-eigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745quater en 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldheid is;

⁵⁸ De overige gewestelijke belastingen zijn: 1° de belasting op de spelen en weddenschappen; 2° de belasting op de automatische ontspanningstoestellen; 3° de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken; 9° het kijk- en luistergeld; 10° de verkeersbelasting op de autovoertuigen en 11° de belasting op de in verkeerstelling. Het eurovignet is de nog voorlopige 12° en wordt ten vroegste vanaf 1 januari 2016 afgeschaft en vervangen door de kilometerheffing.

⁵⁹ Recent werd de benaming van deze belastingen voor wat betreft het Vlaamse gewest, gewijzigd. Voortaan is sprake van erfbelasting als verzamelterm voor het successierecht en het recht van overgang (art. 1.1.0.0.2, 9° VCF). Deze terminologische aanpassing is gebeurd door het decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 19 december 2014, BS 29 januari 2015. In de BFW wordt gesproken over “successierechten”. Waar verwezen wordt naar de BFW, wordt in deze nota dan ook verwezen naar dit begrip.

8° het **registratierecht op de schenkingen** onder de levenden van roerende of onroerende goederen⁶⁰.

⁶⁰ Onlangs werd ook de benaming van deze belasting voor wat betreft het Vlaamse gewest gewijzigd. Voortaan is sprake van registratiebelasting als verzamelterm voor de schenkbelasting, het verkooprecht, het verdeelrecht en het recht op hypotheekvestiging (art. 1.1.0.0.2, 17° VCF). Deze terminologische aanpassing is gebeurd door het decreet tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 19 december 2014, *BS* 29 januari 2015. In de BFW worden stevast de termen “registratierechten” gebruikt. Waar verwezen wordt naar de BFW, wordt in deze nota dan ook verwezen naar dit begrip.

4. Gewestelijke aanvullende personenbelasting

4.1 Algemeen kader

Het “Model uitgebreide opcentiemen” geeft een schematische weergave van de structuur van de personenbelasting, zoals die is ingevoerd ingevolge de hervorming van de Bijzondere Financieringswet in het kader van de zesde staatshervorming. Het schematisch overzicht is terug te vinden als bijlage van dit rapport.

Hieronder wordt een korte toelichting bij dit schematisch overzicht gegeven.

Eerst moet het belastbaar inkomen worden vastgesteld. Dit wordt, zoals voorheen, gevormd door de som van:

- het netto onroerend inkomen,
- het netto roerend inkomen,
- het netto beroepsinkomen en
- het netto divers inkomen.

Hiervan worden de van het totale netto inkomen aftrekbare bestedingen afgetrokken. In de nieuwe structuur komen hiervoor enkel nog de onderhoudsgelden in aanmerking, volgens de grenzen en voorwaarden zoals door de federale wetgever vastgelegd in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992. De andere voorheen aftrekbare bedragen werden omgezet in federale of gewestelijke belastingverminderingen.

Vervolgens wordt de “belasting Staat” vastgesteld door de volgende bewerkingen toe te passen:

- 1) op het gezamenlijk belaste inkomen worden de progressieve belastingtarieven toegepast, om te komen tot de “basisbelasting”⁶¹;
- 2) de basisbelasting wordt verminderd met de belasting op de belastingvrije som(men) om te komen tot de “om te slane belasting”;
- 3) op deze om te slane belasting worden de verminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten⁶² en voor inkomsten uit het buitenland⁶³ aangerekend, om te komen tot “de hoofdsom”;
- 4) de belasting op de afzonderlijk belastbare inkomsten wordt afzonderlijk berekend;
- 5) de belasting op de hoofdsom en de belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten worden samengevoegd;
- 6) daarvan worden de belastingen op de (gezamenlijk of afzonderlijk belaste) dividenden, interesten, royalty’s en als diverse inkomsten belaste loten van effecten van leningen en meerwaarden op roerende waarden en titels, in mindering gebracht. De belastingen op deze inkomsten blijven een louter federale bevoegdheid, net zoals de opbrengsten ervan louter voor de federale staat zijn.

⁶¹ Art. 130 WIB92.

⁶² Artt. 146 – 154 WIB92.

⁶³ Artt. 155-156 WIB92.

De aldus bekomen belasting Staat wordt verminderd met een bedrag dat gelijk is aan de belasting Staat vermenigvuldigd met de autonomiefactor⁶⁴. Dit resultaat vormt dan de “gereduceerde belasting Staat”.

*4.2 De gewestelijke personenbelasting*⁶⁵

De gereduceerde belasting Staat vormt het beginpunt van de gewestelijke aanvullende personenbelasting (hierna “gewestelijke personenbelasting” genoemd).

Deze gewestelijke personenbelasting wordt gevormd door de gewestelijke opcentiemen, de gewestelijke belastingverminderingen en –vermeerderingen en de gewestelijke kortingen.

De belastbare grondslag blijft evenwel federaal.

In een eerste bewerking worden op de gereduceerde belasting Staat de gewestelijke opcentiemen toegepast. Voor het aanslagjaar 2015 en volgende, tot het betreffende gewest eigen regels heeft ingevoerd, worden de gewestelijke opcentiemen aan de hand van de autonomiefactor op 35,117% bepaald. De gewesten hebben de bevoegdheid om deze gewestelijke opcentiemen onbeperkt te verhogen of te verlagen.

Op deze opcentiemen kunnen de gewesten vervolgens gewestelijke belastingvermeerderingen, -verminderingen en forfaitaire kortingen geven.

Na al deze bewerkingen bekomt men de gewestelijke personenbelasting.

De federale belasting wordt op haar beurt bekomen door de gereduceerde belasting Staat eventueel te verhogen met de belasting op intresten, dividenden ... en te verminderen met de overige federale belastingverminderingen en eventueel na correctie bij art. 5/3, §1, 1° BFW⁶⁶.

De gewestelijke en de federale personenbelasting vormen samen de totale personenbelasting.

Vooraleer tot de uiteindelijk verschuldigde belasting te komen, moeten op deze totale personenbelasting nog enkele bewerkingen worden uitgevoerd, met name:

- toevoegen van de federale belastingvermeerderingen;
- verrekening van de federale (verrekenbare) bestanddelen, zowel de terugbetaalbare als de niet-terugbetaalbare;
- verrekening van de gewestelijke en de federale terugbetaalbare belastingkredieten;

⁶⁴ Voor wat betreft de aanslagjaren 2015, 2016 en 2017 is de autonomiefactor vastgelegd op 25,990%.

⁶⁵ Voor een meer diepgaande analyse van en duiding bij de nieuwe structuur van de personenbelasting in het algemeen en de werking van de gewestelijke opcentiemen in het bijzonder, wordt verwezen naar B. PEETERS en N. PLETS, “Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming: nieuwe perspectieven voor de gewesten eens de gordiaanse bevoegdheidsknoop is ontward”, in *AFT* 2014/4, 5-44; ook verschenen in: *Lokale en regionale belastingen: driemaandelijks duiding bij recente wetgeving, rechtspraak en rechtsleer*, 2014, p.3-71 en in J. VELAERS [edit.] e.a., *De zesde staatshervorming : instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia (2014), p. 779-857.

⁶⁶ Art. 5/1, §3 BFW.

- toepassing van de gemeentelijke opcentiemen op de totale personenbelasting.

4.3 Verduidelijking van de begrippen belastingvrije som (voetvrijstelling), opcentiemen, korting, belastingvermindering, -krediet en -vermeerdering

a. De **belastingvrije som** (of voetvrijstelling) is in de personenbelasting een exclusieve federale bevoegdheid. De basis voetvrijstelling is het bedrag dat voor iedere belastingplichtige wordt vrijgesteld van personenbelasting. Deze basisvrijstelling wordt verhoogd indien de belastingplichtige kinderen of andere personen ten laste heeft. Niet ieder kind ten laste geeft recht op een zelfde verhoging van de basisvrijstelling en een gehandicapt kind telt voor twee. Andere personen ten laste zijn bijv. inwonende ascendenten en indien deze gehandicapt zijn, tellen ze ook voor twee bij de bepaling van de totale voetvrijstelling.

Deze belastingvrije som heeft een invloed op de berekening van de gereduceerde belasting Staat waarop de gewestelijke opcentiemen worden berekend. De “belasting Staat” waarop de reductiefactor wordt toegepast, wordt immers berekend nadat op de zgn. *basisbelasting* eerst de vermindering werd doorgevoerd met de belasting op de belastingvrije som (= de om te slane belasting).

b. De **opcentiemen** moeten proportioneel zijn en kunnen uniform zijn of gedifferentieerd worden per belastingschijf⁶⁷. De mogelijkheid in het vroegere artikel 9, §1, derde lid, 1° BFW om ook forfaitaire opcentiemen toe te staan, wordt dus geschrapt. De gewesten hebben de mogelijkheid op deze opcentiemen vermeerderingen, kortingen en verminderingen toe te staan (zie hiervoor).

c. Eigen aan gewestelijke **kortingen** is dat zij alle personen treffen die voor hun personenbelasting gelokaliseerd zijn *binnen het gewest* en daar hun fiscaal domicilie hebben⁶⁸. De Bijzondere Financieringswet voorziet enkel in de mogelijkheid tot het verlenen van forfaitaire kortingen (een vast bedrag) op de opcentiemen. Procentuele kortingen zijn uitdrukkelijk uitgesloten en afcentiemen zijn dus niet mogelijk. In het evaluatiemodel van het Rekenhof wordt nochtans vermeld dat procentuele kortingen het principe van de progressiviteit eerbiedigen⁶⁹.

d. **Gewestelijke belastingverminderingen**⁷⁰ moeten verbonden zijn aan de materiële bevoegdheden van de gewesten. Hetzelfde geldt voor belastingvermeerderingen⁷¹. Maar waar belastingverminderingen zowel proportioneel als forfaitair kunnen zijn, mogen belastingvermeerderingen enkel proportioneel zijn⁷².

⁶⁷ Nieuw art. 5/4, §1 BFW; Zie ook MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 22.

⁶⁸ Art. 5/5, §1 BFW.

⁶⁹ Bijlage 5 *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr.53-2974/001, p. 170; in de MvT (nr. 2974/001, p. 29), die nochtans verwijst naar het evaluatiemodel van het Rekenhof, wordt bij de gevallen waarin de progressiviteit wordt geëerbiedigd, enkel melding gemaakt van forfaitaire kortingen gedifferentieerd per belastingschijf indien het forfaitair bedrag voor elke hogere belastingschijf kleiner is dan of gelijk aan het forfaitair bedrag van de voorgaande belastingschijf.

⁷⁰ Art. 5/5, §2, 1^e lid BFW; Zie ook MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 22, zonder verdere toelichting.

⁷¹ Art. 5/5, §2, 2^e lid BFW; Zie ook MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 22.

⁷² Forfaitaire belastingvermeerderingen eerbiedigen het principe van de progressiviteit niet (Bijlage 5 *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 171).

De gezins-geïntegreerde ouderenzorg is bij uitstek een persoonsgebonden materie en dus een gemeenschapsbevoegdheid. Opdat in de personenbelasting een belastingvermindering zou kunnen worden ingevoerd die als doelstelling of als één van haar doelstellingen de stimulering van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg heeft, is een objectieve band met een materiële *gewestbevoegdheid* vereist.

Belastingverminderingen zijn niet terugbetaalbaar. Gebeurlijk kunnen deze wel overdraagbaar zijn en / of kunnen deze mogelijk worden verrekend met de federale personenbelasting. De financiering van deze verminderingen blijft evenwel op het gewest rusten, zelfs al zou een verrekening met de federale personenbelasting gebeuren. Ingevolge de invoering van art. 178/1 WIB 92 (Vlaamse versie) is dergelijke verrekening met de federale personenbelasting van toepassing voor alle op heden bestaande belastingverminderingen. Dit betekent dat de budgettaire last van deze belastingverminderingen door het Vlaamse Gewest begroot moet worden in het jaar van toekenning. Deze budgettaire last wordt beperkt tot zowel de gewestelijke als in geval van verrekening de federale (theoretische) personenbelastingsschuld van de belastingplichtige, voordat de vermindering in rekening wordt gebracht. De maximale budgettaire kost voor het Vlaamse Gewest is gelijk aan het maximale voordeel dat kan worden genoten. Als het volledige voordeel niet kan worden verrekend, valt de budgettaire kost voor het (*i.c.* Vlaamse) gewest, lager uit. Voor overdraagbare belastingverminderingen geldt dat de budgettaire kost voor het niet onmiddellijk verrekenbare gedeelte wordt overgedragen naar het volgende belastbare tijdperk. De budgettaire kost wordt desgevallend mogelijk gespreid over meerdere jaren.

Op de federale belastingverminderingen wordt in het kader van dit rapport niet nader ingegaan.

e. **Gewestelijke belastingkredieten**⁷³ kunnen zowel proportioneel als forfaitair zijn en moeten eveneens verbonden zijn aan de materiële bevoegdheden van de gewesten. Belastingkredieten zijn wel terugbetaalbaar. Naast gewestelijke belastingkredieten, zijn er ook federale terugbetaalbare belastingkredieten (zie het model uitgebreide opcentiemen) Voor de toekennende overheid vormen belastingkredieten een budgettaire kost die per definitie in het jaar van toekenning zelf, minstens in het jaar van afrekening, wordt gedragen. Door de terugbetaalbaarheid van het krediet, zal de budgettaire kost steeds gelijk zijn aan het integrale verleende voordeel. Deze zal niet lager kunnen uitvallen ingevolge niet-overdraagbaarheid of niet-verrekenbaarheid, want een belastingkrediet is per definitie terugbetaalbaar.

f. Een bijzonder geval zijn de **in een belastingkrediet omzetbare belastingverminderingen**. Het gaat om een hybride vorm van fiscaal voordeel in de personenbelasting die zowel kenmerken van een belastingvermindering als van een –krediet heeft. Op heden is het voor dit rapport belangrijkste voorbeeld de belastingvermindering voor de dienstencheques.

In essentie betreft het een belastingvermindering, maar met het bijzondere kenmerk dat het niet voor vermindering in aanmerking komende deel (wegens onvoldoende verschuldigde belasting), nadien wordt omgezet in een (terugbetaalbaar) krediet.

Het is evenwel essentieel dat het onderscheid tussen een zuiver belastingkrediet en een in een belastingkrediet omzetbare belastingvermindering, duidelijk voor ogen gehouden wordt. De

⁷³ Art. 5/5, §3 BFW.

gevolgen voor de ondergeschikte, gemeentelijke besturen zijn immers zeer verschillend. Zoals uit het schematisch overzicht in bijlage van dit rapport blijkt, heeft een zuiver belastingkrediet geen enkele invloed op de *totale belasting* waarop de gemeentelijke opcentiemen worden geheven. Een belastingvermindering die in een belastingkrediet kan worden omgezet, beïnvloedt de *totale belasting* wel in de mate het fiscaal voordeel als belastingvermindering wordt verleend. De gemeentelijke fiscaliteit kan dus wel door deze hybride vorm van fiscaal voordeel worden beïnvloed, maar niet door een zuiver belastingkrediet⁷⁴.

Het onderscheid tussen een zuiver belastingkrediet en een in een belastingkrediet omzetbare belastingvermindering heeft evenwel geen invloed op de uiteindelijke budgettaire kost voor de overheid die het fiscaal voordeel toekent.

Verder is bepaald dat voor bepaalde fiscale uitgaven de gewesten exclusief bevoegd zijn om te voorzien in belastingverminderingen en belastingkredieten⁷⁵. Dit sluit aan bij het principe van de zgn. homogene bevoegdheidspakketten waarnaar bij de zesde staatshervorming werd gestreefd. Het gaat om een aantal uitgaven m.b.t. aangelegenheden⁷⁶ waarvoor de gewesten ook materieel bevoegd zijn. Zonder uitdrukkelijke koppeling of toewijzing van belastbare materie of beperkingen aan de doelstelling(en) van een belasting bestaat die band tussen de fiscale en de materiële bevoegdheden immers niet expliciet, zij het dat het betreden van andermans bevoegdheden door het Grondwettelijk Hof in de regel gekoppeld wordt aan een budgettair en fiscaal hoofddoel en beperkt wordt door het evenredigheidsbeginsel⁷⁷.

Om hun beleid op die vlakken uit te voeren kunnen de gewesten voortaan dus ook kiezen voor een fiscale maatregel in de personenbelasting naast o.m. regulerend optreden via de materiële bevoegdheid of via subsidies. Nochtans wordt de band tussen de materiële en de fiscale bevoegdheden van de gewesten op dit vlak niet helemaal doorgetrokken. De federale wetgever blijft immers bevoegd om naast de aftrek van het totale inkomen van de onderhoudsgelden “zonder enige beperking” andere dan de exclusieve gewestelijke belastingverminderingen in te voeren⁷⁸.

⁷⁴ C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, p. 32.

⁷⁵ Art. 5/5, §4 BFW.

⁷⁶ Advies RvSt (afd.Wetg.), *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/002, p. 11.

⁷⁷ Bijv. GwH. 17 april 2008, nr. 68/2008, B.6.4; zie recent: GwH. 13 juni 2013, nr. 83/2013, B.3.3 en B.3.6; zie ook. Advies RvS (afd.Wetg.), *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/002, p. 11-13.

⁷⁷ MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 18.

⁷⁸ Art. 5/1, §5, 2^e en 3^e lid BFW. Hoewel in de Memorie van Toelichting voor die onbeperkte bevoegdheid naar de tariefstructuur wordt verwezen (zie MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, p. 18), staat dat niet in de definitieve tekst. Nochtans vroeg de afdeling Wetgeving van de Raad van State om de federale bevoegdheid in het licht van de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof inzake de verhouding fiscale - materiële bevoegdheid verder te verduidelijken (zie Advies RvS (afd.Wetg.), *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/002, p. 11-13). De Staatssecretaris voor staatshervorming antwoordde tijdens de bespreking in de Kamer dat de federale overheid in tegenstelling tot de gewesten niet gebonden is door beperkingen, bijv. inzake tarieven en ook geenszins beperkt is tot haar federale materiële bevoegdheden. Het feit dat die link wel wordt gelegd t.a.v. belastingverminderingen – of kredieten voor het verwerven of behouden van andere woningen dan de eigen woning (cf. hierna), doet hieraan geen afbreuk (zie Verslag, *Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 53-2974/007, p. 79). Het amendement om aan de federale overheid te verbieden om toeslagen op de belastingvrije som, kortingen, belastingverminderingen, -aftrekken en – kredieten in te voeren m.b.t. de materiële bevoegdheden van de deelstaten werd dan ook afgewezen. En in samenhang daarmee het voorstel om art. 5/5, §4 BFW te schrappen. (Amendement nr. 72, respect. nr. 75, *Parl.St.* Kamer

In ieder geval zijn de (oorspronkelijke federale⁷⁹) belastingverminderingen en –kredieten voor volgende uitgaven voortaan een exclusieve gewestelijke bevoegdheid:

1. uitgaven voor het **verwerven of het behouden van de eigen woning**;
2. uitgaven ter **beveiliging van woningen** tegen inbraak of brand;
3. uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen;
4. uitgaven betaald voor **prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques** andere dan sociale dienstencheques;
5. **energiebesparende uitgaven in een woning** met uitzondering van de interesten die betrekking hebben op leningovereenkomsten als bedoeld in artikel 2 van de Economische herstelwet van 27 maart 2009. Het gaat dus om interesten met interestbonificatie van de Staat m.b.t. welomschreven leningen voor de financiering van welbepaalde energiebesparende uitgaven in een woning⁸⁰.
6. uitgaven voor **vernieuwing van woningen** gelegen in een **zone voor positief grootstedelijk beleid**;
7. uitgaven gedaan voor **vernieuwing** van tegen een redelijke huurprijs in **huur gegeven woningen**.

4.4 Enkele algemene, concrete verschillen tussen de verschillende technieken voor fiscale stimuli in de personenbelasting en hun (budgettaire) gevolgen

Enkele van de belangrijkste verschillen tussen de verschillende technieken kunnen worden opgelijst als volgt:

1. Een belastingvermindering is in principe niet terugbetaalbaar en een belastingkrediet is wel terugbetaalbaar. Gebeurlijk kan het saldo wel overdraagbaar en / of verrekenbaar met de federale, respect. gewestelijke personenbelasting zijn (zie punt 2).
2. Een belastingvermindering (en –vermeerdering) is steeds federaal of gewestelijk. De budgettaire impact ervan zal zich dus beperken tot ofwel de federale personenbelasting, ofwel de gewestelijke personenbelasting. Een eventueel saldo kan eventueel worden verrekend met de verschuldigde personenbelasting aan de andere overheid. In ieder geval blijft de financiële last van de maatregel rusten bij de toekennende overheid.
3. De belasting op de belastingvrije som(men) (voetvrijstelling) wordt daarentegen in mindering gebracht van de *basisbelasting*. Een voetvrijstelling heeft bijgevolg een budgettaire impact

2013-2014, nr. 53-2974/006, 4-5 en p.7.; zie ook Verslag, *Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 53-2974/007, p. 59, 77 en 100).

⁷⁹ Zie ook Amendement nr. 72, *Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 53-2974/006, 4-5, m.b.t. de vraag betreffende nieuwe federale belastingverminderingen of -kredieten die de materiële bevoegdheden van de deelstaten betreden; Verslag, *Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 53-2974/007, p. 76 en p. 100. (Het amendement in die zin werd niet aangenomen).

⁸⁰ “Er wordt door de Staat een interestbonificatie van 1,5% toegekend voor elke leningovereenkomst die door een natuurlijke persoon wordt gesloten met een kredietgever als bedoeld in artikel 2,5° van de wet van 10 augustus 2001 betreffende Centrale voor kredieten aan particulieren, en die bestemd is om uitgaven als bedoeld in artikel 145/24, §1 WIB92, zoals dat van toepassing is voor het aanslagjaar 2010 te financieren”(eerste lid).... “Het eerste lid is van toepassing op leningovereenkomsten die worden gesloten vanaf 1 januari 2009 tot en met 31 december 2011” (vierde lid); zie voor de belastingvermindering art. 145/24, § 3 WIB92.

op zowel de federale als de gewestelijke personenbelasting. De proportionele verhouding tussen de impact op beide, is afhankelijk van de hoogte van de autonomiefactor.

Schematisch kan het onderscheid tussen een (niet-omzetbare) belastingvermindering en een – krediet als volgt worden voorgesteld:

	Belastingvermindering	Belastingkrediet
Plaats van verrekening	Na de toepassing van de opcentiemen, de belastingvermeerderingen en de kortingen	Op het einde van de belastingberekening, samen met de verrekening van voorheffingen en voorafbetalingen
Beperkt?	Ja, in principe tot de gewestelijke resp. federale belasting die overblijft na de vorige bewerkingen	Neen
Overschotregeling?	Mogelijk	Neen
Terugbetaalbaar?	Neen	Ja
Overdraagbaar?	Eventueel	Neen
Invloed op de aanvullende gemeentebelasting?	Ja	Neen

Zoals reeds werd toegelicht, is de in een belastingkrediet omzetbare belastingvermindering een bijzondere, hybride vorm van fiscaal voordeel in de personenbelasting.

5. Uitoefening gemeenschapsbevoegdheid - dubbelaspectleer⁸¹

De gezins-geïntegreerde ouderenzorg draagt de term ouderenzorg in zich. De gemeenschappen zijn bevoegd voor het bejaardenbeleid (zie *supra*). Bijgevolg behoort de stimulering van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg in de ruime zin tot de gemeenschapsbevoegdheden. Indien de gemeenschap een financiële stimulus wenst te geven, zal dat middels subsidiëeringsmaatregelen moeten gebeuren, die ingevolge de gezamenlijke begroting van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest echter wel kan worden gefinancierd met inkomsten van de gewestbelastingen. Op heden bestaan er immers geen gemeenschapsbelastingen waarop men een korting zou kunnen toestaan. De Vlaamse en Franse Gemeenschap worden immers geacht hun fiscale bevoegdheid op grond van art. 170, §2 Gw niet te kunnen uitoefenen, omwille van praktische problemen waartoe dit aanleiding geeft voor het tweetalig gebied Brussel Hoofdstad (zie *supra*).

Dat de gemeenschappen een beleid zouden kunnen voeren inzake de gezins-geïntegreerde ouderenzorg, betekent nog niet dat andere federale entiteiten – zoals de gewesten – per definitie *niet* bevoegd zouden zijn. Dit is de dubbelaspectleer, die wordt gedefinieerd als volgt: *“De dubbelaspectleer betekent dat twee federale entiteiten gelijkaardige regels kunnen uitvaardigen op grond van twee onderscheiden exclusief toebedeelde bevoegdheidsmateries (al dan niet met behulp van de impliciete bevoegdheden), zonder dat de een of de ander zijn bevoegdheid overschrijdt. Het gaat om de parallelle uitoefening van exclusieve bevoegdheden”*⁸².

De rechtspraak inzake de bevoegdheid voor brandveiligheid is ter zake interessant. De federale overheid is op grond van haar residuaire bevoegdheid bevoegd voor de algemene brandveiligheidsnormen (zie ook *supra*).

Het toenmalige Arbitragehof (thans Grondwettelijk Hof) heeft hierover verduidelijkt als volgt:

*“Voor zover ze er niet anders over hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de Gemeenschappen en de Gewesten volledige bevoegdheid te hebben toegekend tot het uitvaardigen van de regels die eigen zijn aan de hun toegewezen aangelegenheden, en zulks onverminderd de mogelijkheid om desnoods een beroep te doen op artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980.”*⁸³

En specifiek omtrent de bevoegdheid inzake brandbeveiliging:

*“Is de nationale overheid bevoegd om inzake brandbeveiliging basisnormen uit te vaardigen, dit wil zeggen normen die gemeen zijn aan een categorie van constructies zonder dat daarbij in acht genomen wordt welke de bestemming ervan is, toch zijn de Gewesten bevoegd tot het regelen van de aspecten van de brandbeveiliging die specifiek zijn voor de gebouwen die hoofdzakelijk voor bewoning bestemd zijn, met name om de nationale basisnormen aan te passen en aan te vullen, zonder die aan te tasten.”*⁸⁴

⁸¹ Voor een uitgebreide toelichting van de dubbelaspectleer zie J. VANPRAET, *De latente staats hervorming*, Brugge, die Keure, 2011, p. 127-168.

⁸² J. VANPRAET, *De latente staats hervorming*, Brugge, die Keure, 2011, p. 545.

⁸³ Arbitragehof 10 maart 1988, nr. 49/1988, 2.B.1.

⁸⁴ Arbitragehof 10 maart 1988, nr. 49/1988, 2.B.2.

Op grond van hun huisvestingsbevoegdheid kunnen de gewesten aldus specifieke normen uitvaardigen inzake brandveiligheid voor gebouwen die voornamelijk voor bewoning bestemd zijn. Dezelfde redenering kan worden doorgetrokken naar andere bevoegdheden, zoals bijvoorbeeld inzake kwaliteitsnormen voor specifieke gebouwen (gewesten t.o.v. federale overheid) of kwaliteitsnormen voor voorzieningen voor specifieke groepen en categorieën van personen (gemeenschappen t.o.v. federale overheid)⁸⁵.

Inzake het prijsbeleid (dat een exclusieve federale bevoegdheid was/is) stelde het Arbitragehof als volgt:

*“Dat bevoegdheidsvoorbehoud kan evenwel niet zo ver reiken dat de gewesten de bevoegdheid wordt ontnomen om de tarieven vast te stellen van de diensten die deel uitmaken van aan hen toegewezen aangelegenheden. Het betekent dat de gewestelijke overheid, bij de vaststelling van de tarieven, rekening moet houden met het algemene prijsbeleid dat door de federale overheid wordt gevoerd.”*⁸⁶

De Bijzondere Wetgever heeft dit bij de zesde staatshervorming tevens bevestigd door de exclusieve bevoegdheid voor de federale overheid ter zake het prijsbeleid te beperken tot “het prijs- en inkomensbeleid, met uitzondering van de regeling van de prijzen in de aangelegenheden die tot de bevoegdheid van de gewesten en de gemeenschappen behoren ...”⁸⁷.

Aangezien de onderzoeksvraag zich specifiek toespitst op de *fiscale stimuli in de personenbelasting*, en het niet de gemeenschappen, maar de gewesten zijn die sinds de zesde staatshervorming over fiscale bevoegdheden in de personenbelasting beschikken, rijst de vraag of (aspecten van) de gezinsgeïntegreerde ouderenzorg onder gewestelijke bevoegdheidsdomeinen kunnen worden gebracht, zoals bijvoorbeeld het huisvestingsbeleid.

⁸⁵ B. HUBEAU, “Huisvesting”, in G. VAN HAEGENDOREN en B. SEUTIN (eds.), *De bevoegdheidsverdeling in het federale België*, Brugge, die Keure, 1999, deel II, 36-37 en de verwijzingen aldaar.

⁸⁶ Arbitragehof 15 oktober 1996, nr. 56/1996, B.21. Zie ook J. VANPRAET, *De latente staatshervorming*, Brugge, die Keure, 2011, nr. 180 en de verwijzingen aldaar.

⁸⁷ Art. 6, §1, VI, 5e lid, 3° BWHI, zoals gewijzigd door art. 18, 1° Bijzondere Wet 6 januari 2014 met betrekking tot de zesde staatshervorming, BS 31 januari 2014, p. 8644.

6. Huisvesting als aanknopingspunt voor gewestelijke fiscale maatregelen in de personenbelasting

De Bijzondere Financieringswet bepaalt uitdrukkelijk dat de gewestelijke belastingverminderingen, -vermeerderingen en –kredieten die het gewest kan invoeren, verbonden moeten zijn met de materiële bevoegdheden van het betreffende gewest⁸⁸. Voor gewestelijke kortingen wordt deze beperking niet uitdrukkelijk vermeld.

Hoewel de Bijzondere Wetgever met de zesde staatshervorming de versnippering van bevoegdheden in het algemeen en van de bevoegdheid inzake huisvestingsbeleid in het bijzonder⁸⁹, heeft willen inperken, kan voor sommige aangelegenheden onduidelijkheid rijzen in verband met de vraag welke overheid precies bevoegd is. Dergelijke onduidelijkheid kan leiden tot betwistingen over de bevoegdheidsverdeling en mogelijke bevoegdheidsoverschrijdingen, die bij aanvechting door het Grondwettelijk Hof zullen moeten worden beslecht. Anderzijds kunnen de overheden ook anticiperen op mogelijke onduidelijkheden, door het aangaan van bepaalde vormen van samenwerking, zoals bijvoorbeeld het sluiten van een samenwerkingsakkoord.

Onduidelijkheid inzake bevoegdheid zou kunnen rijzen inzake het beleid waarbij de gezinsgeïntegreerde ouderenzorg wordt gestimuleerd door de invoering van financiële stimuli voor de aanpassing of verbetering van woningen. Het gewest is immers bevoegd inzake huisvestingsbeleid en de gemeenschap is bevoegd voor de bijstand aan personen, inclusief het bejaardenbeleid. Indien ofwel het Vlaamse Gewest, ofwel de Vlaamse Gemeenschap dergelijke financiële stimuli voor de aanpassing of verbetering van woningen voor ouderen wil invoeren, moet rekening worden gehouden met beide bevoegdheidspakketten en de grenzen van de eigen bevoegdheden.

6.1 Kan een gewest een belastingmaatregel invoeren die een impact heeft op een gemeenschapsbevoegdheid?

De Bijzondere Financieringswet stelt dat gewestelijke belastingverminderingen, -vermeerderingen en –kredieten verbonden moeten zijn aan materiële bevoegdheden van het gewest⁹⁰. Het is evenwel niet wettelijk verboden dat dergelijke fiscale maatregelen in de personenbelasting ook een invloed hebben op gemeenschapsbevoegdheden. Wel dienen de bevoegdheden van andere overheden bij de uitoefening van fiscale bevoegdheden te worden geëerbiedigd⁹¹.

Iedere belasting of belastingmaatregel kan een invloed hebben op het gedrag van een belastingplichtige. Deze gedragswijziging is een niet-fiscaal en mogelijk zelfs onbedoeld gevolg van de fiscale maatregel. De vaststelling op zich dat de overheid die de belastingmaatregel invoert (*i.c.* het gewest) op grond van haar materiële bevoegdheden niet bevoegd zou zijn om dergelijke

⁸⁸ Art. 5/5, §§2 en 3 BFW.

⁸⁹ *Parl. St. Senaat*, 2012-13, nr. 5-2232/1, p. 82.

⁹⁰ Art. 5/5, §§2 en 3 BFW.

⁹¹ Zie o.m. Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97, B.6.3.

gedragwijziging na te streven, is onvoldoende om te besluiten tot een overschrijding van de eigen bevoegdheid door de invoering van de belastingmaatregel⁹².

Een onderscheid moet worden gemaakt op grond van de doelstelling die door de belastingmaatregel wordt nagestreefd. Als de doelstelling van de – *i.c.* gewestelijke - belastingmaatregel erin zou bestaan om een beleid te voeren dat buiten de bevoegdheidssfeer van het gewest ligt, is er sprake van ongeoorloofde bevoegdheidsoverschrijding⁹³. Desgevallend is er sprake van een niet-fiscale doelstelling en zal het Grondwettelijk Hof in geval van betwisting deze maatregel strijdig bevinden met de bevoegdheidsverdelende regels. Als daarentegen de doelstelling van *i.c.* het gewest wel degelijk fiscaal is en de gedragwijziging van de belastingplichtige een louter nevengevolg is van de belastingmaatregel, dan is er geen sprake van bevoegdheidsoverschrijding. Zo heeft het Grondwettelijk Hof reeds meermaals geoordeeld dat bijv. een ontradend effect van een belasting een mogelijk neveneffect is van elke belasting en dit geldt *mutatis mutandis* ook voor aanmoedigingseffecten⁹⁴. Tot slot moet rekening worden gehouden met het evenredigheidsprincipe, dat erin bestaat dat *i.c.* het gewest door haar fiscale regelgeving het de andere overheden (bijv. de Gemeenschap) niet onmogelijk of buitengewoon moeilijk mag maken om hun bevoegdheden behoorlijk uit te oefenen⁹⁵ (zie ook *supra*).

6.2 Huisvesting vs. bijstand aan personen

Het meest voor de hand liggende aanknopingspunt voor het gewest om fiscale stimuli voor de gezinsgeïntegreerde ouderenzorg te verantwoorden, is de materiële bevoegdheid inzake huisvesting.

In fiscalibus zijn de gewesten exclusief bevoegd om belastingverminderingen en –kredieten toe te kennen voor⁹⁶ (eigen markering wat de voor het onderzoek relevante bevoegdheden betreft):

“1° uitgaven voor het verwerven of het behouden van de eigen woning;

2° uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand;

3° uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen;

4° uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques andere dan sociale dienstencheques;

5° energiebesparende uitgaven in een woning met uitzondering van de interesten die betrekking hebben op leningovereenkomsten als bedoeld in artikel 2 van de economische herstelwet van 27 maart 2009;

⁹² Zie o.m. Arbitragehof 19 mei 2004, nr. 88/2004, B.3.3.

⁹³ Zie o.m. Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97, B.6.3.

⁹⁴ Zie o.m. Arbitragehof 7 maart 1991, nr. 3/91, B.5.3; Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/91; Arbitragehof 13 januari 1994, nr. 2/94; Arbitragehof 25 maart 1997, nr. 18/97; GwH 17 juli 2008, nr. 106/2008, B.19.2.

⁹⁵ Zie o.m. Arbitragehof 13 januari 1994, nr. 2/94; Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.6.2.

⁹⁶ Art. 5/5, §4 BFW.

6° uitgaven voor vernieuwing van **woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid**;

7° uitgaven gedaan voor vernieuwing van **tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen**.”

Vooraf de in het eerste punt vermelde uitgaven voor het verwerven of behouden van de eigen woning lijken een nuttig aanknopingspunt te kunnen zijn. Er moet evenwel op worden gewezen dat uitgaven voor het *verwerven of behouden* van de eigen woning worden bedoeld en dat onder deze uitgaven de volgende worden verstaan:

- interestbetalingen en kapitaalaflossingen voor leningen die werden aangegaan om een eigen woning te bouwen, aan te kopen, te verbouwen of te renoveren;
- de premiebetalingen voor schuldsaldoverzekeringen die de bovenstaande leningen waarborgen;
- de premiebetalingen voor individuele levensverzekeringen die werden beleend om een eigen woning te bouwen, aan te kopen, te verbouwen of te renoveren;
- de erfpacht- en opstalvergoedingen die worden betaald voor de eigen woning⁹⁷.

Met andere woorden, de gewesten zijn slechts *exclusief* bevoegd om belastingverminderingen en – kredieten toe te kennen voor *de financiering* (i.e. “uitgaven voor het verwerven of behouden”) van de eigen woning. Indien de belastingplichtige echter geen externe financiering aangaat, maar met zijn/haar spaarcenten de nodige aanpassingen aan de woning doet, is het gewest niet langer *exclusief* bevoegd. Dit betekent niet dat het gewest geen fiscale stimuli in de personenbelasting zou kunnen invoeren voor andere uitgaven aan de eigen woning dan interestlasten, kapitaalaflossingen etc. (zie *supra*). Indien het gewest voor bepaalde investeringen die de belastingplichtige bijvoorbeeld zonder externe financiering doet, een belastingvermindering of –krediet zou willen invoeren, kan dit, zolang de (materiële) bevoegdheidsverdelende regels maar worden geëerbiedigd. Ook de federale overheid kan, in uitvoering van haar eigen materiële bevoegdheden, belastingvoordelen toekennen voor de eigen woning.

Voor belastingverminderingen en –kredieten voor de financiering van de verwerving of het behoud van een andere dan de eigen woning (bijv. tweede woning aan de kust) is de federale overheid wel nog bevoegd. Het verwerven en behouden van een tweede, derde ... woning wordt immers als een investering of als het opbouwen van een aanvullend pensioen in de derde pijler beschouwd. De opbouw van een aanvullend pensioen in de derde pijler kan in verband worden gebracht met een federale bevoegdheid, zodat de federale overheid (mede) bevoegd wordt geacht voor deze belastingmaatregelen⁹⁸.

⁹⁷ Voorstel van Bijzondere Wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl. St. Kamer* 2013-2014, nr. 2974/001, p. 28.

⁹⁸ Voorstel van Bijzondere Wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl. St. Kamer* 2013-2014, nr. 2974/001, p. 27.

Het voorgaande betekent echter niet dat een gewest geen fiscale stimuli zou kunnen toekennen voor aanpassingswerken aan niet-eigen woningen. Het is wel vereist dat deze belastingstimuli binnen de uitoefening van de eigen (materiële) bevoegdheden kunnen worden gebracht.

Schematisch kan de bevoegdheid inzake belastingvoordelen die verband houden met woningen, als volgt worden weergegeven:

	Gewest	Federaal
Verwerven of behoud van de eigen woning	Exclusief bevoegd	Niet bevoegd
Eigen woning (excl. verwerving of behoud)	Ja, mits verband met materiële bevoegdheid	Ja, mits verband met materiële bevoegdheid en de exclusieve bevoegdheden van de gewesten in deze niet worden geschonden
Verwerven of behoud van de niet-eigen woning	Ja. In principe wel, mits verband met materiële bevoegdheid	Ja
Niet-eigen woning (excl. verwerving of behoud)	Ja	Ja

6.3 Specifieke aanknopingspunten en verantwoording stimuli

1. Een eerste voor de hand liggende mogelijke fiscale maatregel in de personenbelasting kadert binnen de exclusieve bevoegdheid van het gewest om de uitgaven voor het verwerven of behouden van de eigen woning fiscaal te ondersteunen. Onder “uitgaven om de eigen woning te behouden” moet worden verstaan de schulden die zijn aangegaan met het doel de waarde van de onroerende goederen te verhogen of op hetzelfde peil te houden door het uitvoeren van verbouwings-, verbeterings-, aanpassings-, moderniserings- of onderhoudswerken⁹⁹. Terugbetalingen van een kwalificerende lening om de benodigde aanpassingswerken te financieren, zoals bijv. het installeren van een traplift, verbreden van deuren etc., kan worden beschouwd als uitgaven die gedaan worden om de woning te behouden.

Deze exclusieve fiscale bevoegdheid kan o.i. echter niet worden ingeroepen voor verschillende situaties waarvan de Vlaamse overheid – naar wij hebben begrepen – ook een fiscale ondersteuning wenst. We denken daarbij onder meer aan:

- de aanpassingen aan de niet-eigen woning;
- de aanpassingen aan de woning van bijv. kinderen van de oudere die hem / haar thuis opvangen in het kader van bijv. mantelzorg¹⁰⁰;

⁹⁹ Com.IB 92, 14/11.

¹⁰⁰ Indien het kind als mantelzorger de lening voor de aanpassingen zelf aangaat en het betreft diens eigen woning, komt dit kind zelf mogelijk wel in aanmerking voor een gewestelijke fiscale stimulus inzake het behoud van zijn eigen woning.

- de aanpassingen die door de oudere aan de eigen woning worden uitgevoerd, maar waarvoor geen of minstens geen kwalificerende lening wordt aangegaan.

2. Zoals reeds vermeld moet de regelgevende bevoegdheid inzake huisvesting ruim worden opgevat en dekt deze het gehele huisvestingsbeleid. Het omvat onder meer de Huisvestingscode en de krotopruijing, **de bevordering van de bouw, de bewoning, de gezondmaking, de verbetering, de aanpassing** en de afbraak **van woningen**¹⁰¹.

O.i. is het dan ook mogelijk om het huisvestingsbeleid – deels – af te stemmen op levenslang wonen, intergenerationeel wonen, zelfstandig wonen etc. De realisatie van dergelijke doelstellingen kunnen verantwoorden dat de investeringen noodzakelijk met het oog op het levenslang bewonen van een woning, fiscaal worden ondersteund.

Vervolgens dient te worden uitgemaakt hoe deze ondersteuning concreet kan worden geboden. Indien het Vlaamse Gewest van oordeel zou zijn dat een – nieuwe – fiscale stimulus in de personenbelasting hiervoor het aangewezen middel zou zijn, heeft het gewest o.i. de mogelijkheid om in een belastingvermindering, –krediet of een in een belastingkrediet omzetbare belastingvermindering te voorzien (hierna “belastingvermindering of –krediet”). De maatregelen en investeringen die voor de vermindering of het krediet in aanmerking zouden kunnen komen, moeten desgevallend kaderen binnen het huisvestingsbeleid. Bijgevolg zal de toekenning van de stimulus o.i. niet afhankelijk mogen zijn van bijv. de gezondheidstoestand of leeftijd van de in aanmerking komende belastingplichtige.

De belastingplichtige die een belastingvoordeel wordt toegekend, kan zowel de eigenaar, erfpachter, bezitter, opstalhouder, vruchtgebruiker als de huurder zijn. In tegenstelling tot wat het geval is voor de onroerende voorheffing (zie *infra*), is het denkbaar om ook de huurder een belastingvoordeel toe te kennen. In de mate dat de investeringskost door de huurder wordt gedragen, moet het belastingvoordeel hem toekomen. In de mate dat de investeringskost wordt gedragen door de verhuurder, kan het belastingvoordeel hem worden toegekend. Net zoals bij andere, bestaande, belastingverminderingen en –kredieten, wordt bij voorkeur een maximale vermindering of krediet, al dan niet op jaarbasis, vastgesteld.

De vraag rijst hoe het belastingvoordeel voor een welbepaald aanslagjaar moet worden verdeeld ingeval van een gedeelde investering tussen bijv. huurder en verhuurder. Ook zal men moeten bepalen of bijv. eventuele niet aangewende belastingverminderingen overdraagbaar zijn naar volgende aanslagjaren of niet.

Tot slot moet worden uitgemaakt of, in geval van de wettelijke mogelijkheid tot toekenning van een belastingvoordeel aan een “huurder”, de onderhuurder ook onder deze bepaling valt of niet. In de geest van de huisvestingsdoelstelling waarbinnen dit belastingvoordeel kadert, lijkt het aangewezen om dit ook open te stellen voor de onderhuurder.

Afhankelijk van de invulling van de voor het belastingvoordeel in aanmerking komende investeringswerken, kunnen verschillende pistes naar voor worden geschoven.

¹⁰¹ Voor een meer diepgaande analyse, zie B. HUBEAU, “Huisvesting” in: G. VAN HAEGENDOREN en B. SEUTIN (eds.), *De bevoegdheidsverdeling in het federale België*, Brugge, die Keure, 1999, 61p.

Een eerste hypothese betreft de opsplitsing van het belastingvoordeel in twee verschillende belastingverminderingen of –kredieten. Enerzijds een belastingvoordeel waarvoor enkel investeringen in aanmerking komen, die zonder meer tot de eigenaarskosten worden gerekend en anderzijds een belastingvoordeel waarvoor enkel investeringen in aanmerking komen die niet noodzakelijk eigenaarskosten zijn. Door deze opsplitsing worden eventuele praktische moeilijkheden ingeval van gedeelde of parallelle investeringen vermeden. Het ene voordeel staat enkel open voor de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker en het andere voordeel staat enkel open voor de bewoner van het pand, ongeacht of deze nu huurder is of niet.

In een tweede hypothese kan het belastingvoordeel enkel aan de investerende bewoner worden verleend, ongeacht of deze nu huurder is of niet. De investerende verhuurder valt aldus buiten het toepassingsgebied van het voordeel. Dit zou kunnen worden overwogen indien men enkel maatregelen of investeringen wil ondersteunen die leiden tot een onmiddellijk genot van de aanpassingswerken.

Een derde hypothese is een variante op de tweede. Hierbij wordt de voorwaarde gesteld dat de aanpassingswerken waarvoor het belastingvoordeel in de personenbelasting wordt toegekend, onmiddellijk of binnen een bepaalde termijn ten goede komen van een bewoner die er ook daadwerkelijk nood aan heeft. Op deze manier zou kunnen worden vermeden dat het Vlaamse Gewest investeringswerken ondersteunt die *de facto* niet of niet onmiddellijk leiden tot een hoger aanbod of gebruik van geschikte woningen voor mindervaliden / zorgbehoevende personen.

In een laatste hypothese wordt slechts één belastingvoordeel ingevoerd, dat aan zowel de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder, vruchtgebruiker als huurder kan toekomen. In geval van een gedeelde investering, moet vervolgens worden voorzien in een verdeelsleutel die het belastingvoordeel opdeelt tussen de verschillende belastingplichtigen die bijgedragen hebben aan de investering / aanpassingswerken.

Om redenen van duidelijkheid, controleerbaarheid en rechtszekerheid wordt bij voorkeur een zo volledig mogelijke lijst opgesteld van maatregelen of werken aan de woning die zonder meer in aanmerking kunnen komen voor het objectgebonden - wegens gebonden aan het onroerend goed - belastingvoordeel. Dit hoeft desgevallend niet in een decreet te worden ingeschreven, maar kan worden uitgewerkt in een uitvoeringsbesluit. Enkele mogelijke ingrepen die voor dergelijk belastingvoordeel in aanmerking kunnen komen, zijn bijv.:

- aanpassing badkamer;
- verbreding deuren of deuren die naar beide richtingen opengaan;
- aanpassing stopcontacten;
- verruiming van kamers, zodat hospitaalbedden kunnen staan, roteren etc.;
- aanpassing toiletten zodat deze geschikt zijn voor rolstoelgebruikers (ev. beperken tot max. 1 toilet per woning);
- traplift (in zoverre deze onroerend wordt door incorporatie);

Deze lijst kan worden afgesloten met een *open end* bepaling, zodat deze niet limitatief is.

Bevoordeling van de huurder in de onroerende voorheffing

Als het Vlaamse Gewest bepaalde investerings- of aanpassingswerken in aanmerking wil nemen voor de toekenning van een belastingvoordeel in de onroerende voorheffing, zal dit voordeel moeten worden toegekend aan de belastingplichtige van de onroerende voorheffing. Dit is, naar het geval, de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van het onroerend goed¹⁰².

De huurder die structurele aanpassingswerken zou uitvoeren aan het onroerend goed dat hij huurt, kan dus geen vermindering of vrijstelling van onroerende voorheffing genieten. Hij kan dus niet op die manier aangemoedigd worden om de bedoelde aanpassingen of renovaties te doen. Inzake woninghuur is het daarenboven uitdrukkelijk verboden om de last van de onroerende voorheffing bij de huurder te leggen¹⁰³. Indien de huurder dergelijke werken al zou willen uitvoeren, verdient het de voorkeur dat hij, en niet de verhuurder die de werken niet financiert of uitvoert, het economisch voordeel van het belastingvoordeel in de onroerende voorheffing zou genieten.

Om dit te kunnen bewerkstelligen zou het volgende kunnen worden overwogen. Het belastingvoordeel wordt toch aan de verhuurder toegekend (enkel hij betaalt immers de belasting, i.c. onroerende voorheffing, en enkel hij kan dan ook een *belastingvoordeel* krijgen). Vervolgens wordt de verhuurder verplicht om het netto-belastingvoordeel dat hij geniet, door te storten aan de huurder of te verrekenen met de nog te ontvangen huur. Tevens moet deze verrekening of doorstorting worden bestendigd gedurende een bepaalde periode, om te vermijden dat de huurder de kosten en / of werken voor zijn rekening neemt, en vervolgens wordt gedwongen door de verhuurder om te verhuizen. Dit kan bijv. als de verhuurder of zijn familieleden zelf in het huis wensen te gaan wonen. Het is essentieel om dit belastingvoordeel en bijhorende doorstortings- of verrekenplicht te verbinden aan de voorwaarde dat de verhuurder heeft ingestemd met de uitvoering van de betreffende werken¹⁰⁴.

Om de praktische opvolging door de verhuurder te bevorderen, kan worden overwogen om ook de verhuurder een (beperkt) deel van het belastingvoordeel te laten behouden, mits hij aantoonst dat hij de rest van het voordeel heeft doorgestort. Om de controlemogelijkheden te bevorderen en om de huurder gebeurlijk bijkomend te beschermen tegen een stilzittende of niet-meewerkende verhuurder, kan worden gedacht aan de rechtstreekse attestering door het gewest aan de eigen belastingdienst. Dit in plaats van een attest af te leveren aan de aannemer die de werken uitvoert, die het op zijn beurt moet overhandigen aan zijn klant / de huurder en die op zijn beurt een aanvraag bij de Vlaamse belastingdienst moet indienen, dan wel er voor moet zorgen dat de verhuurder middels het attest een vermindering of vrijstelling verkrijgt. Een rechtstreekse attestering verhoogt de controlecapaciteit van de bevoegde diensten, vermijdt dat huurders het hen toekomende voordeel verliezen wegens incorrecte aanvraag of wegens stilzitten van de verhuurder en sluit mogelijk enkele vormen van dubbel gebruik van attesten / misbruik uit.

¹⁰² Art. 251 WIB 92.

¹⁰³ Art. 5 Woninghuurwet. Dit verbod is van dwingend recht en is ingegeven door het algemene principe dat de kosten verbonden aan het eigendomsrecht te allen tijde ten laste zijn van de verhuurder. Zie M. DAMBRE, in X., Bijzondere overeenkomsten. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, I. Benoemde overeenkomsten, Titel VIII, Hfdst. II, Afd. 2, p. 2.

¹⁰⁴ Immers, bij gebrek aan instemming van de verhuurder om structurele aanpassingswerken uit te voeren, loopt de huurder bijv. het risico dat later huurschade wordt gevorderd. Ook kan niet worden verwacht dat de verhuurder tegen zijn wil wordt verplicht om na de verhuring een onroerend goed terug in ontvangst te nemen dat op mogelijk essentiële punten en qua indeling etc. aangepast is.

Voormeld voorstel met doorstortingsverplichting door de verhuurder is gebaseerd op het bestaande precedent in de onroerende voorheffing inzake de vermindering voor kroostrijke gezinnen. Ook hier is de verhuurder verplicht tot verrekening van de vermindering met de nog te ontvangen huurprijs, indien zijn huurders het recht op deze vermindering openen en hebben aangevraagd (voor meer toelichting bij dit precedent, zie *infra*).

Tot slot moet worden opgemerkt dat, omwille van de gelijkheid en non-discriminatie van huurders onderling, het belastingvoordeel noodzakelijkerwijze een integraal terugbetaalbaar belastingkrediet moet zijn. Zo niet zou in uitzonderlijke gevallen een mogelijke discriminatie in het leven worden geroepen tussen enerzijds de huurder wiens verhuurder de vermindering van onroerende voorheffing wel volledig kan benutten en anderzijds de huurder wiens verhuurder dat niet kan¹⁰⁵.

Dergelijke maatregel zou kunnen worden verantwoord op grond van de bevoegdheid van het huisvestingsbeleid en met name als een wijze van toekenning van een huursubsidie.

3. Twee andere exclusieve gewestelijke fiscale bevoegdheden zijn het verlenen van belastingvoordelen in de personenbelasting voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid¹⁰⁶ en voor uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen¹⁰⁷.

Enerzijds gaat het om de uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor de vernieuwing van een woning die gelegen is in een zone voor positief grootstedelijk beleid, d.w.z. in een gemeente of een deel ervan waar het woon- en het leefklimaat moet worden verbeterd door specifieke maatregelen.

Anderzijds gaat het om de uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk zijn betaald voor de vernieuwing van een in België gelegen woning die wordt verhuurd via een sociaal verhuurkantoor.

Bij de uitwerking van het (sociaal) huurbeleid en / of het beleid inzake de zones voor positief grootstedelijk beleid, kan een – eventueel bijkomende of verhoogde – belastingvermindering of – krediet worden toegekend aan de houders van zakelijke rechten op in aanmerking komende woningen. Om eigenaars of houders van zakelijke rechten van oude, vervallen of vernielde woningen te stimuleren om in aanmerking komende aanpassingswerken aan deze woningen te doen en deze bijv. daarna tegen een redelijke huurprijs te verhuren via een sociaal verhuurkantoor, kan worden voorzien in een belastingvoordeel. Een zelfde redenering gaat op voor vernieuwingswerken aan woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid.

Positief grootstedelijk beleid

¹⁰⁵ Bijv. In de hypothese waarin het betreffende onroerend goed reeds vrijgesteld is van onroerende voorheffing, zoals het geval is indien leegstaande of verkrotte gebouwen werden omgevormd of gerenoveerd tot bewoonbare wooneenheden of in de verschillende denkbare hypothesen waarbij reeds een vermindering wordt genoten, zoals voor bescheiden of energiezuinige woningen.

¹⁰⁶ Art. 145/25 WIB 92.

¹⁰⁷ Art. 145/30 WIB 92.

De belastingvermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid bedraagt voor het aanslagjaar 2016 15% van de werkelijk gedane uitgaven, met een maximum van 500 EUR (geïndexeerd bedrag voor aanslagjaar 2016: 760 EUR). Vanaf een door de Koning nader te bepalen datum, wordt het basisbedrag van deze maximale belastingvermindering op 1.000 EUR i.p.v. 500 EUR gebracht¹⁰⁸. Door de overheveling van deze bevoegdheid naar de gewesten, is de inwerkingtreding van deze verhoging afhankelijk van de gewestelijke uitvoerende macht. Deze kan deze verhoging desgewenst slechts beperkt ingang laten vinden, bijv. louter voor werkzaamheden die de betreffende woning geschikt maken voor levenslange bewoning of voor bewoning door een al dan niet zorgbehoevende oudere.

Een aandachtspunt is het feit dat er bij gebrek aan een Koninklijk Besluit dat de zones aanduidt die in aanmerking komen voor deze maatregel, op dit ogenblik *de facto* geen belastingverminderingen inzake positief grootstedelijk beleid kunnen worden verleend. Anderzijds is en blijft het wel een belastingvermindering die in het WIB 92 is voorzien en waarvoor de Vlaamse overheid het uitvoerend besluit kan uitvaardigen. Deze maatregel is met andere woorden reeds “klaar voor gebruik”. Op dit vlak kan een parallel getrokken worden tussen deze maatregel en de investeringsaftrek in de vennootschapsbelasting. Deze laatste aftrek bedraagt op heden 0%. Doordat de noodzakelijke bepalingen blijvend zijn opgenomen in het WIB 92, kan deze maatregel zeer snel *de facto* opnieuw worden ingevoerd.

Er wordt op gewezen dat de huidige wetsbepaling (art. 145/25 WIB 92) bepaalt dat de zones voor positief grootstedelijk beleid bij Koninklijk Besluit moeten worden vastgesteld. Derhalve is het aangewezen om de tekst van dit artikel bij decreet aan te passen, opdat de zones bij besluit van de Vlaamse Regering in plaats van bij Koninklijk Besluit kunnen worden bepaald.

Voor de verschillende voorwaarden waaraan op heden voldaan moet zijn om de belastingvermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid te kunnen genieten, wordt verwezen naar de wetgeving ter zake¹⁰⁹.

Een alternatief voor deze stimuli inzake positief grootstedelijk beleid zou erin kunnen bestaan om deze te integreren in het huisvestingsbeleid. Zo zou men fiscale stimuli inzake huisvesting kunnen koppelen aan de gemiddelde wachttijden op de wachtlijsten voor een assistentiewoning of plaats in een rusthuis. Het aandeel van (zorgbehoevende) ouderen die op een wachtlijst staan is groter in de groot- en centrumsteden dan elders in Vlaanderen. Hetzelfde geldt voor de gemiddelde wachttijden. Zo zou het een beleidsoptie kunnen zijn de toekenning van fiscale stimuli enkel toe te kennen wanneer de (per hypothese) objectief vast te stellen wachttijden voor de gemeente waar het voor een stimulus in aanmerking komende onroerend goed gelegen is, gemiddeld langer zijn dan één jaar.

¹⁰⁸ Artt. 42, 2° en 43 Programmawet 9 juli 2004.

¹⁰⁹ Art. 145/25 en art. 494, §6 WIB 92 en art. 63/12 KB/WIB 92. De zones voor positief grootstedelijk beleid zijn vastgelegd in de bijlagen van het KB 4 juni 2003. Voor meer details: zie Circ. nr. Ci. RH. 331/563.457 (AOIF nr. 17/2005) van 14 april 2005. De in dit KB vastgelegde zones kwamen tot 31 december 2011 in aanmerking voor deze belastingvermindering. Sinds 1 januari 2012 kan deze belastingvermindering echter niet meer worden toegepast, bij gebrek aan verlenging van voormeld KB.

Vernieuwing van huurwoningen

De belastingvermindering bedraagt op heden in totaal 45% van de door de verhuurder gedane kosten. Ze wordt gespreid toegekend ten belope van 5% per jaar gedurende 9 jaar (normale looptijd van een huurcontract), met een maximum van 750 EUR per jaar per woning (geïndexeerd bedrag voor aj 2016: 1.150 EUR). De vermindering wordt toegekend zolang de woning volgens de vereiste voorwaarden in huur wordt gegeven. De belastingvermindering is niet van toepassing op uitgaven die in aanmerking zijn genomen als werkelijke beroepskosten, op uitgaven die recht geven op investeringsaftrek en evenmin op uitgaven voor woningrenovatie in het kader van het grootstedenbeleid.

De Koning bepaalt bij een in ministerraad overlegd besluit de aard van de beoogde werken. Dit besluit moet wel onmiddellijk ter bekrachtiging worden ingediend bij de wetgevende kamers. De Koning is verder ook bevoegd de toepassingsmodaliteiten van de vermindering vast te stellen¹¹⁰. Ingevolge de overdracht van de bevoegdheid, komt deze voor Vlaanderen nu toe aan de Vlaamse uitvoerende macht / parlement. Zo zou het Vlaamse Gewest de voorwaarden voor deze belastingvermindering kunnen wijzigen ten voordele van aanpassingswerken gericht op het levenslang wonen. Ook zou kunnen worden overgegaan tot differentiatie afhankelijk van de precies uitgevoerde werken. Zo kan bijv. worden voorzien in een basisbedrag voor alle op heden in aanmerking komende huurwoningen, en een verhoogd bedrag voor in aanmerking komende huurwoningen waarvan de aanpassingswerken specifiek gericht zijn op levenslang wonen, dan wel in huur worden gegeven aan zorgbehoevende ouderen.

Uiteraard zal de investering in de regel aanleiding geven tot een herschatting van het kadastraal inkomen¹¹¹ (zie ook *infra*). Om een dergelijke ontmoedigende nevenwerking van de renovatiewerken uit de weg te gaan, is vanaf 1 januari 2007 erin voorzien dat zo'n herschatting eerst uitwerking heeft vanaf de eerste dag van het negende jaar dat volgt op de als gevolg van de renovatie vereiste aangifte.

Dit zijn opnieuw objectgebonden stimuli, want verbonden met de aanpassing van de betreffende woning.

Een bijkomend aandachtspunt voor deze en andere gewestelijke belastingvoordelen in de personenbelasting bestaat erin dat de dienst bevoegd voor de controle en de invordering van de personenbelasting een federale bevoegdheid is (FOD Financiën) en dat het verleende voordeel een gewestelijk voordeel is. Een wijziging in de wijze van attestering zou nuttig kunnen zijn, onder meer om de last voor de belastingplichtige bij de aangifte in de personenbelasting te verlichten, te vermijden dat belastingplichtigen die recht hebben op een belastingvoordeel het voordeel vergeten op te nemen in hun aangifte, alsook om eventueel misbruik te beteugelen. Voorgesteld kan worden om de attestering rechtstreeks aan de FOD Financiën te laten gebeuren. Zo kan gericht worden gecontroleerd, bijvoorbeeld in het geval waarin een belastingvermindering wordt aangevraagd waarvan geen attest automatisch werd overgemaakt aan de FOD Financiën, maar kunnen bijvoorbeeld ook reeds de nodige gegevens worden ingevuld op de aangifteformulieren die de

¹¹⁰ Hieraan is uitvoering gegeven bij 2 KB's van 25 februari 2007 tot invoeging van artikel 63/14 par. 1 t/m 3 in het KB/WIB 92, bekrachtigd bij art. 12, 5 Wet 24 juli 2008 en gewijzigd bij KB 12 juni 2009.

¹¹¹ Art. 494 WIB 92.

belastingplichtige op tax-on-web kan terugvinden. Overwogen kan worden om, naast de automatische attestering bij de FOD Financiën, tevens een kopie van het attest te bezorgen aan de belastingplichtige.

4. Een *subjectgebonden* stimulus is niet verbonden aan het onroerend goed in kwestie, maar wel aan de persoon van de *in casu* zorgbehoevende oudere. Een belastingvoordeel dat verband houdt met structurele aanpassingswerken aan een onroerend goed, kan geen subjectgebonden stimulus zijn.

Mogelijk kunnen andere maatregelen worden bedacht die kaderen binnen het huisvestingsbeleid van het gewest, die wel subjectgebonden zijn. Men kan hierbij bijv. denken aan draagbare of verplaatsbare oplossingen om kleine trappen of drempels te overwinnen met een rolstoel, aan systemen die in geval van nood automatisch in verbinding treden met een alarmcentrale zodat de oudere langer onbezorgd (alleen) kan blijven wonen etc.

Een subjectgebonden stimulus heeft als voordeel dat er geen discussie kan zijn over wie recht heeft op het belastingvoordeel, in tegenstelling tot objectgebonden stimuli, die bijvoorbeeld zowel aan de verhuurder als de huurder kunnen toekomen.

In geval van subjectgebonden stimuli zal het van belang zijn dat de aangemoedigde investeringen of ingrepen niet leiden tot onroerende incorporatie, omdat er in dat geval opnieuw sprake zal zijn van een objectgebonden maatregel. Het onroerend goed wordt immers onroerend door incorporatie in de woning. Als voorbeeld kan worden gegeven een traplift. Deze wordt (quasi) onlosmakelijk verbonden met de woning zelf, zodat deze onroerend wordt door incorporatie.

Het moet nogmaals worden benadrukt dat de maatregelen die in aanmerking komen voor een gewestelijke stimulerende maatregel in de personenbelasting, moeten kaderen binnen de bevoegdheid van het huisvestingsbeleid, zonder hierbij een onevenredige invloed te hebben op het beleid inzake gemeenschapsbevoegdheden, zoals bijv. het bejaardenbeleid etc. of federale bevoegdheden.

7. Tewerkstellingsbeleid als aanknopingspunt voor gewestelijke fiscale maatregelen in de personenbelasting

De gewesten zijn materieel bevoegd voor 12 zogenoemde bevoegdheidsclusters (zie *supra*). Eén van deze bevoegdheidsclusters is het tewerkstellingsbeleid. Zoals reeds eerder in dit rapport aangegeven, zijn een viertal specifiek toegewezen bevoegdheden binnen deze cluster relevant voor dit rapport. Het betreft:

- 2° *de programma's voor wedertewerking van de niet-werkende werkzoekenden, daarin begrepen inzake de sociale economie*¹¹²;
- 7° *het doelgroepenbeleid*;
- 8° *de bevordering van de buurtdiensten en –banen*;
- 11° *de plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen ("PWA")*.

1. Voor de eerste specifieke bevoegdheid, inzake de **wedertewerkstellingsprogramma's**, werd reeds vastgesteld dat het in beginsel zal gaan om activiteiten bij een overheidsinstantie zelf of bij een vereniging uit de non-profitsector (zie *supra*). Deze door de overheid opgezette of gesubsidieerde projecten moeten gericht zijn op activiteiten van algemeen of maatschappelijk belang.

Specifieke fiscale voordelen voor mensen die binnen deze programma's tewerk worden gesteld, kunnen worden overwogen. Rekening zal moeten worden gehouden met het feit dat de reguliere economie geen oneerlijke concurrentie wordt aangedaan en dat het non-discriminatiebeginsel wordt gerespecteerd.

2. Inzake het **doelgroepenbeleid** is er reeds op gewezen dat de gewesten onder meer bevoegd zijn voor de verminderingen van de werkgeversbijdragen voor de sociale zekerheid die vastgesteld worden in functie van de eigen kenmerken van de werknemers, alsook voor de verminderingen van de werkgeversbijdragen voor de sociale zekerheid in het algemeen voor wat betreft onder meer de sector van de sociale economie en het huispersoneel (zie *supra*).

Het betreft verminderingen van sociale zekerheidsbijdragen en gaat dus niet om belastingverminderingen of –voordelen.

Zoals reeds werd uiteengezet, moet de bevoegdheid van de gewesten inzake het doelgroepenbeleid zo ruim mogelijk worden uitgelegd (zie *supra*). De in de BWHI opgelijste maatregelen zijn slechts indicatief en vormen de ten tijde van bevoegdheidsoverdracht bestaande maatregelen. Het staat de gewesten vrij om binnen hun doelgroepenbeleid ook fiscale maatregelen in te voeren die kaderen binnen het gevoerde doelgroepenbeleid.

Mogelijke doelgroepen kunnen zijn de (zorgbehoevende) oudere zelf, dan wel bijvoorbeeld de mantelzorgers. Aangezien het opnemen van een zorgbehoevende oudere in het gezin doorgaans een

¹¹² Met uitsluiting van de programma's voor wedertewerking in de besturen en de diensten van de federale overheid of die onder het toezicht van deze overheid ressorteren en met uitsluiting van de overeenkomsten bedoeld in afdeling 5 van hoofdstuk II van het koninklijk besluit nr. 25 van 24 maart 1982 tot opzetting van een programma ter bevordering van de werkgelegenheid in de niet-commerciële sector.

aanzienlijke invloed heeft op de beschikbare tijd en de beschikbaarheid voor de arbeidsmarkt kan bemoeilijken, kan een belastingvermindering- of krediet worden overwogen voor de mantelzorger die uit werken gaat. Zo kan bijvoorbeeld worden voorgesteld om de mantelzorger die ingevolge de te verstrekken zorg – al dan niet tijdelijk – deeltijds gaat werken, een compensatie via de personenbelasting toe te kennen voor een bepaalde periode. De mantelzorger heeft dan gedurende een bepaalde periode recht op een belastingvermindering wegens mantelzorg voor een inwonende ouder(e).

Een belastingvermindering toekennen aan de zorgbehoevende oudere die alleen in zijn woning blijft wonen of eventueel bij familieleden intrekt, is minder evident. Het doelgroepenbeleid kadert immers binnen het arbeidsmarktbeleid en de zorgbehoevende oudere zal doorgaans niet meer actief zijn op de arbeidsmarkt.

3. Bij de bevoegdheid **“bevordering van de buurtdiensten en –banen”** gaat het om de ondersteuning, via een consumentensubsidie, van de organisatie van buurtdiensten en –banen, of de zgn. dienstencheques¹¹³ (zie *supra*). Dit stelsel laat particulieren toe, met financiële steun van de overheid, een beroep te doen op erkende ondernemingen die met een arbeidsovereenkomst werkzoekende werknemers in dienst nemen en uitzenden om zgn. buurtdiensten te verstrekken, met name thuishulp van huishoudelijke aard ten gunste van particulieren¹¹⁴.

Mogelijke maatregelen in de personenbelasting kunnen tweevoudig zijn.

Eenzijds is er de mogelijkheid om de voor betaling via dienstencheques in aanmerking komende diensten uit te breiden tot bijv. niet-huishoudelijke hulp voor zorgbehoevende personen / ouderen. De gewesten kunnen de regelgeving inzake de dienstencheques immers opheffen, aanvullen, wijzigen of vervangen¹¹⁵. Ook de gemeenschappen zullen ter zake mogelijk bevoegd zijn op grond van hun bevoegdheden inzake bejaardenzorg, het beleid inzake mindervaliden en / of het beleid inzake maatschappelijk welzijn. Toch werd reeds aanvaard dat de (toenmalig bevoegde) federale overheid een gelijkaardige maatregel in verband met hulp bij het toezicht op kinderen zou invoeren, maar slechts in de mate dat deze een voldoende tewerkstellingsbevorderend karakter heeft en voor zover de subsidiëring beperkt blijft tot hetgeen redelijkerwijs kan worden beschouwd als een tot de bevoegdheid van de (toenmalig bevoegde) federale overheid behorende tewerkstellingsbevorderende maatregel.¹¹⁶

De voor dienstencheques in aanmerking komende diensten kunnen mogelijk worden uitgebreid tot:

- niet-huishoudelijke hulp voor mantelzorgers of (zorgbehoevende) ouderen;
- beperkte / uitgebreide zorgtaken;
- klusjeswerken met het oog op de aanpassing van een woning aan levenslang wonen;

¹¹³ *Parl. St.* Senaat 2012-13, 2232/1, p. 127.

¹¹⁴ Voor andere activiteiten dan thuishulp van huishoudelijke aard (bijv. voor kinderopvang of bejaardenhulp) gelden bijzondere voorwaarden (zie art. 80 PW 22 december 2003). Voor moederschapshulp is er het KB van 17 januari 2006, *BS* 23 januari 2006.

¹¹⁵ *Parl. St.* Senaat 2012-13, 2232/1, 127.

¹¹⁶ Advies RvSt. nr. 43.689/1 van 12 oktober 2007 over een voorstel van wet tot wijziging van de wet van 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en –banen, *Parl. St.* Kamer 2007-08, 168/2, 6.

- kleine aanpassings- / verbouwingswerken met het oog op de aanpassing van de woning aan levenslang wonen;
- ...

4. Anderzijds zou kunnen worden voorgesteld om de huidige begrenzing van het voor belastingvermindering in aanmerking komende bedrag te verhogen voor welbepaalde doelgroepen, zoals bijv. de zorgbehoevende oudere. De belangrijkste kenmerken van de huidige regeling worden hieronder kort herhaald.

Vanaf 1 januari 2014 bedraagt de kostprijs 9 EUR voor de eerste aangeschafte dienstencheques per kalenderjaar en in principe 10 EUR voor elke dienstencheque die de aanschaf van 400 dienstencheques per kalenderjaar overschrijdt. In principe kan een gebruiker per kalenderjaar maximum 500 dienstencheques aanschaffen¹¹⁷. Voor de belastingvermindering komen de sociale dienstencheques niet in aanmerking¹¹⁸.

De belastingvermindering verbonden aan de uitgaven voor (andere dan sociale) dienstencheques, is gelijk aan 30%¹¹⁹. Het maximumbedrag waarvoor belastingvermindering kan worden verkregen, is 920 EUR (geïndexeerd voor aj 2016 is dat 1.400 EUR)¹²⁰. Dit maximumbedrag geldt gezamenlijk voor de uitgaven voor dienstencheques en uitgaven voor PWA-cheques en is te beoordelen per belastingplichtige en in geval van gemeenschappelijke aanslag dus niet per gezin. Indien een belastingplichtige dus reeds voor 1.400 EUR dienstencheques heeft, kan hij voor iedere bijkomende EUR die hij uitgeeft aan diensten- of PWA-cheques, geen beroep meer doen op de belastingvermindering. Voor de overige voorwaarden wordt verwezen naar art. 63/10 KB/WIB 92 en 145/21 - 145/23 WIB 92.

Het gedeelte van de gewestelijke belastingvermindering voor PWA- en dienstencheques dat niet kan worden aangerekend op de verschuldigde personenbelasting, wordt omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet. Het is echter enkel terugbetaalbaar indien de progressief belastbare inkomsten van de belastingplichtige de som van 15.220 EUR (geïndexeerd voor aj 2016: 26.360 EUR) niet overschrijdt¹²¹.

Het Vlaamse Gewest zou de begrenzingen van 920 EUR (voor aanslagjaar 2016: 1.400 EUR) en 15.220 (voor aanslagjaar 2016: 26.360 EUR) kunnen aanpassen voor welbepaalde bevolkingscategorieën, zoals bijv. de mantelzorger met inwonende, al dan niet zorgbehoevende, oudere. Ook kan deze begrenzing mogelijk worden verhoogd voor ouderen die in hun eigen woning blijven wonen, dan wel intrekken bij familieleden, maar die meer huishoudelijke hulp nodig hebben dan het equivalent is van 1.400 EUR aan maaltijdcheques (*i.e.* 155,5 cheques of gemiddeld 3 uur hulp per week).

¹¹⁷ Zie KB 12 december 2001, zoals herhaaldelijk gewijzigd.

¹¹⁸ Sociale dienstencheques zijn dienstencheques waarvan de wettelijke basis vervat ligt in de PW 17 juni 2009 en die erop gericht zijn om personen met een laag inkomen, tegen een prijs die gelijk is aan of lager dan die van normale dienstencheques na belastingvermindering of belastingkrediet, de kans te geven ook een beroep te doen op het stelsel van dienstencheques, zie MvT, *Parl.St.* Kamer 2008-2009, nr. 2170/1, p. 12.

¹¹⁹ Art. 145/21 WIB 92.

¹²⁰ Art. 145/21 WIB 92.

¹²¹ Art. 145/23, §2, lid 1, resp. lid 2 WIB 92.

Bij de invoering van deze maatregelen moet het Vlaamse Gewest wel rekening houden met de vereiste dat de maatregel een voldoende tewerkstellingsbevorderend karakter heeft en dat de subsidiëring beperkt blijft tot hetgeen redelijkerwijs kan worden beschouwd als een tot de bevoegdheid van het gewest behorende tewerkstellingsbevorderende maatregel. De (persoonsgebonden) bevoegdheden van de gemeenschappen mogen niet onnodig worden ingeperkt, bemoeilijkt of verstoord.

5. Enkele mogelijke maatregelen die een gewest op grond van de bevoegdheid inzake **plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen** zou kunnen nemen ter ondersteuning van de gezinsgeïntegreerde ouderenzorg zouden kunnen zijn i) een aangepast vergoedingsbeleid voor wat betreft activiteiten die kaderen binnen de thuis-ouderenzorg en die buiten de reguliere arbeidscircuits vallen, ii) een aangepast beleid voor wat betreft maximaal toegelaten aantal uren die de werkloze mag presteren en/of de categorieën van gebruikers en/of toegelaten activiteiten en iii) een verhoogd aantal of verhoogd bedrag dat voor bepaalde categorieën van gebruikers voor belastingvermindering in aanmerking kan komen.

Er moet worden herhaald dat de belastingvermindering voor PWA- en dienstencheques een plafond heeft (aanslagjaar 2016: 1.400 EUR), zodat de PWA-cheques geen aanleiding zullen geven tot een belastingvermindering indien dit bedrag reeds werd uitgegeven voor (niet sociale) dienstencheques.

Ook voor dit specifieke bevoegdheidsdomein moet het Vlaamse Gewest rekening houden met de vereiste dat de voorgestelde maatregel een voldoende tewerkstellingsbevorderend karakter heeft en de bevoegdheden van de andere overheden niet onnodig inperkt, bemoeilijkt, onmogelijk maakt of verstoort.

8. Andere mogelijke maatregelen in de personenbelasting

8.1 Belastingvermeerdering met vrijstelling van vermeerdering voor bepaalde kwalificerende woningen

Recent is een groot maatschappelijk debat op gang gekomen omtrent een zogenaamde *tax shift*, waarbij sommigen van oordeel zijn dat niet-arbeidsgerelateerde inkomsten, zoals inkomsten uit onroerende goederen, meer moeten worden belast.

Sinds de inwerkingtreding van de zesde staatshervorming hebben de gewesten de bevoegdheid om belastingvermeerderingen in te voeren in de gewestelijke aanvullende personenbelasting. Deze belastingvermeerderingen moeten steeds proportioneel (en nooit forfaitair) zijn en verbonden zijn aan een materiële bevoegdheid van het gewest¹²². Ingevolge de zesde staatshervorming is de bevoegdheid van de gewesten inzake huisvesting uitgebreid met *“de specifieke regels betreffende de huur van voor bewoning bestemde goederen of delen ervan”*¹²³.

Het is denkbaar om de gezins-geïntegreerde ouderenzorg onrechtstreeks fiscaal te stimuleren door middel van een gewestelijke belastingvermeerdering. Een mogelijke, fiscale stimulus voor de belastingplichtige eigenaar, vruchtgebruiker ... om de (verhuur)woning aan te passen of te vernieuwen zodat deze geschikt is voor levenslang wonen, kan erin bestaan een gewestelijke belastingvermeerdering niet toe te passen indien de betreffende woning voldoet aan welbepaalde vereisten. Als vereiste kan bijvoorbeeld worden gesteld dat het onroerend goed geschikt moet zijn voor bewoning door een al dan niet zorgbehoevende oudere of geschikt moet zijn voor gebruik als kangoeroewoning etc. Voor de belastingplichtigen die eigenaar, vruchtgebruiker ... zijn van meerdere woningen, zou de vermeerdering bijvoorbeeld kunnen worden gefractioneerd, zodat de algemene vermeerdering proportioneel wordt verminderd met het aandeel van in aanmerking komende woningen in het vermogen van de belastingplichtige. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

Veronderstel een belastingvermeerdering van standaard 10% en een belastingplichtige die 5 woningen in eigendom, vruchtgebruik ... heeft. Indien bijv. drie van deze woningen voldoen aan de vereisten van levenslang wonen, dan zal de belastingvermeerdering geen 10%, maar $10\% - (10\% \times 3/5) = 4\%$ bedragen.

Varianten op deze werkwijze en andere alternatieven zijn denkbaar bij de ontwikkeling van een onrechtstreekse fiscale stimulus door middel van een belastingvermeerdering, al dan niet gepaard gaande met een voorwaardelijke tempering ervan¹²⁴.

¹²² Art. 5/5, § 2, 2^e lid BFW.

¹²³ Art. 6 §1, IV, 2^o BWHL.

¹²⁴ Een aandachtspunt inzake gewestelijke belastingvermeerderingen is dat niet is gespecificeerd op welke inkomsten of grondslag deze vermeerderingen moeten worden berekend. Bepaalde auteurs menen dat deze louter kunnen worden toegepast op de gewestelijke opcentiemen die betrekking hebben op de inkomsten die met de materiële bevoegdheid van het gewest verband houden. Zie C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, p. 29-30, met uitgewerkt voorbeeld inzake een belastingvermeerdering op onroerende inkomsten. Deze conclusie volgt niet automatisch uit de BFW, noch uit de voorbereidende werken ervan, zodat de door de bijzondere wetgever beoogde draagwijdte en slagkracht van gewestelijke belastingvermeerderingen vooralsnog onduidelijk blijft.

Het is aldus, minstens fiscaaltechnisch, mogelijk om een onrechtstreeks voordeel toe te kennen in verband met de aanpassing aan het gezins-geïntegreerd of langer zelfstandig wonen door ouderen, door middel van de invoering van een belastingvermeerdering voor alle woningen die niet voldoen aan welbepaalde vooropgestelde criteria. De woningen die wel aan deze criteria voldoen of worden aangepast om aan deze criteria te voldoen, weze zij al dan niet verhuurd of voor verhuur bestemd, worden desgevallend immers vrijgesteld van deze belastingvermeerdering.

8.2 Grond- en Pandenbeleid - Belastingvermindering voor renovatieovereenkomsten¹²⁵

In het kader van het Vlaamse Grond- en Pandenbeleid, heeft de Vlaamse wetgever sinds 2009 een belastingvermindering voor renovatieovereenkomsten ingevoerd. De kredietgever-natuurlijke persoon die een renovatieovereenkomst afsluit kan mits naleving van bepaalde voorwaarden, een jaarlijkse belastingvermindering genieten.

Een renovatieovereenkomst is een overeenkomst waarvan de oorzaak is gelegen in de renovatie van een onroerend goed dat sinds ten hoogste vier opeenvolgende jaren is opgenomen in één of meer van de hierna volgende registers of inventarissen: leegstandsregister, inventaris van leegstaande of verwaarloosde bedrijfsruimten, lijst van ongeschikte en/of onbewoonbare woningen en verwaarloosde gebouwen en/of woningen, en dat na renovatie bestemd is om te dienen tot hoofdverblijfplaats van ten minste één van de kredietnemers voor in principe een periode van ten minste acht opeenvolgende jaren. De overeenkomst die aan specifieke voorwaarden inzake rentevoet, vorm en vermeldingen moet beantwoorden, heeft een looptijd van ten hoogste 30 jaar.

De kredietnemer is een natuurlijke persoon en tijdens de duur van de overeenkomst is hij geen kredietgever of -nemer bij een andere renovatieovereenkomst. Ook de kredietgever moet een natuurlijke persoon zijn. Hij moet onderworpen zijn aan de personenbelasting. Hij is in de periode van 5 jaar voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst geen zakelijk gerechtigde op het te renoveren onroerend goed. Gedurende de looptijd van de overeenkomst is hij evenmin kredietnemer bij een andere renovatieovereenkomst.

De belastingvermindering wordt berekend op basis van de bedragen die ter beschikking werden gesteld in het kader van één of meer renovatieovereenkomsten en bedraagt 2,5% van de berekeningsgrondslag. Als berekeningsgrondslag geldt het rekenkundig gemiddelde van alle ter beschikking gestelde bedragen op 1 januari en 31 december van het belastbare tijdperk. De berekeningsgrondslag bedraagt ten hoogste 25.000 EUR per belastingplichtige. De belastingvermindering wordt toegestaan voor een termijn gelijk aan het aantal opeenvolgende volle jaren waarin het onroerend goed gebruikt wordt als hoofdverblijfplaats van ten minste één van de kredietnemers. Zij wordt voor het eerst toegestaan in het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het onroerend goed bestemd wordt tot hoofdverblijfplaats van ten minste één van de kredietnemers.

¹²⁵ Artt. 3.1.3 t.e.m. 3.1.9 j° art. 7.5.1 van het Decreet van 27 maart 2009 betreffende het grond- en pandenbeleid (hierna "Grond- en Pandendecreet"), zoals laatst gewijzigd bij art. 62 en 108 Decreet 19 december 2014 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2015, BS 30 december 2014 (1^e ed.).

De belastingvermindering wordt met de personenbelasting verrekend na aftrek van de overige verrekenbare en niet-terugbetaalbare bestanddelen. Het eventuele overschot wordt niet terugbetaald en is niet overdraagbaar¹²⁶.

De bestaande fiscale regeling voor renovatieovereenkomsten kan inspiratie bieden voor twee verschillende mogelijke maatregelen. Enerzijds kan worden overwogen om de bestaande regeling te wijzigen en anderzijds kan worden overwogen om een aparte, gelijkaardige regeling in te voeren voor woningen die worden aangepast aan de vooropgestelde criteria om te kwalificeren als geschikte woning voor levenslang wonen of voor aanpassingen aan woningen die een gezins-geïntegreerde ouderenzorg mogelijk moeten maken.

Uitbreiding regeling belastingvermindering voor renovatieovereenkomsten

Een eerste mogelijkheid bestaat erin om de huidige fiscale gunstregeling voor renovatieovereenkomsten aan te passen, zodat ook aanpassingswerken die het levenslang wonen of de gezins-geïntegreerde ouderenzorg mogelijk maken, worden aangemoedigd.

Dit kan door verschillende voorwaarden voor deze belastingvermindering aan te passen of toe te voegen.

Ten eerste kan worden overwogen om het toepassingsgebied uit te breiden tot woningen die niet op één van de vier vermelde lijsten vermeld staan, indien deze worden gerenoveerd, rekening houdend met bepaalde criteria die gericht zijn op het levenslang wonen of de gezins-geïntegreerde ouderenzorg. Hierbij kan worden gedacht aan de renovatie van een hoeve tot een kangoeroewoning of de renovatie van een oude woning tot een woning die voldoet aan alle noden van een zorgbehoevende oudere. Onder deze noden kan gebeurlijk worden verstaan voldoende brede deuren zodat men zich ook met een rolstoel gemakkelijk doorheen het huis kan verplaatsen, de aangepaste hoogte van stopcontacten, hoogte van keukentoestellen etc. Deze uitbreiding van de belastingvermindering voor renovatieovereenkomsten is niet dezelfde als deze die in het kader van het huisvestingsbeleid werd besproken. Deze laatste komt immers de eigenaar of houder van een zakelijk recht op de woning ten goede, terwijl de hier bedoelde belastingvermindering de private financier van de renovatie ten goede komt.

Ten tweede kan worden overwogen om de maximale hoogte van de belastingvermindering (op heden 625 EUR) te verhogen indien de gerenoveerde woning voldoet aan voormelde criteria inzake levenslang wonen en / of gezins-geïntegreerde ouderenzorg. Hiertoe kan de huidige maximale berekeningsgrondslag van 25.000 EUR voorwaardelijk worden verhoogd, dan wel het toegepaste percentage van 2,5%.

Ten derde kan worden overwogen om de bestaande *zuivere* belastingvermindering om te vormen tot een in een belastingkrediet omzetbare belastingvermindering of een zuiver belastingkrediet. De huidige niet overdraagbaarheid en niet terugbetaalbaarheid vormen een rem op de effectiviteit van de mogelijke maatregel.

¹²⁶ Art. 3.1.8, §5 Grond- en Pandendecreet.

Invoeren van een nieuwe gelijkaardige maatregel

De belastingvermindering voor renovatieleningen komt ten goede aan de kredietgever-natuurlijke persoon die een lening geeft aan een kredietnemer die een in aanmerking komende woning wil renoveren. Deze voorwaarden zijn vrij strikt. Veel mensen die renoveren, verbouwen of aanpassingswerken uitvoeren aan woningen, lenen hiervoor niet bij een natuurlijke persoon, maar bij een financiële instelling. Bijgevolg vallen een heel groot gedeelte van de renovatieprojecten reeds buiten het mogelijke toepassingsgebied van de renovatieovereenkomst.

Indien men een fiscaal voordeel zou willen toekennen aan de renovator van vervallen, verkrotte of vernielde woningen – en niet aan diens private financier die aan de personenbelasting onderworpen is– of indien men het fiscaal voordeel zou willen uitbreiden naar renovaties die niet door een private aan de personenbelasting onderworpen financier worden bekostigd, is het aangewezen om een gelijkaardige, maar meer op maat gesneden maatregel in te voeren.

Een mogelijke maatregel zou kunnen zijn om een belastingvermindering toe te kennen aan de kredietnemer die een in aanmerking komende (vervallen) woning wenst te renoveren, rekening houdend met voormelde criteria gericht op het levenslang wonen of de gezins-geïntegreerde ouderenzorg. Deze belastingvermindering sluit nauw aan bij de mogelijke belastingvermindering of – krediet zoals besproken in verband met het huisvestingsbeleid. Beide komen immers toe aan de eigenaar of houder van een zakelijk recht op de woning. Louter de kenmerken van de in aanmerking komende woning verschillen (mogelijk).

Het toepassingsgebied uitbreiden tot andere financiers dan private financiers die aan de personenbelasting zijn onderworpen is niet mogelijk, aangezien het gewest enkel fiscale voordelen kan invoeren in de personenbelasting.

9. Brussel

Het grondgebied van het Vlaamse Gewest en van de Vlaamse Gemeenschap overlappen niet volledig. Met name heeft de Vlaamse Gemeenschap bevoegdheden in zowel Vlaanderen als in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voor wat betreft welbepaalde materies. Het Vlaamse Gewest beperkt zich tot Vlaanderen en omvat dus niet het grondgebied dat tot het Brussels Hoofdstedelijk gewest behoort. Maatregelen die het Vlaamse Gewest in de aanvullende gewestelijke personenbelasting neemt, zullen slechts van toepassing zijn op de belastingplichtigen wiens fiscale woonplaats in het Vlaamse Gewest is gelegen.

Deze maatregelen zullen aldus niet van toepassing zijn op een belastingplichtige die zijn fiscale domicilie buiten het Vlaamse Gewest heeft. De gewestelijke personenbelasting wordt gelokaliseerd in het gewest waarin de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar zijn fiscale woonplaats heeft. Bij de uitoefening van zijn bevoegdheden moet het gewest evenwel het vrij verkeer van personen, kapitaal, diensten en goederen eerbiedigen, ook binnen een Belgische context. Met betrekking tot de eigen woning heeft dit bijvoorbeeld tot gevolg dat ten aanzien van belastingplichtigen die voor de personenbelasting gelokaliseerd worden in het Vlaamse Gewest, dit gewest zich niet kan beperken tot enkel voordelen voor een eigen woning die in datzelfde gewest gelegen is. Een dergelijke beperking is immers in strijd met voormelde fundamentele vrijheden. De eigen woning kan in het buitenland gelegen zijn of in een ander gewest en bijv. om beroepsredenen niet door de belastingplichtige zelf worden betrokken¹²⁷. Aangaande de eigen woning is er bijgevolg geen volledig parallellisme tussen het gewest waar de belastingplichtige is gevestigd en die het voordeel voor de eigen woning toestaat en de ligging van de eigen woning.

Enkel de federale overheid en de gewesten, met uitsluiting van de gemeenschappen, beschikken over fiscale bevoegdheden in de personenbelasting. Een gewestelijk belastingvoordeel komt enkel toe aan de fiscale inwoners van het betreffende gewest. Dat doet een specifiek probleem rijzen indien men ook de inwoners van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest die aangesloten zijn bij Vlaamse uni-communautaire instellingen, een voordeel wil toekennen. Zij kunnen niet genieten van een Vlaams belastingvoordeel in de personenbelasting.

¹²⁷ Zie *Parl. St. Kamer 2012-13, 2974/1, 25-29* en B. PEETERS en N. PLETS, “De fiscale aspecten van de zesde staathervorming: nieuwe perspectieven voor de gewesten zodra de gordiaanse bevoegdheidsknoop ontward is”, J. VELAERS e.a. (eds.), *De zesde staathervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Maklu, 2014, nr. 40-41; C. DELAERE *De nieuwe personenbelasting na de zesde staathervorming*, Biblo, Kalmthout, 2014, p. 38.

10. Impact op andere (gewestelijke) belastingen

10.1 Onroerende voorheffing

De Administratie gaat over tot herschatting van het kadastraal inkomen ("KI") van de vergrote, herbouwde of aanzienlijk gewijzigd onroerende goederen van alle aard (bijv. een woning)¹²⁸. Het KI vormt de heffingsgrondslag voor onder meer de onroerende voorheffing (die een gewestelijke belasting is) en de in de personenbelasting forfaitair bepaalde onroerende inkomsten uit in België gelegen niet-verhuurde of voor private bewoning verhuurde onroerende goederen.

Indien de belastingplichtige overgaat tot een aanpassing of renovatie van een woning, zal het KI van die woning in principe ingevolge herschatting meer bedragen dan voor de renovatie of aanpassing. De heffingsgrondslag voor zowel de onroerende voorheffing als de personenbelasting (tenzij het KI is vrijgesteld) verhoogt aldus, met telkens een hogere belasting tot gevolg. Dit kan een ontradend of demotiverend effect hebben op de belastingplichtige die een woning wenst aan te passen in het kader van gezins-geïntegreerde ouderenzorg of levenslang wonen.

Een mogelijke stimuleringsmaatregel zou er in kunnen bestaan om de verhoging van het KI ingevolge de omvang van de renovatie- of aanpassingswerken te neutraliseren voor een bepaalde periode. Dit verhoogd KI leidt immers tot een hogere verschuldigde onroerende voorheffing. Door deze verhoging van het KI en dus ook van de onroerende voorheffing gedurende een aantal jaren te neutraliseren, zal de belastingplichtige gedurende die jaren niet de verhoogde onroerende voorheffing moeten betalen.

Deze mogelijke stimuleringsmaatregel is strikt genomen geen fiscale stimulus in de personenbelasting, maar behoort wel tot de mogelijkheden waarvoor het gewest bevoegd is. Ook aan deze hypothese zijn evenwel enkele knelpunten verbonden.

Ten eerste geldt ook hier dat het territoriale toepassingsgebied van de maatregel is beperkt door de grenzen van het gewest. Dergelijke maatregel kan door het Vlaamse Gewest niet worden ingevoerd voor onroerende goederen die niet binnen het gewest zijn gelegen. Of men kan genieten van deze maatregel is dus niet afhankelijk van de fiscale woonplaats van de belastingplichtige, maar van de ligging van het onroerend goed in kwestie.

Ten tweede geldt dat de onroerende voorheffing verschuldigd is door de eigenaar, vruchtgebruiker, bezitter, erfpachter of opstalhouder¹²⁹. Zij wordt niet geheven ten laste van de huurder. Bijgevolg kan een fiscaal voordeel onder de vorm van een vermindering van de onroerende voorheffing niet rechtstreeks worden toegekend aan huurders die mogelijk de nodige aanpassingswerken uitvoeren en/of financieren. Om aan dit knelpunt te verhelpen bestaat een precedent betreffende de vermindering van de onroerende voorheffing voor de eigen woning van gezinnen met meerdere kinderen ten laste. Artikel 2.1.5.0.1, §1, 2° VCF bepaalt dat de onroerende voorheffing wordt verminderd voor de woning die op 1 januari van het aanslagjaar wordt betrokken door een gezin met ten minste twee kinderen die daar volgens het bevolkingsregister hun woonplaats hebben en die in aanmerking komen voor kinderbijslag. Deze vermindering kwam oorspronkelijk enkel de eigenaar

¹²⁸ Art. 494, §1, 2° WIB 92.

¹²⁹ Art. 251 WIB 92 en art. 2.1.2.0.1 VCF.

van de eigen woning ten goede en had tot gevolg dat huurders verstoken bleven van het financiële voordeel dat men gezinnen met meerdere kinderen wenste te verlenen. De toenmalige regering vond dit onwenselijk en heeft vervolgens bepaald dat de verlaging van de onroerende voorheffing aan de eigenaar van het gehuurde goed zou worden toegekend, aangezien hij de belastingplichtige is en dus enkel hij in aanmerking *kan* komen voor een vermindering. Tegelijk werd deze eigenaar verplicht om de vermindering die hij geniet, integraal te verrekenen met de huurprijs “niettegenstaande elk beding dat strijdig is daarmee”¹³⁰. De verrekening van de vermindering van onroerende voorheffing is bijgevolg van openbare orde.

Er is dus reeds een precedent dat als inspiratiebron zou kunnen dienen voor een eventuele vermindering van de onroerende voorheffing voor woningen die voldoen aan bepaalde vereisten die kaderen binnen het gewenste huisvestingsbeleid dat rekening houdt met de gezins-geïntegreerde ouderenzorg.

Enkele mogelijke knelpunten met betrekking tot dit precedent zijn de afbakening van de gewestelijke bevoegdheden en het non-discriminatiebeginsel. Bij de uitwerking van dergelijke maatregelen zal de decreetgever er voor moeten zorgen dat het Vlaamse Gewest de eigen bevoegdheden niet overschrijdt. De gewestelijke bevoegdheid inzake huisvestingsbeleid omvat tevens de huisvesting van huurders, zodat de niet-overschrijding van de bevoegdheden ter zake niet onoverkomelijk hoeft te zijn. Wel moeten de grenzen van de eigen bevoegdheden nauwlettend in het oog worden gehouden. Tevens zal men steeds voor ogen moeten houden dat men het non-discriminatiebeginsel niet schendt. Zo rijst inzake de bestaande “vermindering voor kroostrijke gezinnen” mogelijk de vraag of de eigenlijke doelstelling ervan niet de financiële ondersteuning is van deze gezinnen (wat een gemeenschapsbevoegdheid is). Ook kan de vraag rijzen of het wel een zuiver fiscale maatregel is. Het voordeel wordt immers toegekend aan de eigenaar (*s.l.*) van het onroerend goed, terwijl de economische begunstigde de huurder is. Indien zou moeten worden besloten dat het om de uitoefening van een gemeenschapsbevoegdheid gaat, moet men zich tevens afvragen of dit geen discriminatie in zich draagt, aangezien deze ondersteuning in het kader van een gemeenschapsbevoegdheid, enkel aan inwoners van het Vlaamse Gewest wordt gegeven.

Tot slot: voor de vaststelling van de heffingsgrondslag van de onroerende voorheffing is het gewest bevoegd¹³¹. Het is niet verplicht om hiervoor het KI te hanteren, maar dit kan wel. Voorlopig heeft het Vlaamse Gewest nog niet geopteerd om een eigen heffingsgrondslag te introduceren. Het staat het gewest bijvoorbeeld vrij om (al dan niet tijdelijk) een historisch KI, of nog een andere grondslag te hanteren.

De gewesten hebben geen enkele bevoegdheid ten aanzien van de heffingsgrondslag in de personenbelasting. Bijgevolg kan het gewest een eventuele verhoging van het KI en de invloed daarvan op de verschuldigde personenbelasting, in de personenbelasting niet rechtstreeks remediëren. Het gewest kan in de personenbelasting dit enkel middels het invoeren van een belastingvermindering- of krediet.

¹³⁰ Art. 2.1.5.0.4 VCF.

¹³¹ Art. 4, §2 BFW.

10.2 Successierechten en registratiebelasting op onroerende goederen

De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen te regelen van onder meer de volgende gewestelijke belastingen:

- het verkooprecht van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;
- de registratiebelasting op :
 - a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;
 - b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder mede-eigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745quater en 745quinquies van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeldheid is;
- het belasting op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen
- de successierechten.

Aanpassings- of renovatiewerken verhogen mogelijk de waarde van het betreffende onroerend goed.

Registratiebelastingen en successierechten worden (c.q. subsidiair) bepaald op de objectieve verkoopwaarde van het onroerend goed dat wordt overgedragen onder de levenden, resp. na overlijden. Als gevolg van renovatie- en aanpassingswerken kan bijgevolg de (c.q. subsidiaire) belastbare grondslag voor een verdeling, schenking of vererving van het betreffende onroerend goed verhogen. Een mogelijk gevolg is dan dat de door de begiftigde of de erfgenaam verschuldigde registratiebelasting of successierechten, ook meer kunnen bedragen.

Om hieraan tegemoet te komen, zou de decreetgever de invloed van de waardestijging ingevolge de aanpassings- of renovatiewerken op de heffingsgrondslag van de registratiebelasting en de successierechten kunnen neutraliseren. Zo zou men kunnen overwegen om bijvoorbeeld de verkoopwaarde van het onroerend goed die als (c.q. subsidiaire) heffingsgrondslag in aanmerking wordt genomen, te bepalen vóór de uitvoering van de betreffende werken. Indien de registratiebelasting of de successierechten verschuldigd zouden worden binnen een bepaalde periode na de uitvoering van de werken (bijv. 10 jaar), wordt dan voor de berekening van de (c.q. subsidiaire) grondslag van voormelde belastingen rekening gehouden met de waarde van het onroerend goed vóór de uitvoering van de werken.

11. Fiscale stimuli buiten de gewestelijke aanvullende personenbelasting

De stimulering van woningen die geschikt zijn voor levenslang wonen of voor gezins-geïntegreerde ouderenzorg, kan ook onrechtstreeks gebeuren, met name door bijv. de investering in bepaalde (vastgoed)ondernemingen te stimuleren. In de personenbelasting kan dit enkel middels het invoeren van belastingverminderingen of –kredieten die voldoende verband houden met een gewestelijke bevoegdheid. Voor wat betreft de onroerende voorheffing, de successierechten en de registratiebelastingen kan de Vlaamse decreetgever ook ingrijpen in de belastbare grondslag, bijvoorbeeld door vrijstellingen in te voeren.

11.1 Successierechten en registratiebelastingen

Op heden is reeds voorzien in een vrijstelling van successierechten voor deelnemingen in een vastgoedbeleggingsvennootschap met een vast aantal rechten van deelneming (BEVAK) die door de Vlaamse Regering is erkend in het kader van de financiering en de realisatie van serviceflatgebouwen of woningcomplexen met dienstverlening¹³².

De voorwaarden voor deze vrijstelling zijn vandaag zeer strikt en de regeling is aflopend. De vrijstelling geldt immers slechts voor deelnemingsrechten die uiterlijk in het jaar 2005 zijn verworven door de overledene of zijn echtgenoot¹³³.

Een gelijkaardige vrijstelling zou kunnen worden ingevoerd voor meer recent verworven deelnemingsrechten in dergelijke BEVAK's, deelnemingsrechten en aandelen in andere vennootschappen die zich toelagen op de creatie van bijv. assistentiewoningen of op de thuisverzorging van niet ernstig hulpbehoevende ouderen, etc.

Deze vrijstellingen kunnen niet enkel in de successierechten, maar gebeurlijk ook in de registratiebelastingen worden ingevoerd. Net als al dan niet voorwaardelijke verminderingen of verlaagde tarieven.

11.2 Onroerende voorheffing

De onroerende voorheffing is een zuiver gewestelijke belasting op het inkomen uit onroerende goederen¹³⁴. Het gewest kan een belastingvoordeel toekennen voor alle woningen die worden aangepast met het oog op de gezins-geïntegreerde ouderenzorg, door een (voorwaardelijke) vermindering of vrijstelling van de onroerende voorheffing in te voeren. Zo zou kunnen worden voorgesteld om een vermindering van onroerende voorheffing toe te kennen, indien de woning op

¹³² Art. 2.7.6.0.1 VCF.

¹³³ Voor een korte toelichting, zie T. CARNEWAL en S. VANMALE, "Vrijstellingen voor assistentiewoningen", www.monkey.be.

¹³⁴ GwH 19 september 2007, nr. 119/2007, B.8, zoals recentelijk nog bevestigd door het Grondwettelijk Hof, GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014, B.10.

een bepaalde manier is verbouwd of aangepast aan levenslang wonen. Gebeurlijk kan deze vermindering slechts voor een bepaalde periode worden toegekend (zie *supra*).

Oud artikel 253, §1, 1°bis WIB 92 voorzag in een uitdrukkelijke vrijstelling van onroerende voorheffing *“van de onroerende goederen of delen van onroerende goederen welke gelegen zijn in het Vlaams gewest en welke door een openbaar bestuur of een belastingplichtige die geen winstoogmerk nastreeft worden aangewend als bejaardenvoorziening uitgebaat door een rechtspersoon, zoals bedoeld in artikel 5 van het decreet van 5 maart 1985 houdende regeling van de erkenning en subsidiëring van voorzieningen voor bejaarden”*.

Deze bepaling was er op gericht om investeringen in deze onroerende goederen die door dergelijke rechtspersonen worden uitgebaat aan te moedigen en is niet hernomen in de VCF. De Vlaamse wetgever gaat er van uit dat deze vrijstelling valt onder de algemene vrijstelling van onroerende goederen die zonder winstoogmerk worden bestemd voor het vestigen van rusthuizen¹³⁵.

Deze vrijstelling kan worden uitgebreid tot onroerende goederen die niet noodzakelijk zonder winstoogmerk worden uitgebaat als rusthuizen, assistentiewoningen etc.

Behalve een vrijstelling van onroerende voorheffing, kan ook een (voorwaardelijke) vermindering van onroerende voorheffing of een lager tarief worden ingevoerd.

Zo bestaan er op heden bijvoorbeeld reeds voorwaardelijke verminderingsmaatregelen die kunnen worden toegekend op grond van de hoedanigheid van de belastingplichtige of bewoner van het pand, zoals bijv. wegens een bepaalde kinderlast (zie *supra*), voor gehandicapten, grootoorlogsverminkten etc¹³⁶. Een voorwaardelijke vermindering of vrijstelling voor mantelzorgers of voor bewoners van kangoeroewoningen behoren bijv. tot de mogelijkheden.

¹³⁵ Parl. St. VI. Parl. 2013-14, nr. 2210/1, p. 14. De decreetgever verwoordt het als volgt: *“Sinds artikel 12, §1, van het WIB 92 expliciet melding maakt van de rusthuizen, is bovenvermelde bepaling overbodig geworden. Deze vrijstelling wordt in de praktijk dan ook niet langer toegepast op basis van artikel 253, eerste lid, 1°bis, van het WIB 92, maar op basis van artikel 253, eerste lid, 1°, van het WIB 92.”*

¹³⁶ Zie art. 2.1.5.0.2 VCF.

12. *Caput selectum*: containerwoningen

12.1 *Containers voor inwonende ouderen: onroerende voorheffing en personenbelasting*

De onroerende voorheffing wordt vastgesteld op basis van het kadastraal inkomen (KI)¹³⁷.

Het KI vertegenwoordigt het geschat, gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar van een in België gelegen gebouw of ongebouwd onroerend goed en van het materieel en de outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn¹³⁸.

Onder “gebouwde en ongebouwde onroerende goederen” worden hierbij enkel verstaan de onroerende goederen uit hun aard¹³⁹. Enkel materieel en outillage kunnen een KI krijgen omdat ze onroerend door bestemming zijn.

Containers voor inwonende ouderen zijn geen materieel en outillage, en kunnen dus enkel een KI toegekend krijgen, indien ze onroerend uit hun aard zijn. De term “onroerend goed” is niet gedefinieerd in het fiscaal recht, zodat naar het gemeen recht moet worden teruggegrepen om hier invulling aan te geven. Het gemeen recht is het Burgerlijk Wetboek dat in zijn artikelen 517 e.v. bepaalt wat onder de term “onroerend goed” moet worden begrepen.

De kwalificatie als “gebouw” is in deze van belang. Een gebouw is onroerend uit zijn aard en behoort in principe een KI te worden toegekend. Dit KI is vervolgens de grondslag voor de onroerende voorheffing¹⁴⁰.

Om onroerend te zijn, vereiste oudere rechtspraak en rechtsleer dat een goed niet zonder (aanzienlijke) schade kon worden losgemaakt van de grond (onroerend uit zijn aard) of van een ander onroerend goed (onroerend door bestemming). Deze interpretatie werd inmiddels verlaten en deze strenge voorwaarde is versoepeld. In 1988 heeft het Hof van Beroep van Bergen – uitgaand van de klassieke interpretatie – wel nog beslist dat stacaravans niet onroerend zijn uit hun aard vermits onder meer hun duurzame aansluiting op het elektriciteits- of waternet gemakkelijk kan worden losgekoppeld en dit ook geldt voor de steunen die worden gebruikt om hun stabiliteit te verzekeren.

Enkele maanden na dit arrest van het Hof van Beroep van Bergen heeft het Hof van Cassatie duidelijk gesteld dat benzinepompen die in de grond verankerd zijn en daarop met bouten bevestigd, alsook de bijhorende tanks die in de grond liggen, als onroerend uit hun aard moeten worden beschouwd, omdat deze aldus stevig en duurzaam met de grond zijn verbonden. Hierdoor zijn deze onroerend uit hun aard en niet louter door bestemming, omdat zij een integrerend deel uitmaken van de grond en aldus met gebouwen moeten worden gelijkgesteld¹⁴¹. Hiermee ging het hoogste rechtscollege van het land in tegen de opvatting zoals toegepast door het Hof van Beroep te Bergen in zijn arrest van 27 mei 1988.

¹³⁷ Art. 2.1.3.0.1 VCF.

¹³⁸ Art. 471 WIB 92.

¹³⁹ S. JANSSENS, *Onroerende voorheffing*, Mechelen, Kluwer, 2013, 33.

¹⁴⁰ Art. 2.1.3.0.1 VCF.

¹⁴¹ Cass. 15 september 1988, *Arr. Cass.*, 1988-89, 60; *Bull.* nr. 684, p. 1264.

Een relevant arrest is dat van 16 maart 2000 van het Hof van Beroep van Gent. In navolging van de visie van het Hof van Cassatie, besluit het Hof van Beroep te Gent dat de stacaravans in kwestie een "gebouw" zijn, waardoor er inderdaad een KI mocht worden toegekend en bijgevolg ook onroerende voorheffing kon worden geheven¹⁴².

Dit arrest is relevant, omdat de stacaravans in kwestie veel gelijkenissen vertonen met de containers voor inwonende ouderen. Ze zijn immers met de grond verbonden, doorgaans aangesloten op nutsvoorzieningen, in principe bedoeld om gedurende langere tijd op eenzelfde plaats te blijven staan en lenen zich veelal ook tot – soms permanente – bewoning.

Uit deze rechtspraak volgt dat niet iedere stacaravan als onroerend uit zijn aard moet worden gekwalificeerd. Wel stelt het Hof dat voormelde kenmerken van de betreffende stacaravans, voldoende zijn om te besluiten dat deze onroerend zijn uit hun aard en terecht aan onroerende voorheffing onderworpen zijn geweest. De argumentatie dat stacaravans in principe verplaatsbaar (kunnen) zijn en dus een roerend karakter hebben, werd door het Hof niet aanvaard.

Andersluidende, recente rechtspraak is naar ons weten vooralsnog niet gepubliceerd.

In een ander, recenter arrest van 14 februari 2008 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat rolkranen die bedoeld zijn om schepen te lossen in de haven, onroerend zijn uit hun aard omdat ze *duurzaam en gewoonlijk verbonden zijn met de grond*¹⁴³. De vereiste om niet zonder (aanzienlijke) schade te kunnen worden losgemaakt van de grond, wordt ook in dit arrest niet aangehouden.

De conclusie luidt dan ook dat de betreffende containers voor inwonende ouderen doorgaans zullen voldoen aan (bijna) alle voormelde kenmerken, namelijk:

- aangesloten op nutsvoorzieningen;
- met de grond verbonden, minstens er op rusten en/of ermee verankerd ter wille van de stabiliteit van de container (immobiel karakter);
- bedoeld om gedurende langere tijd op dezelfde plaats te blijven staan;
- als woongelegenheden gebruikt worden, dikwijls permanent.

Deze containers zullen bijgevolg niet per definitie onroerend uit hun aard zijn, maar zij zullen doorgaans wel voldoende eigenschappen van een "gebouw" vertonen om als dusdanig een KI toegewezen te krijgen en vervolgens aan de onroerende voorheffing onderworpen te worden.

Het voorhanden zijn van een stedenbouwkundige of andere vergunning voor het oprichten van een onroerend goed, is geen vereiste voor het toekennen van een KI. Dit zou er anders immers toe leiden dat bouwvovertreders worden beloond, omdat hun onroerend goed bijv. niet aan de onroerende voorheffing is onderworpen, terwijl dat wel het geval zou zijn geweest indien zij wel de wettelijk vereiste vergunningen zouden hebben aangevraagd. Het realiteitsprincipe heerst terzake¹⁴⁴.

¹⁴² Gent 16 maart 2000, *De fiscale koerier* 2000, nr. 8, p. 270-273.

¹⁴³ Cass. 14 februari 2008, www.monkey.be; *Fiscale Koerier* 2008, nr. 8 p. 464-467, met noot P. SOUFFRIAU.

¹⁴⁴ Zie bijv. Rb. Leuven 15 januari 2010, www.fisconetplus.be.

12.2 *Wie moet eventuele onroerende voorheffing betalen?*

De onroerende voorheffing is verschuldigd door de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen¹⁴⁵.

De belastingschuldige zal dus afhankelijk zijn van de toepasselijke juridische vormgeving en wie *in casu* eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de container is. Zo zal het mogelijk zijn dat de eigenaar van de grond waarop de container staat, belastingplichtige is op grond van natrekking. Is er echter een vruchtgebruik toegekend aan de oudere die in de container gaat wonen, dan zal het die oudere zijn die de onroerende voorheffing moet voldoen. Is er een recht van opstal verleend (en dus ook geregistreerd), dan zal de opstalhouder de belastingschuldige zijn.

In de hypothese dat een eigenaar van dergelijke containers een economische activiteit uitoefent, waarbij hij deze containers voor een langere tijd in huur geeft aan de oudere of zijn mantelzorger, dan zou de eigenaar de onroerende voorheffing moeten voldoen. Er is immers een wettelijk verbod op het ten laste leggen van de onroerende voorheffing van de private huurder.¹⁴⁶ Dit geldt niet ten laste van de professionele huurder.

Het Vlaamse Gewest is bevoegd voor de onroerende voorheffing en kan bijgevolg zelf de gewenste vrijstellingen en verminderingen erop toekennen. Een vrijstelling voor containers voor inwonende ouderen is dan ook een mogelijkheid.

12.3 *Containers voor inwonende ouderen en fiscale voordelen in de personenbelasting*

Het Vlaamse Gewest is in het kader van het huisvestingsbeleid bevoegd om fiscale voordelen in te voeren. Indien de bedoelde containers kaderen binnen het door het gewest gewenste huisvestingsbeleid, zou het gewest een belastingvermindering of –krediet kunnen verantwoorden en invoeren in de personenbelasting. Dit belastingvoordeel, net zoals een belastingvoordeel voor aanpassingswerken aan de woning, kan worden toegekend aan zowel de zorgverstrekker als de inwonende oudere, afhankelijk van wie de kosten voor de plaatsing en/of onderhoud van de containerwoning draagt.

Containerwoningen zijn snel verplaatsbaar en zullen om die reden wellicht ook voornamelijk gehuurd worden. In dat geval kan het belastingvoordeel in de personenbelasting worden toegekend aan de belastingplichtige die de huur van de containerwoning betaalt. Dit kan zowel de zorgverstrekker als de zorgbehoevende ouder zijn. De eigenaar/verhuurder van de containerwoning krijgt geen belastingvoordeel, aangezien dit niet leidt tot een bevordering van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg, maar eerder geldt als een investering.

Indien de containerwoning niet gehuurd, maar aangekocht of zelf gebouwd zou worden, kan het belastingvoordeel toekomen aan de belastingplichtige zorgverstrekker of zorgbehoevende die de kost van aankoop of oprichting heeft gedragen. Ingeval van een aankoop kan het belastingvoordeel

¹⁴⁵ Art. 2.1.2.0.1 VCF.

¹⁴⁶ Art. 8 Wet 22 december 1989 op de bescherming van de gezinswoning, zoals bevestigd door de Wet van 20 februari 1991.

berekend worden op basis van een afschrijvingsritme, dan wel op basis van de huurwaarde van de containerwoning. Het belastingvoordeel, ongeacht of dit als afschrijving of op basis van de huurwaarde wordt berekend, kan louter worden genoten zolang een zorgbehoevende oudere de containerwoning daadwerkelijk bewoont. Dit om te vermijden dat een belastingplichtige een containerwoning opricht of aankoopt en hiervoor belastingvoordelen krijgt, zonder dat dit daadwerkelijk de gezins-geïntegreerde ouderenzorg ten goede komt. Tevens moet er over worden gewaakt dat het belastingvoordeel louter door de zorgbehoevende oudere of de zorgverstrekker wordt genoten. Het loutere eigenaar zijn of verhuren van een containerwoning is onvoldoende om een belastingvoordeel te genieten.

De in vorige hoofdstukken besproken bevindingen zijn ook mogelijk van toepassing op deze vorm van huisvesting van ouderen.

13. Conclusie

Enkele mogelijke fiscale stimuli in de personenbelasting ter bevordering van de gezins-geïntegreerde ouderenzorg kunnen worden geïdentificeerd. Na vastgesteld te hebben welke de materiële en fiscale bevoegdheden van zowel de gewesten als de gemeenschappen zijn, werd aangetoond dat de uitoefening van een fiscale bevoegdheid slechts mogelijk is binnen bepaalde grenzen. Voornamelijk de grenzen van de materiële bevoegdheden, het non-discriminatiebeginsel, het verticaliteitsprincipe en de dubbelaspectleer spelen hierbij een voorname rol.

Mogelijke aanknopingspunten voor de invoering van fiscale stimuli ter bevordering van gezins-geïntegreerde ouderenzorg werden gevonden in de gewestelijke bevoegdheidsdomeinen “huisvesting” en “tewerkstelling”. Rekening moet worden gehouden met de grenzen van deze bevoegdheden en het verbod om door de uitoefening van de eigen bevoegdheden het een andere overheid onmogelijk of overdreven moeilijk te maken om haar bevoegdheden uit te oefenen.

Fiscale bevoegdheden in de personenbelasting komen enkel toe aan de federale overheid en aan de gewesten, met uitsluiting van de gemeenschappen. Een gewestelijk belastingvoordeel komt enkel toe aan de fiscale inwoners van het betreffende gewest. Dat doet een specifiek probleem rijzen indien men ook de inwoners van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest die aangesloten zijn bij Vlaamse uni-communautaire instellingen, een voordeel wil toekennen. Zij kunnen niet genieten van een Vlaams belastingvoordeel in de personenbelasting.

Bij de keuze van een wel bepaalde techniek voor de invoering van een belastingvoordeel, moet telkens rekening worden gehouden met de specifieke kenmerken van deze techniek. Zo is een belastingvermindering niet en een belastingkrediet wel terugbetaalbaar en neemt de in een krediet omzetbare belastingvermindering een bijzondere hybride tussenpositie in.

Niet enkel binnen de personenbelasting kunnen mogelijke fiscale stimuli worden geïdentificeerd, ook binnen andere gewestbelastingen zijn stimuli mogelijk, zoals bijv. in de onroerende voorheffing of in de successierechten en registratiebelastingen.

Over de maatschappelijke wenselijkheid van de onderscheiden mogelijke fiscale stimuli wordt in dit rapport geen standpunt ingenomen.

Bijlage

Model uitgebreide opcentiemen

Model uitgebreide opcentiemen

	Samenstellen van het belastbaar inkomen	
	Netto onroerend inkomen	
	+ netto inkomen uit roerende goederen en kapitalen	
	+ netto beroepsinkomen	
	+ netto divers inkomen	
	- Aftrek van het netto inkomen: onderhoudsgelden ¹⁴⁷ (art. 5/1 §5)	
	= belastbaar inkomen	
	Berekening van de belasting	
Belasting op de afzonderlijke belaste inkomsten (art. 5/2 §2,7°)	Basisbelasting volgens tariefschaal op GBI (art. 5/2 §2,2°)	
	- Belasting op de belastingvrije sommen	
	- Om te slane belastingen (art. 5/2 §2,3°)	
	- Belastingvermindering pensioenen en vervangingsinkomsten	
	- Belastingvermindering buitenlandse inkomsten	
	= hoofdsom (art. 5/2 §2,4°)	
Samenvoeging van de belasting op de afzonderlijke belaste inkomsten en de hoofdsom op de gezamenlijk belaste inkomsten (art. 5/2 §2,6°)		
Belasting op interesten, dividenden, royalty's, loten van effecten van leningen en meerwaarden op roerende waarden en titels (art. 5/2 §2,7°)	Belasting op de andere inkomsten	
	= belasting staat	
	- (belasting staat * autonomiefactor)	
	= <i>gereduceerde belasting staat</i> (art. 5/2 §1)	Gewestelijke opcentiemen op gereduceerde belasting
Andere federale belastingverminderingen		+ gewestelijke belastingvermeerderingen
		- gewestelijke forfaitaire kortingen
		- gewestelijke belastingverminderingen
Saldo: indien = 0 eventueel nog te verminderen met niet verrekenende deel van federale belastingverminderingen dat kan worden aangerekend op positieve saldo van gewest		Saldo: indien = 0 eventueel nog te verminderen met niet verrekenende deel van gewestelijke kortingen en verminderingen dat kan worden aangerekend op positief saldo van federaal
= <i>federale personenbelasting (kan negatief zijn)</i> (art. 5/1 § 3)		= <i>gewestelijke personenbelasting (kan negatief zijn)</i> (art. 5/1 §1 lid 2)
Totale belasting (kan nooit negatief zijn) (art. 5/3 §2)		

¹⁴⁷ De overige aftrekken van het netto-inkomen, die vroeger werden toegepast, zijn ofwel federale verminderingen geworden (giften, kinderopvang, huisbediende) die in mindering komen van de gereduceerde belasting staat of gewestelijke verminderingen (woonbonus, monumenten en landschappen) die in mindering komen van de gewestelijke opcentiemen.

+ federale belastingvermeerderingen (art. 5/3 §2,1°)
- federale verrekenbare niet terugbetaalbare bestanddelen (art. 5/3 §2,2°)
- federale en gewestelijke terugbetaalbare belastingkredieten (art. 5/3 §2,3°)
- federale verrekenbare en terugbetaalbare bestanddelen (art. 5/3 §2,4°)
+ opcentiemen gemeente en agglomeratie op de “totale belasting” (art. 5/1 §4 j° art. 5/3 §2,5°)
= <i>verschuldigde of terug te storten belastingen</i>