

**REKENHOF**

## Hervorming van de vennootschapsbelasting

Wet van 24 december 2002

Evaluatie van de budgettaire neutraliteit

Rapport betreffende de evaluatiemethode

Vastgesteld in algemene vergadering van 6 juli 2005

## Inhoudsopgave

1. Inleiding
2. Opdracht van het Rekenhof en samenwerking met de administratie
3. Maatregelen van de hervorming en ex-ante evaluatie van de budgettaire neutraliteit
4. Oorspronkelijke evaluatiemethode
5. Definitie en criterium van budgettaire neutraliteit
6. Toetsing van het neutraliteitscriterium
7. Toepasselijke tarieven
8. Macro-economisch model van de vennootschapsbelasting
9. Berekening van de effecten van de maatregelen
10. Uitvoering van de evaluatie

## BIJLAGEN

Technische kaarten van de maatregelen van de hervorming

Technische kaarten van de maatregelen buiten hervorming

Lijst van wetgeving en reglementering inzake de vennootschapsbelasting die in werking treden na het aanslagjaar 2004

## 1 Inleiding

De wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, heeft het Rekenhof met een evaluatieopdracht belast inzake de budgettaire neutraliteit van de maatregelen van de belastinghervorming.

De hervorming van de vennootschapsbelasting bestaat uit een aantal belastingverlagende maatregelen, waarvan de belangrijkste de verlaging van de belastingtarieven is, en uit een aantal maatregelen die de belastingverlagende effecten moeten compenseren. Die *compenserende* maatregelen zijn meestal belastingverhogende maatregelen, bvb. doordat ze beperkingen of verminderingen van bestaande aftrekposten inhouden. Daarnaast is ook voorzien in compenserende maatregelen die niet ingrijpen in de vennootschapsbelasting zelf maar die wel tot hogere ontvangsten aanleiding geven, bvb. de 10% roerende voorheffing op liquidatieboni.

Om de budgettaire neutraliteit ook cijfermatig te onderbouwen was bij het ontwerp van de hervormingswet een *ex-ante* evaluatie gevoegd met een berekening van de effecten van de onderscheiden maatregelen.

Reeds ten tijde van de parlementaire behandeling van het wetsontwerp werd op het Rekenhof een methode voor de evaluatie van de budgettaire neutraliteit ontworpen. De *technische nota* van 25 september 2002 waarin deze oorspronkelijke methode wordt voorgesteld heeft als basis gediend voor de uiteenzetting door Raadsheer de Fays tijdens de hoorzitting in de Commissie voor de Financiën en de Begroting.

Nader onderzoek en overleg met de FOD Financiën hebben echter uitgewezen dat deze evaluatiemethode, die was gebaseerd op gegevens welke geacht werden grotendeels uit de belastingaangiften te kunnen worden gepuurd, wegens de niet-beschikbaarheid van vele van die gegevens, slechts gedeeltelijk uitvoerbaar is. Voor sommige maatregelen – helaas niet de geringste – zag het er bijgevolg naar uit dat men zou zijn aangewezen op berekeningen zoals in de *ex-ante* evaluatie, die tamelijk ruwe benaderingen zijn.

De evaluatie van de budgettaire neutraliteit, louter door de afweging van belastingverlagende tegenover de compenserende maatregelen, dreigde zodoende wegens de onzekerheden die op de samenstellende bedragen zouden wegen tot een niet te beoordelen resultaat te leiden en in onbeslisbaarheid te stranden.

Daarom heeft het Rekenhof, in samenwerking met de administratie, een aangepaste evaluatiemethode uitgewerkt. Deze methode zal weliswaar niet kunnen bogen op de mate van exactheid die in de oorspronkelijk methode was vooropgesteld, maar maakt het daarentegen wel mogelijk de geldigheid van het evaluatieresultaat enigszins te beoordelen.

De methode berust in eerste instantie op de toetsing van de neutraliteit in termen van belastingopbrengsten, d.w.z. waarbij alleen rekening wordt gehouden met de belastingverlagende en de belastingverhogende maatregelen. Die toetsing gebeurt op twee van mekaar onafhankelijke manieren. In de eerste toetsing wordt de belastingopbrengst in het regime van de hervorming vergeleken met de belastingopbrengst die zonder de hervorming zou zijn gerealiseerd en die zal worden berekend aan de hand van een macro-economisch model van de vennootschapsbelasting. In de tweede toetsing worden de effecten van de belastingverhogende maatregelen afgewogen tegen de effecten van de belastingverlagende maatregelen.

Indien de twee toetsingen een vergelijkbaar resultaat opleveren kan dit als betrouwbaar worden beschouwd en wordt voor de uiteindelijke beoordeling van de budgettaire neutraliteit het bekomen resultaat aangevuld met de effecten van de ontvangstverhogende maatregelen.

In het niet helemaal uit te sluiten geval dat de resultaten niet vergelijkbaar of zelfs tegenstrijdig zijn, zal het daarentegen niet mogelijk zijn de neutraliteit te beoordelen. De onmogelijkheid van een evaluatie zal dan evenwel op een gedocumenteerde manier kunnen worden aangetoond.

De evaluatiemethode die in onderhavig rapport wordt uiteengezet is opgesteld in permanent overleg en samenwerking met de FOD Financiën. De berekeningswijze van de effecten van de maatregelen, evenals de cijfergegevens en de berekende effecten die de FOD Financiën aan het Rekenhof dient te bezorgen, zijn vastgesteld in de nota d.d. 15 juni 2005 van de gedelegeerde contactambtenaar, de heer Philippe Jacquij, Administrateur van de grote ondernemingen.

In de tekst van het rapport worden voornamelijk de concepten, de redeneringen, de grootheden en de gelijkheden waarop de evaluatiemethode is gebaseerd uiteengezet, evenals de onzekerheden ervan.

In bijlage is per maatregel een technische kaart opgemaakt die naast de regelgeving, een beschrijving geeft van de fiscaal-technische aspecten, de berekening van de effecten, en de daarbij te hanteren variabelen en gegevens. Ten slotte levert de technische kaart waar nodig commentaar op de berekening van de effecten, met vermelding van de beperkingen en de tekortkomingen.

## 2 Opdracht van het Rekenhof en samenwerking met de administratie

De opdracht van het Rekenhof is in artikel 35 van de wet van 24 december 2002 als volgt bepaald: "Het Rekenhof wordt ermee belast een evaluatie te maken van de budgettaire gevolgen van de maatregelen vervat in onderhavige wet met het oog op het garanderen van de budgettaire neutraliteit".

In de Memorie van toelichting bij het wetsontwerp<sup>1</sup> en tijdens de hoorzitting in de Commissie voor de Financiën en de Begroting<sup>2</sup> werd die opdracht nader omschreven. Zo moet het Rekenhof niet enkel de neutraliteit van de hervorming evalueren, "maar ook zijn analyse verfijnen om maatregelen te identificeren die eventueel niet de verwachte uitwerking hebben".

Eveneens wordt gepreciseerd dat de evaluatie van de budgettaire hervorming, die ingaat vanaf het aanslagjaar 2004, wordt geconcretiseerd in opeenvolgende jaarlijkse rapporten en dat een eerste evaluatierapport pas vanaf het tweede semester van 2005 zal kunnen worden voorgelegd.

Van meet af aan is ook gesteld dat het Rekenhof voor de uitvoering van zijn opdracht is aangewezen op de medewerking van de administratie: de diensten van de fiscale administratie dienen onder de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën aan het Rekenhof alle voor de evaluatie relevante gegevens te bezorgen waarover zij beschikken; die gegevens moeten tijdig worden ingezameld en vooraf zijn geanalyseerd.

Even onontbeerlijk is de samenwerking met de administratie geweest bij de ontwikkeling van de evaluatiemethode. Onder het voorzitterschap van de heer Philippe Jacquij, Administrateur van de grote ondernemingen, die werd aangewezen als gedelegeerd contactambtenaar<sup>3</sup>, hebben meerdere vergaderingen plaatsgevonden met de personeelsleden van het Hof en de vertegenwoordigers van de FOD Financiën. Daarnaast werden ook tal van werkvergaderingen gehouden met de specialisten van de betrokken diensten (AOIF, AFZ, Dienst begroting, fiscale ontvangsten en statistiek, Nationale Cel Invorderingen, Task Force anti-fraude).

Deze samenwerking heeft zich niet beperkt tot het opmaken van een inventaris van de gegevens die voor de evaluatie nodig zijn. Ook de berekeningen van de effecten zijn in samenspraak met de administratie uitgewerkt. In het bijzonder heeft de Studie- en Documentatiedienst van de FOD Financiën de taak op zich genomen het macro-economisch model van de vennootschapsbelasting op te stellen.

De belangrijkste etappes in de ontwikkeling van de evaluatiemethode zijn gemarkeerd door vier nota's van de administratie, van 23 januari, 30 maart, 15 december 2004 en 15 juni 2005. Door deze nota's onderschrijft de administratie de evaluatiemethode, inzonderheid wat de te leveren gegevens en de berekeningswijzen van de effecten betreft.

---

<sup>1</sup> Doc 50 1918/001, blz. 77-79.

<sup>2</sup> Doc 50 1918/006, blz. 11-17.

<sup>3</sup> Zie brief van de Minister van Financiën d.d. 9 oktober 2003.

### 3 Maatregelen van de hervorming en *ex-ante* evaluatie van de neutraliteit

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de maatregelen van de hervorming. De opsomming van de maatregelen<sup>4</sup> en de becijferde effecten zijn overgenomen van een gelijkaardige tabel uit de *ex-ante* evaluatie<sup>5</sup>. Daarnaast geeft de voorlaatste kolom het effect van elke maatregel als percentage van het totaal van de belastingverlagende of van de compenserende maatregelen; in de laatste kolom wordt het effect van elke maatregel uitgedrukt als percentage van de totale opbrengst van de vennootschapsbelasting<sup>6</sup>.

(gegevens van het aanslagjaar 2000)

(in duizend EUR)

	<b>Belastingverlagende maatregelen</b>	<b>Effect</b>	<b>% van totaal effect</b>	<b>% van de opbrengst</b>
<b>1</b>	Verlaging basis- en verlaagd opklimmende tarief	1.103.126	92,13%	12,78%
<b>2</b>	KMO-investeringsreserve	89.242	7,45%	1,03%
<b>3</b>	Vrijstelling belastingverhoging indien geen of onvoldoende voorafbetalingen eerste drie jaar	4.958	0,42%	0,06%
	<b>Totaal effect verlagende maatregelen</b>	<b>1.197.326</b>	<b>100,00%</b>	<b>13,87%</b>
	<b>Compenserende maatregelen</b>			
<b>4</b>	VZW's (kwalificatie naar vennootschapsbelasting)	24.789	2,07%	0,29%
<b>5</b>	Tegengaan misbruik rechtspersoonlijkheid	14.874	1,24%	0,17%
<b>6</b>	Bestrijding kasgeldvennootschappen	14.874	1,24%	0,17%
<b>7</b>	Afschaffing ¼ tarief voor winst landen zonder verdrag	20.005	1,67%	0,23%
<b>8</b>	Sommige gewestbelastingen niet meer aftrekbaar	96.678	8,07%	1,12%
<b>9</b>	10% roerende voorheffing op liquidatieboni	123.947	10,35%	1,44%
<b>10</b>	Geen aftrek van de verliezen van het boekjaar zelf op abnormale en goedgunstige voordelen	61.973	5,17%	0,72%
<b>11</b>	Aanpassing van afschrijvingsstelsel voor niet-KMO	525.534	43,86%	6,09%
<b>12</b>	Aanpassing van stelsel definitief belaste inkomsten	278.236	23,22%	3,22%
<b>-</b>	Overige compenserende maatregelen (p.m.) <sup>7</sup>	37.184	3,11%	0,43%
	<b>Totaal effect compenserende maatregelen</b>	<b>1.198.094</b>	<b>100,00%</b>	<b>13,88%</b>

De hervormingswet bevat maatregelen die ingrijpen in de vennootschapsbelasting: dit zijn de belastingverlagende maatregelen (1, 2 en 3) en de belastingverhogende compenserende maatregelen (4, 6, 7, 8, 10, 11 en 12). Daarnaast voorziet de wet ook in maatregelen die niet de belasting zelf beïnvloeden maar die tot hogere ontvangsten aanleiding geven: dit zijn de ontvangstverhogende compenserende maatregelen (maatregel 5, *Tegengaan misbruik rechtspersoonlijkheid*; maatregel 6, *Bestrijding van kasgeldvennootschappen* (gedeeltelijk)<sup>8</sup>; en maatregel 9, *10% roerende voorheffing op liquidatieboni*<sup>9</sup>).

<sup>4</sup> Een inhoudelijke beschrijving van de maatregelen is opgenomen in de technische kaarten (genummerd overeenkomstig de eerste kolom).

<sup>5</sup> Deze evaluatie werd door de regering opgesteld en is als bijlage bevoegd bij het verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting, DOC 50 1918/006, blz. 111 e.v.

<sup>6</sup> Deze bedraagt 8.631.513 duizend EUR voor het aanslagjaar 2000. Bron: Jaarverslag 2002 FOD Financiën, tabel nr. 70, blz. 112.

<sup>7</sup> Het bedrag van 37.184 is de som van de compenserende maatregelen 6 en 11 uit de *ex-ante* tabel.

<sup>8</sup> Het effect van deze maatregel is samengesteld uit invorderingen van in het verleden ingekohierde belastingen (ontvangstverhogend effect), maar ook uit nieuw ingekohierde belastingen (belastingverhogend effect).

<sup>9</sup> Deze roerende voorheffing behoort niet tot de eigenlijke vennootschapsbelasting. Een binnenlandse uitkerende vennootschap houdt bij de toekenning of betaalbaarstelling van de liquidatieboni de roerende voorheffing in, doet er aangifte van en stort het bedrag ervan in de schatkist. Van zijn kant kan de begunstigde van de liquidatieboni, wanneer het een vennootschap is, de roerende voorheffing verrekenen met de uiteindelijk verschuldigde vennootschapsbelasting. Het jaar van aangifte kan dus verschillen van het jaar van de verrekening.

Overeenkomstig daarmee zijn in de *ex-ante* evaluatie de effecten van de maatregelen berekend, hetzij in termen van belastingopbrengsten (ingekohierde bedragen van een aanslagjaar), hetzij in termen van gerealiseerde ontvangsten van een begrotingsjaar. Voor de evaluatie van de budgettaire neutraliteit worden bijgevolg belastingopbrengsten van een aanslagjaar samengeteld met ontvangsten van een begrotingsjaar.

In de *ex-ante* evaluatie waren nog twee maatregelen opgenomen (die in de tabel pro memorie samen staan vermeld op de lijn *Overige compenserende maatregelen*): de *Afloop van sommige gunstmaatregelen uit het verleden* en het *Invoeren van een data mining systeem inzake BTW-controles*. Deze maatregelen zullen bij de evaluatie echter niet in aanmerking worden genomen. De uitdoving van maatregelen uit het verleden is immers geen maatregel van de hervorming (de uitdoving zou ook zonder hervorming plaatshebben). Hetzelfde geldt voor de data mining inzake BTW-controles die geen verband houdt met de vennootschapsbelasting<sup>10</sup>.

Aan de tabel kunnen ook reeds enkele kwantitatieve vaststellingen worden vastgeknoopt.

Het geraamde totale effect in plus en in min van de hervorming bedraagt ongeveer 14% van de opbrengst van de vennootschapsbelasting, maar slechts de helft van de maatregelen sorteert een effect dat meer bedraagt dan 1% van de opbrengst.

De relatieve gewichten van de maatregelen in het totaal van de belastingverlagende of van de compenserende maatregelen lopen evenredig sterk uiteen. Dit heeft mogelijk tot gevolg dat de foutenmarge op het effect van een maatregel groter zou kunnen zijn dan het effect zelf van sommige andere maatregelen<sup>11</sup>. De betrouwbaarheid van dergelijke evaluatie hangt zodoende voornamelijk af van de nauwkeurigheid waarmee de grote posten kunnen worden vastgesteld.

In het totaal van de compenserende maatregelen bedraagt het aandeel van de belastingverhogende maatregelen ca. 88%, tegenover 12% voor de ontvangstverhogende maatregelen.

### *Opmerking*

Naast de maatregelen van de hervormingswet van 24 december 2002 treden eveneens met ingang van het aanslagjaar 2004 nog andere maatregelen in de vennootschapsbelasting in werking. Deze *maatregelen buiten hervorming* vallen uiteraard buiten de evaluatie van de budgettaire neutraliteit. Om ze te neutraliseren is het desondanks toch nodig het effect van deze maatregelen te berekenen (zie punt 6). Daarom werden ook van deze maatregelen technische kaarten opgesteld die in bijlage zijn opgenomen.

---

<sup>10</sup> Wat werd bevestigd tijdens de hoorzitting in de Commissie voor de Financiën en de Begroting. Zie DOC 50 1918/006, blz. 15.

<sup>11</sup> Indien bvb. het effect van maatregel 11, *Aanpassing van het afschrijvingsstelsel voor niet-KMO*, kan worden vastgesteld met een foutenmarge van 5% dan bedraagt die foutenmarge ( $5\% \times 43,86\%$ ) = 2,19% van het totaal van de compenserende maatregelen.

## 4 Oorspronkelijke evaluatiemethode

De oorspronkelijke evaluatiemethode werd uiteengezet tijdens de hoorzitting met Raadsheer de Fays in de Commissie voor de Financiën en de Begroting.

Eerste uitgangspunt van deze evaluatiemethode was dat niet alleen alle nodige gegevens maar ook de berekening zelf van de belasting zijn terug te vinden in de aangifte van de vennootschapsbelasting.

In de aangifte wordt inderdaad, vertrekkend van door de vennootschap gedetailleerd aan te leveren gegevens, via de “zes bewerkingen” de *belastbare grondslag* berekend. Ter identificatie hebben die gegevens en de berekende bedragen in de aangifte elk een codenummer<sup>12</sup>.

De zes bewerkingen bestaan, met uitzondering van de tweede, uit opeenvolgende optellingen en aftrekkingen zoals blijkt uit het onderstaande schema. (Gemakshalve wordt de tweede bewerking, waarbij het resultaat van de eerste bewerking wordt opgesplitst volgens Belgische of buitenlandse oorsprong, hier buiten beschouwing gelaten).

<b>1</b>	Belastbare gereserveerde winst (berekend in kader I van de aangifte) + verworpen uitgaven (berekend in kader II van de aangifte) <u>+ uitgekeerde dividenden (berekend in kader III van de aangifte)</u> = winst van het belastbare tijdperk
<b>3</b>	De winst van het belastbare tijdperk wordt verminderd met – de niet-belastbare bestanddelen
<b>4</b>	Het resultaat na de derde bewerking wordt verminderd met – definitief belaste inkomsten (DBI) en vrijgestelde roerende inkomsten
<b>5</b>	Het resultaat na de vierde bewerking wordt verminderd met – vorige verliezen
<b>6</b>	Het resultaat na de vijfde bewerking wordt verminderd met – investeringsaftrek
<b>belastbare grondslag = (1) – (3) – (4) – (5) – (6)</b>	

De belasting zelf wordt dan bekomen door op de belastbare grondslag het belastingtarief<sup>13</sup> toe te passen.

Aangezien de gegevens door hun code in de aangifte gelokaliseerd zijn, zal elke wijziging van een gegeven – bijvoorbeeld ingevolge een maatregel van de hervorming – in de aangifte lokaliseerbaar zijn. En wegens de stapsgewijze, lineaire berekening van de belastbare grondslag zal het bedrag van de wijziging een effect in dezelfde zin sorteren op de belastbare basis.

Voorbeelden:

- Ingevolge maatregel 8, *Sommige gewestbelastingen niet meer aftrekbaar*, zal het bedrag van die gewestbelasting worden opgenomen bij de verworpen uitgaven in kader II, waardoor het totaal van de verworpen uitgaven in de eerste bewerking, en de belastbare grondslag zullen verhogen.
- Maatregel 12, *Aanpassing stelsel definitief belaste inkomsten*, heeft tot gevolg dat de aftrekpost van de vierde bewerking kleiner zal zijn en de belastbare grondslag navenant groter.

<sup>12</sup> Zo bvb. hebben de verscheidene verworpen uitgaven de codenummers 028 tot 042, het totaal van de verworpen uitgaven code 044. De belastbare grondslag heeft de code 102.

<sup>13</sup> Hetzij het *basistarief*, i.e. een uniform percentage, hetzij het *verlaagd opklimmend tarief*, i.e. toenemende percentages die respectievelijk worden toegepast op de schijfbedragen waaruit de belastbare grondslag is samengesteld.



De oorspronkelijke evaluatiemethode ging er vervolgens van uit dat er min of meer een “dubbele” aangifte zou worden gedaan, in die zin dat de gegevens *zoals ze zouden zijn geweest zonder hervorming* (of het verschil met wat ze zouden zijn geweest) eveneens uit de aangifte kunnen worden afgeleid. Dat zou het mogelijk maken de belastbare grondslag eens mét en eens zonder hervorming te berekenen en het exacte verschil te bepalen. Bovendien was het dan mogelijk per maatregel van de hervorming, via zijn lokalisatie in de aangifte, het effect op de belastbare grondslag te berekenen.

Deze ideale methode van de dubbele aangifte is echter niet haalbaar gebleken. Volgens de administratie staan zowel wettelijke als praktische belemmeringen dat in de weg. Daardoor zullen de gegevens *zoals ze zouden zijn geweest zonder hervorming* vaak niet beschikbaar zijn. Het even overwogen alternatief, om die gegevens alsnog in te zamelen via de controles (als dit al mogelijk was), vond de administratie wegens de bijkomende werklast dan weer niet uitvoerbaar.

De onmogelijkheid om de situatie *zoals ze zonder hervorming zou zijn geweest* te reconstrueren op basis van de aangiften, geldt in de eerste plaats voor de belastbare grondslag, maar ook voor enkele van de belangrijkste compenserende maatregelen, met name maatregel 11, *Aanpassing van het afschrijvingsstelsel voor niet-KMO vennootschappen*, en maatregel 12, *Aanpassing stelsel DBI*, (samen goed voor 67% van het totaal).

Voor de effecten van genoemde compenserende maatregelen zou dus noodgedwongen moeten worden teruggegrepen naar berekeningen zoals in de *ex-ante* evaluatie die berusten op macrogegevens, gemiddelde bedragen, en waarbij hypothesen worden gehanteerd die misschien wel plausibel, maar moeilijk te verifiëren zijn.

Het is dan duidelijk dat wanneer de neutraliteit werd geëvalueerd door zoals in de *ex-ante* evaluatie de belastingverlagende maatregelen tegen de compenserende maatregelen af te zetten, het resultaat onzeker zou zijn, aangezien de effecten van de belangrijkste maatregelen slechts bij benadering, en met op zich moeilijk te ramen foutenmarges, te berekenen zijn.

Om dit euvel te verhelpen werd een aangepaste evaluatiemethode ontwikkeld die hierna wordt beschreven. De bruikbare elementen uit de oorspronkelijke evaluatiemethode<sup>14</sup> en de *ex-ante* berekeningen zijn daarbij behouden gebleven.

---

<sup>14</sup> Bvb. voor maatregelen waarvoor in de aangifte een nieuwe specifieke code kon worden ingevoerd.

## 5 Definitie en criterium van budgettaire neutraliteit

De hervormingswet voorziet in belastingverlagende maatregelen, belastingverhogende compenserende maatregelen en ontvangstverhogende compenserende maatregelen. In de *ex-ante* evaluatie wordt de budgettaire neutraliteit van de hervorming gelijkgesteld met een evenwicht tussen de effecten van de belastingverlagende en de compenserende maatregelen.

Hoewel dit op het eerste gezicht evident lijkt rijzen toch enkele problemen bij de concrete invulling van de evenwichtsoefening. Om met het belangrijkste effect, het tariefffect te beginnen: het verschil tussen oud en nieuw tarief moet worden toegepast op een belastbare grondslag, maar is dat de grondslag in het nieuwe regime of wat hij zou geweest zijn in het ongewijzigde regime? Vervolgens, zoals in punt 3 reeds werd opgemerkt, worden in de *ex-ante* evaluatie inzake de effecten van de compenserende maatregelen opbrengsten van een aanslagjaar samengeteld met ontvangsten van een begrotingsjaar. Vermits de opbrengsten van een aanslagjaar tijdens verscheidene begrotingsjaren worden geïnd, en omgekeerd de ontvangsten van een begrotingsjaar betrekking hebben op verscheidene aanslagjaren, is het niet meteen duidelijk hoe deze ongelijksoortige grootheden kunnen worden samengeteld<sup>15</sup>.

Wegens de onduidelijkheden in de evenwichtsformule van de *ex-ante* evaluatie is voor de aangepaste evaluatiemethode anders tewerk gegaan. In een eerste fase wordt abstractie gemaakt van de ontvangstverhogende maatregelen en wordt op basis van een algemene definitie van budgettaire neutraliteit een toetsbaar criterium opgesteld voor de neutraliteit van de eigenlijke hervorming van de vennootschapsbelasting, d.w.z. de belastingverlagende en belastingverhogende maatregelen. Nadien worden de effecten van de ontvangstverhogende maatregelen bijkomend in rekening gebracht.

Bij ontstentenis van nadere bepaling in de wet wordt voor de aangepaste methode volgende algemene definitie van budgettaire neutraliteit gehanteerd : de hervorming is budgettair neutraal indien de ontvangsten die in het regime van de hervorming (nieuw belastingregime) tijdens een gegeven begrotingsjaar worden gerealiseerd, gelijk zijn aan de ontvangsten die tijdens datzelfde begrotingsjaar zouden zijn gerealiseerd wanneer de hervorming niet had plaatsgevonden (in ongewijzigd belastingregime).

Het is van belang te benadrukken dat de vergelijking tussen nieuw en ongewijzigd belastingregime gebeurt voor een zelfde begrotingsjaar. De neutraliteit wordt dus niet geëvalueerd door vergelijking tussen ontvangsten van twee opeenvolgende begrotingsjaren, het ene vóór, en het andere na hervorming<sup>16</sup>. Dergelijke meting zou immers worden verstoord door elementen die van jaar tot jaar fluctueren, zoals inflatie en conjunctuur. Om gelijkaardige redenen kan de neutraliteit ook niet worden afgelezen uit de evolutie van de voorafbetalingen inzake de vennootschapsbelasting<sup>17</sup>.

Uit de definitie kan vervolgens een criterium voor neutraliteit worden afgeleid dat is uitgedrukt in termen van belastingopbrengsten van een aanslagjaar.

---

<sup>15</sup> De *ex-ante* evaluatie geeft daar geen uitsluitel over. Dat was ook niet vereist omdat deze evaluatie slechts te indicatieve titel werd opgesteld, met gegevens die dateren van vóór de hervorming, en waar enkel in grootteorde van bedragen is gerekend.

<sup>16</sup> De uitdrukkingen *nieuw* en *ongewijzigd* regime drukken bijgevolg geen tijdsorde uit, maar verwijzen naar de situaties *met* en *zonder* belastinghervorming.

<sup>17</sup> Deze ontvangsten kunnen ook nog sterk fluctueren om redenen die onafhankelijk zijn van de belastinghervorming.

De ontvangsten die tijdens een begrotingsjaar worden gerealiseerd zijn samengesteld uit de geïnde belastingopbrengsten van verschillende aanslagjaren. Zo bestaan de ontvangsten van begrotingsjaar 2004 uit de geïnde opbrengsten van de aanslagjaren 2004, 2003 en vroeger.

De ontvangsten van begrotingsjaar 2004 in ongewijzigd belastingregime kunnen worden geschreven als :

$$\text{Ontvangsten}_{\text{ongew}} = p \times \text{Opbr}_{\text{ongew}} + Q$$

waarin :  $p$  = het inningpercentage van de opbrengst aanslagjaar 2004

$\text{Opbr}_{\text{ongew}}$  = opbrengst van aanslagjaar 2004 in ongewijzigd belastingregime

$Q$  = geïnde opbrengst van aanslagjaren 2003 en vroeger

Aangezien de eigenlijke hervorming van de vennootschapsbelasting geen invloed heeft op de inning van de belasting, wijzigt het inningpercentage  $p$  niet, en aangezien de hervorming voor het eerst uitwerking heeft voor het aanslagjaar 2004, blijft ook  $Q$  ongewijzigd. De ontvangsten van begrotingsjaar 2004 in het nieuwe belastingregime kunnen dus worden geschreven als:

$$\text{Ontvangsten}_{\text{nieuw}} = p \times \text{Opbr}_{\text{nieuw}} + Q$$

Aan de budgettaire neutraliteit zoals hierboven gedefinieerd zal dan voldaan zijn indien

$$\text{Opbr}_{\text{nieuw}} = \text{Opbr}_{\text{ongew}}$$

m.a.w. wanneer de opbrengst van aanslagjaar 2004 in nieuw en ongewijzigd belastingregime dezelfde is.

De redenering kan gemakkelijk worden doorgetrokken naar volgende jaren. In begrotingsjaar 2005 zal aan de budgettaire neutraliteit zijn voldaan indien ook de opbrengst van aanslagjaar 2005 in nieuw en ongewijzigd belastingregime identiek is. Het criterium van budgettaire neutraliteit geldt dus elk aanslagjaar.

Vooraleer het neutraliteitscriterium verder uit te werken moet nog een precisering worden aangebracht betreffende  $\text{Opbr}_{\text{nieuw}}$ , de opbrengst in nieuw belastingregime. Zoals in punt 3 in fine werd opgemerkt treden naast de maatregelen van de hervormingswet ook de *maatregelen buiten hervorming* vanaf aanslagjaar 2004 in werking. Deze maatregelen buiten hervorming vallen buiten de evaluatie en derhalve mag het effect van deze maatregelen niet meetellen bij de vergelijking tussen de opbrengst in nieuw en ongewijzigd belastingregime. Bijgevolg stelt  $\text{Opbr}_{\text{nieuw}}$  de opbrengst voor die zou worden bekomen met de hervorming, maar zonder de maatregelen buiten hervorming.

## 6 Toetsing van het neutraliteitscriterium

De opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt berekend door op de belastbare grondslag het belastingtarief toe te passen. Het neutraliteitscriterium – de opbrengst moet dezelfde zijn in nieuw en ongewijzigd belastingregime – kan daarom ook worden uitgedrukt in de vorm van volgende *basisgelijkheid* :

$$B_n \times t_n = B_o \times t_o$$

waarin  $B_n$  en  $B_o$  de belastbare grondslagen zijn (gesommeerd over de vennootschappen) in nieuw en ongewijzigd belastingregime, en  $t_n$  en  $t_o$  de nieuwe en oude belastingtarieven.

Voor de toetsing van het neutraliteitscriterium, d.w.z. om te toetsen of de basisgelijkheid opgaat is het nodig dat de grootheden  $B_n$  en  $B_o$  bekend zijn. Dat is het geval voor de belastbare grondslag  $B_n$ <sup>18</sup> die kan worden afgeleid uit de reëel vastgestelde belastbare grondslag van de aangiften (zie verder). De onbekende is daarentegen  $B_o$ , de belastbare grondslag in ongewijzigd belastingregime, omdat de aangiften daarover geen informatie geven (cf. punt 4).

Om bij tariefverlaging ( $t_n < t_o$ ) aan de basisgelijkheid te kunnen voldoen voert de hervorming belastingverhogende maatregelen in die de belastbare grondslag verhogen, daartegenover staan echter ook belastingverlagende maatregelen die de belastbare grondslag verlagen.

Met  $B^+$  = de totale verhoging van de belastbare grondslag, en  $B^-$  = de verlaging, hebben we dan :

$$B_n = B_o + B^+ - B^-$$

of ook :

$$B_o = B_n - B^+ + B^-$$

Substitutie van  $B_o$  volgens bovenstaande uitdrukking in de basisgelijkheid geeft:

$$B_n \times t_n = (B_n - B^+ + B^-) \times t_o$$

Na herschikking van de termen volgt hieruit de *gedetailleerde* gelijkheid<sup>19</sup>, de gedetailleerde vorm van het neutraliteitscriterium :

$$B^+ \times t_o = B_n \times (t_o - t_n) + B^- \times t_o$$

Men herkent hierin de evenwichtsformule van de *ex-ante* evaluatie, met in het linkerlid het effect van de belastingverhogende maatregelen; rechts van het gelijkheidsteken het tarieffeffect en het effect van de belastingverlagende maatregelen.

Hoewel de onbekende  $B_o$  hier is geëlimineerd is ook de toetsing van de gedetailleerde gelijkheid niet zonder problemen. Want de grootheid  $B^+$  is samengesteld uit de grondslagverhogingen – verschil tussen elementen van de grondslag in nieuw en ongewijzigd belastingregime – ingevolge belastingverhogende maatregelen, en zoals onder punt 4 werd uiteengezet kan dit verschil voor sommige maatregelen uit de aangiften worden

<sup>18</sup> Zoals in punt 5 werd opgemerkt is  $Opbr_{nieuw}$  de opbrengst met hervorming maar zonder de maatregelen buiten hervorming. Analoog stelt  $B_n$  de belastbare grondslag voor die wordt bekomen met de hervorming maar zonder de maatregelen buiten hervorming.

<sup>19</sup> Een equivalente vorm hiervan is  $B^+ \times t_n = B_o \times (t_o - t_n) + B^- \times t_n$ . Deze gelijkheid bevat echter nog steeds de onbekende  $B_o$ .

afgeleid, maar geldt dat helaas niet voor de belangrijkste twee, maatregel 11, *Aanpassing van het afschrijvingsstelsel voor niet-KMO vennootschappen*, en maatregel 12, *Aanpassing stelsel DBI*, waarvoor men aangewezen is op benaderende berekeningen. De toetsing van de gedetailleerde gelijkheid mag dan mogelijk zijn, de betrouwbaarheid van het resultaat blijft niettemin onzeker.

Die onzekerheid zou echter kunnen worden opgeheven indien het op een of andere manier toch mogelijk was ook de basisgelijkheid te toetsen. Wanneer de twee toetsingen van het neutraliteitscriterium onafhankelijk van mekaar<sup>20</sup>, een gelijkaardig resultaat opleveren, zal immers met redelijke zekerheid mogen worden aangenomen dat het bekomen resultaat betrouwbaar is.

Het komt er bijgevolg op aan om de grootheid  $B_o$ , de belastbare grondslag in ongewijzigd regime te bepalen. Voor die bepaling zal een beroep worden gedaan op een macro-economisch model van de vennootschapsbelasting dat voor dit specifieke doel werd opgesteld door de Studie- en Documentatiedienst van de FOD Financiën. Dit model wordt besproken in punt 8.

Wat het linkerlid van de basisgelijkheid  $B_n \times t_n$  betreft werd hierboven gepreciseerd dat het de opbrengst voorstelt met de belastinghervorming maar zonder de maatregelen buiten hervorming. Deze opbrengst verschilt van de reële opbrengst die zal worden vastgesteld op basis van de aangiften die immers ook het effect van de maatregelen buiten hervorming bevat. Aangezien de maatregelen buiten hervorming de belastbare grondslag verlagen kan het totale effect ervan worden geschreven als  $-E^- \times t_n$ , waarin  $E^-$  het positieve bedrag is van de totale grondslagverlaging. De reëel vastgestelde opbrengst die resulteert uit de toepassing van de hervorming en van de maatregelen buiten hervorming is dan:

$$\text{reëel vastgestelde opbrengst} = B_n \times t_n - E^- \times t_n$$

waaruit  $B_n \times t_n = \text{reëel vastgestelde opbrengst} + E^- \times t_n$

Met  $B_{\text{reëel}}$  = de reëel vastgestelde belastbare grondslag uit de aangiften wordt dit:

$$B_n \times t_n = B_{\text{reëel}} \times t_n + E^- \times t_n$$

en ook  $B_n = B_{\text{reëel}} + E^-$

Men ziet dat voor de toetsing van de basisgelijkheid, maar ook van de gedetailleerde gelijkheid (waar  $B_n$  voorkomt in het tariefeffect) het nodig is de effecten van de maatregelen buiten hervorming te berekenen. Die maatregelen en hun berekening werden daarom ook in kaart gebracht<sup>21</sup>.

Substitutie van  $B_n \times t_n$  in de basisgelijkheid, en van  $B_n$  in de gedetailleerde gelijkheid geeft dan:

$$B_{\text{reëel}} \times t_n + E^- \times t_n = B_o \times t_o$$

$$B^+ \times t_o = [(B_{\text{reëel}} + E^-) \times (t_o - t_n)] + B^- \times t_o$$

<sup>20</sup> De toetsingen zijn des te onafhankelijker naarmate de gelijkheden meer niet-gemeenschappelijke grootheden bevatten.

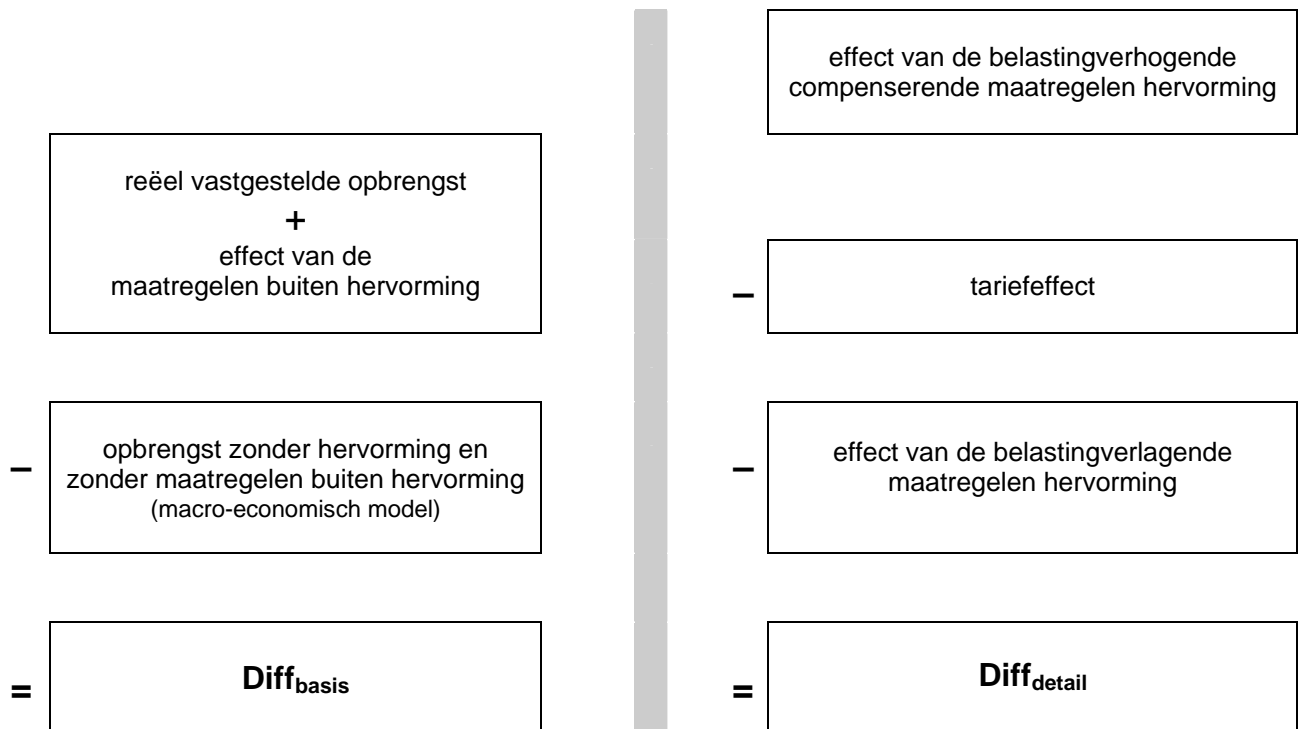
<sup>21</sup> Cf. de technische kaarten in bijlage.

Nu alle grootheden van de gelijkheden in principe kunnen worden bepaald, zal het mogelijk zijn de dubbele toetsing van het neutraliteitscriterium uit te voeren. Om de resultaten van die toetsingen te vergelijken is het handiger om in plaats van met de gelijkheden zelf, te werken met de verschillen tussen linker- en rechterlid :

$$\text{Diff}_{\text{basis}} = [B_{\text{reëel}} \times t_n + E^- \times t_n] - [B_o \times t_o]$$

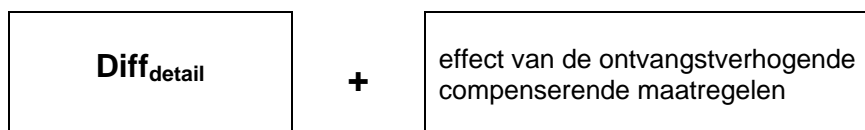
$$\text{Diff}_{\text{detail}} = [B^+ \times t_o] - [(B_{\text{reëel}} + E^-) \times (t_o - t_n)] - [B^- \times t_o]$$

De grootheden  $\text{Diff}_{\text{basis}}$  en  $\text{Diff}_{\text{detail}}$  stellen elk het verschil voor tussen de opbrengst met en de opbrengst zonder belastinghervorming. Voor alle duidelijkheid worden de berekeningen van deze grootheden ook nog eens schematisch weergegeven:



Zoals hierboven werd gesteld zullen de aldus berekende waarden van  $\text{Diff}_{\text{basis}}$  en  $\text{Diff}_{\text{detail}}$  als betrouwbaar kunnen worden beschouwd wanneer die waarden vergelijkbaar zijn.

Indien de bekomen waarden vergelijkbaar en betrouwbaar blijken, wordt het resultaat  $\text{Diff}_{\text{detail}}$  in aanmerking genomen<sup>22</sup>. Voor de uiteindelijke evaluatie van de budgettaire neutraliteit die alle maatregelen van de hervorming in rekening moet brengen, wordt vervolgens aan dit resultaat het effect van de ontvangstverhogende maatregelen toegevoegd. Schematisch kan het uiteindelijk beslissende resultaat worden voorgesteld als:



<sup>22</sup> Deze grootheid is immers samengesteld uit de effecten van de belastinghervorming en deze meting wordt ook verondersteld nauwkeuriger te zijn dan die met het macro-economisch model.

Op grond van dit resultaat zal vooreerst uitspraak kunnen worden gedaan over de budgettaire neutraliteit. Zoals in de Memorie van toelichting is vooropgesteld kan op basis van de grootteorde van het resultaat vervolgens, wanneer het positief is de marge voor verdere tariefverlaging worden geraamd, wanneer het resultaat negatief is een afweging worden gemaakt van de compenserende maatregelen die mogelijk een onvoldoende rendement opleveren.

Het is echter ook niet uit te sluiten dat de bekomen waarden van  $Diff_{basis}$  en  $Diff_{detail}$  niet vergelijkbaar of zelfs tegenstrijdig (van verschillend teken) zijn. In dat geval is het niet mogelijk met voldoende zekerheid uitspraak te doen over de budgettaire neutraliteit. Vermits de evaluatiemethode reeds de grootste nauwkeurigheid heeft die haalbaar is, zou het Rekenhof in feite moeten besluiten dat het zich op basis van de beschikbare gegevens niet kan uitspreken over de budgettaire neutraliteit. In die hypothese zal de analyse van het Rekenhof er zich toe beperken gedocumenteerde informatie te geven over de effecten van de maatregelen.

Ten slotte past hier nog een toelichting over het zogenaamde terugverdieneffect van de hervorming, dat onder meer ook ter sprake is gekomen tijdens de hoorzitting in de Commissie voor de Financiën en de Begroting<sup>23</sup>.

Dit terugverdieneffect bestaat erin dat de hervorming een positieve weerslag heeft op de economische activiteit, nl. dat meer vennootschappen worden opgericht, dat meer buitenlandse vennootschappen zich in België vestigen, of dat meer vennootschappen winst maken en een aangifte met een belastbare grondslag indienen. Het terugverdieneffect (meeropbrengst van de belasting) vloeit dus voort uit een massa-effect, i.e. een toename van de totale belastbare grondslag.

In de evaluatiemethode wordt dit massa-effect evenwel niet als een afzonderlijke grootheid in rekening gebracht<sup>24</sup>. De reden hiervoor is dat het massa-effect evenals de belastbare grondslag (ongewijzigd regime) zoals hij zou geweest zijn zonder het massa-effect, op geen enkele manier te meten of te berekenen zijn. Indien deze grootheden dan als term in de gelijkheden werden ingebracht zouden die een onbekende bevatten waardoor ze niet langer toetsbaar zijn<sup>25</sup>. Het is bijgevolg niet mogelijk een evaluatie uit te voeren die ook expliciet rekenschap geeft van het massa-effect. Wel zal het massa-effect gedeeltelijk tot uiting komen in de grootheden  $B^+$  en  $B^-$ , aangezien die groter zullen zijn wanneer de totale belastbare massa is toegenomen.

In dit verband kan nog worden opgemerkt dat in de *ex-ante* evaluatie evenmin een terugverdieneffect in rekening is gebracht.

---

<sup>23</sup> Zie DOC 50 1918/006, blz. 16.

<sup>24</sup> Dit blijkt uit de formule  $B_n = B_o + B^+ - B^-$ . Het verschil tussen  $B_n$  en  $B_o$  bestaat uitsluitend uit de grondslagverhogingen  $B^+$  en verlagingen  $B^-$  die resulteren uit de toepassing van het nieuwe belastingregime in plaats van het oude regime.

<sup>25</sup> In dat geval hadden we moeten schrijven  $B_n = B_o + \text{massa-effect} + B^+ - B^-$ , en zou de basisvergelijking de onbekende  $B_o$  (nu exclusief het massa-effect) bevatten en de detailvergelijking het onbekende massa-effect.

## 7 Toepasselijke tarieven

Voor de berekening van  $\text{Diff}_{\text{basis}}$  en  $\text{Diff}_{\text{detail}}$  moet op de belastbare grondslagen  $B_{\text{reëel}}$  en  $B_0$  en op de grondslagverhogingen van  $B^+$  en grondslagverlagingen van  $B^-$  en  $E^-$  een tarief worden toegepast ( $t_n$  of  $t_o$ ).

In de vennootschapsbelasting zijn er echter twee soorten tarieven: voor de niet-KMO vennootschappen geldt het *basistarief*, dit is een uniform percentage; voor de KMO vennootschappen<sup>26</sup> geldt het *verlaagd opklimmend tarief*, dit zijn toenemende percentages die respectievelijk worden toegepast op de schijfbedragen waaruit de belastbare grondslag is samengesteld.

Om het gepaste percentage te kunnen toepassen moet de grondslag, de verhoging of de verlaging, afzonderlijk voor niet-KMO vennootschappen en KMO's bekend zijn, en wat de KMO's betreft ook het aandeel van elke schijf.

Die optimale situatie doet zich bvb. voor in het geval van  $B_{\text{reëel}}$ , de reëel vastgestelde belastbare grondslag. Aan de hand van de fiscale statistiek van het aanslagjaar 2004 kan de belastbare grondslag van de niet-KMO's en de KMO's worden bepaald, evenals voor de KMO's het aandeel van elke schijf<sup>27</sup>.

Dergelijke detaillering is echter niet altijd mogelijk. Zo kunnen de grondslagverhogingen en verlagingen niet aan een schijf worden gerelateerd. Op het totaalbedrag voor de KMO's van een grondslagverhoging of verlaging wordt dan het *gemiddeld verlaagd opklimmend tarief* ( $t_{\text{gvo}}$ ) toegepast. Dit gemiddeld verlaagd opklimmend tarief wordt bekomen door de totale belastingopbrengst van de KMO's te delen door de totale belastbare grondslag KMO.

$$t_{\text{gvo}} = \frac{\text{Opbr}_{\text{kmo}}}{B_{\text{kmo}}}$$

Tenslotte zijn er gevallen ( $B_0$ , sommige grondslagverhogingen en verlagingen) waarin slechts het totaalbedrag (niet-KMO + KMO) bekend is. Op dit bedrag zal het *globaal gemiddeld tarief* ( $t_{\text{gg}}$ ) worden toegepast. Dit globaal gemiddeld tarief is gelijk aan de totale belastingopbrengst gedeeld door de totale belastbare grondslag.

$$t_{\text{gg}} = \frac{\text{Opbr}_{\text{tot}}}{B_{\text{tot}}}$$

De opbrengsten en belastbare grondslagen die bij de berekening van de gemiddelde tarieven worden gebruikt, zijn die van het aanslagjaar 2004 voor de tarieven in het nieuwe regime, en die van het aanslagjaar 2003 voor de tarieven in het ongewijzigde regime.

---

<sup>26</sup> KMO vennootschappen zijn vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen niet meer bedraagt dan 322.500 EUR en die niet door een van de uitsluitingsgronden opgenomen in artikel 215, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zijn uitgesloten.

<sup>27</sup> Het aandeel van een schijf wordt bekomen door de sommatie over alle KMO's van het overeenkomstige schijfbedrag waaruit hun belastbare grondslag is samengesteld.



## 8 Macro-economisch model van de vennootschapsbelasting

Voor de berekening van  $\text{Diff}_{\text{basis}}$  moet de belastbare grondslag ( $B_o$ ) worden vastgesteld zoals hij zou geweest zijn in ongewijzigd belastingregime en zonder de maatregelen buiten de hervorming.

Die belastbare grondslag zal worden bepaald aan de hand van een macro-economisch model dat is opgesteld door de Studie- en Documentatiedienst van de FOD Financiën.

Het macro-economisch model is een statistisch model.

Op basis van gegevensreeksen van de aanslagjaren 1986 tot 2002 wordt eerst een functioneel verband vastgesteld tussen, enerzijds bepaalde grootheden die optreden in de zes bewerkingen waarmee de belastbare grondslag wordt berekend<sup>28</sup>, en anderzijds macro-economische grootheden zoals het bruto exploitatieoverschot, het bruto binnenlands product, het rendement van lineaire obligaties (OLO), het rendement van het eigen vermogen van de vennootschappen.

Concreet neemt dit functioneel verband de vorm aan van lineaire vergelijkingen met als afhankelijke variabelen de logaritme van de grootheden uit de zes bewerkingen, met als onafhankelijke variabelen de logaritme van de macro-economische grootheden, en met voor het overige vaste coëfficiënten.

Vervolgens worden de voor het inkomstenjaar (i.c. 2003) reëel vastgestelde waarden van de macro-economische grootheden in de vergelijkingen ingevoerd en de grootheden uit de zes bewerkingen berekend, waaruit dan het bedrag van de belastbare grondslag  $B_o$  voor het aanslagjaar (i.c. 2004) resulteert.

Op grond van de statistische methode zal tegelijk met het bedrag van de belastbare grondslag ook de foutenmarge kunnen worden aangegeven.

Aangezien het macro-economisch model geen onderscheid maakt tussen niet-KMO en KMO vennootschappen, moet op de totale belastbare grondslag  $B_o$  het globaal gemiddeld tarief ( $t_{gg}$ ) worden toegepast.

---

<sup>28</sup> Cf. punt 4.

## 9 Berekening van de effecten van de maatregelen

In de technische kaarten wordt per maatregel uiteengezet hoe het effect zal worden berekend: de grootheden, gegevens en redeneringen waarop de berekening berust, c.q. de hypothesen of vereenvoudigingen die daarbij worden gehanteerd. Eveneens worden de beperkingen en tekortkomingen aangegeven waaraan de berekeningen eventueel onderhevig zijn.

De gegevens zijn grotendeels afkomstig uit de aangiften en de gegevensborderellen, daarnaast uit ander belastingaangiften (bvb. de roerende voorheffing), uit globalisatie van de jaarrekeningen neergelegd bij de balanscentrale van de Nationale Bank van België. Naar de gegevens uit de aangiften wordt verwezen door het codenummer<sup>29</sup>. Met de uitdrukking “bedrag code xxx” is dan bedoeld de sommatie van de bedragen met die code over alle vennootschappen of over een deelverzameling van vennootschappen.

Bij gebrek aan rechtstreeks beschikbare gegevens worden voor de berekening van sommige effecten hypothesen toegepast (bvb. veronderstelde relaties tussen bepaalde grootheden, beredeneerde ramingen, veiligheidsmarges) of vereenvoudigingen aangebracht (bvb. buiten beschouwing laten van toepassingsvoorwaarden waarin de hervorming voorziet).

De berekeningswijzen van de effecten kunnen in afnemende orde van nauwkeurigheid en betrouwbaarheid worden ingedeeld in volgende categorieën:

<b>A</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ gebaseerd op codebedragen uit de aangiften of gegevensborderellen</li><li>➤ die nodig zijn voor de vaststelling van de belasting</li><li>➤ zonder hypothesen of vereenvoudigingen</li></ul>
<b>B</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ gebaseerd op codebedragen uit de aangiften of gegevensborderellen</li><li>➤ die niet nodig zijn voor de vaststelling van de belasting</li><li>➤ zonder hypothesen of vereenvoudigingen</li></ul>
<b>C</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ gebaseerd op codebedragen uit de aangiften of gegevensborderellen</li><li>➤ met aanwending van hypothesen of vereenvoudigingen</li></ul>
<b>D</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ gebaseerd op andere gegevens (macro-economische, gemiddelde, geraamde)</li><li>➤ met aanwending van hypothesen of vereenvoudigingen</li></ul>
<b>E</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ geen berekening mogelijk</li></ul>

Zoals uiteengezet in punt 7 is er ook een dalende orde van nauwkeurigheid in de toegepaste tarieven:

- 1** = basistarief ( $t_b$ ) en exacte percentages per schijfbedrag
- 2** = basistarief ( $t_b$ ) en gemiddeld verlaagd opklimmend tarief ( $t_{gvo}$ )
- 3** = globaal gemiddeld tarief ( $t_{gg}$ ).

Om ten slotte een idee te geven van de nauwkeurigheid waarmee de effecten van de verschillende maatregelen kunnen worden berekend, worden de kwalificatie van de berekeningswijze en van het toegepaste tarief samengebracht in onderstaande tabellen. De maatregelen zijn gegroepeerd volgens het schema van de evaluatiemethode (punt 6, blz. 13); het nummer in de eerste kolom van de tabellen verwijst naar de technische kaarten.

<sup>29</sup> De gegevens per code uit de aangiften van de vennootschappen worden in een databank verzameld, waaruit de fiscale statistiek wordt betrokken.

### Belastingverhogende compenserende maatregelen hervorming

nr	$B^+ \times t_o$	categorie	tarief
4	VZW's (kwalificatie naar vennootschapsbelasting)	A	2
6	Bestrijding kasgeldvennootschappen (opbrengsten door controle)	A	2
7	Afschaffing ¼ tarief voor winst landen zonder verdrag	B	2
8	Sommige gewestbelastingen niet meer aftrekbaar	A	2
10	Geen aftrek van verliezen op abnormale en goedgunstige voordelen	A	2
11	Aanpassing van afschrijvingsstelsel voor niet-KMO	D	1
12	Aanpassing stelsel definitief belaste inkomsten	D	3

### Tariefeffect

nr	$(B_{\text{reëel}} + E^-) \times (t_o - t_n)$	categorie	tarief
1	$B_{\text{reëel}} \times (t_o - t_n)$	A	1
	$E^- \times (t_o - t_n)$	zie maatregelen buiten hervorming	

### Belastingverlagende maatregelen hervorming

nr	$B^- \times t_o$	categorie	tarief
2	KMO-investeringsreserve	B	2
3	Vrijstelling van belastingverhoging indien geen of onvoldoende voorafbetalingen eerste drie jaar <sup>30</sup>	C	

### Ontvangstverhogende compenserende maatregelen hervorming

nr		categorie
5	Tegengaan misbruik rechtspersoonlijkheid	D
6	Bestrijding kasgeldvennootschappen (inningen)	A
9	10% roerende voorheffing op liquidatieboni: + brutobedrag roerende voorheffing - verrekenbare en terugbetaalbare roerende voorheffing	A C

### Maatregelen buiten hervorming

nr	$E^- \times t_o$	categorie	tarief
1	Tax shelter	B	2
2	Wederbelegging verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen	B	2
3	Zeescheepvaart: tonnagebelasting bijzonder keuzestelsel afschrijvingen <sup>31</sup> vrijstelling voor meerwaarden verhoogde investeringsaftrek	B A of E B C	2 2 2 2
4	Investerings in beveiliging	C	2
5	Verzekering roerende voorheffing op interesten en royalties	E	
6	PC privé-plan	D	3
7	Opvang van kinderen van minder dan 3 jaar	A	2
8	Restaurantkosten	C	3

Het Rekenhof merkt op dat de belangrijkste maatregelen (67% van de compenserende effecten berusten op het stelsel van de afschrijvingen en dat van de DBI) een geringe graad van betrouwbaarheid hebben.

<sup>30</sup> Het (geringe) negatief effect van de vrijstelling van belastingverhoging valt eigenlijk buiten de berekening  $B^- \times t_o$  (om het schema niet te verwarren werd het niet apart vermeld) en valt dus ook buiten de vergelijking tussen  $\text{Diff}_{\text{basis}}$  en  $\text{Diff}_{\text{detail}}$ . Dit effect wordt bij het uiteindelijke resultaat in rekening gebracht.

<sup>31</sup> Dit effect zal kunnen worden vastgesteld indien het aantal dossiers beperkt is tot een 15-tal.

## 10 Uitvoering van de evaluatie

In de Memorie van toelichting en tijdens de hoorzitting in de Commissie voor de Financiën en de Begroting is gesteld dat het eerste jaarlijkse evaluatierapport van het Rekenhof pas vanaf het tweede semester van 2005 zal kunnen worden voorgelegd.

Zoals met de administratie is overeengekomen zal de eerste evaluatie, die het aanslagjaar 2004 betreft, zijn gebaseerd op de cijfers die de toestand weergeven op 30 juni 2005 en die beschikbaar zullen zijn vanaf de maand oktober 2005. Gelet op de wettelijke aanslagtermijn van drie jaar zijn die cijfers niet helemaal volledig en zal een extrapolatie naar de situatie op het einde van de aanslagtermijn noodzakelijk zijn.

Wat de evaluatie voor het aanslagjaar 2005 e.v. betreft moet worden opgemerkt dat de thans voorgestelde evaluatiemethode is opgemaakt volgens de stand van de wetgeving zoals die in het aanslagjaar 2004 in voege was. Nieuwe maatregelen of aanpassingen van bestaande maatregelen zijn echter inmiddels ingevoerd of zullen worden ingevoerd die een effect sorteren in aanslagjaar 2005 of later<sup>32</sup>. Het gaat daarbij om maatregelen buiten de hervorming maar ook om maatregelen die mogelijk interfereren met de hervormingswet.

Voor elk van die wijzigingen zal de evaluatiemethode moeten worden aangepast en bestaat het risico dat de effecten niet of niet nauwkeurig kunnen worden gemeten waardoor de betrouwbaarheid van de evaluatie in het gedrang kan komen. In elk geval zouden jaarlijkse opeenvolgende evaluaties van de budgettaire neutraliteit sterk aan relevantie inboeten wanneer wijzigingen aan de vennootschapswetgeving werden aangebracht en zouden ze betekenisloos worden wanneer de maatregelen van de hervormingswet zelf geheel of gedeeltelijk werden gewijzigd.

---

<sup>32</sup> Zie bijgevoegde lijst van wetgeving en reglementering inzake de vennootschapsbelasting die in werking treden na het aanslagjaar 2004.

**REKENHOF**

## Hervorming van de vennootschapsbelasting

Wet van 24 december 2002

Evaluatie van de budgettaire neutraliteit

Rapport betreffende de evaluatiemethode

Technische kaarten van de maatregelen van de hervorming en  
buiten de hervorming van de vennootschapsbelasting

Vastgesteld in algemene vergadering van 6 juli 2005

## Lijst van afkortingen

AOIF: Administratie van de Ondernemings-en Inkomensfiscaliteit  
AFZ: Administratie van Fiscale Zaken  
CBFA: Commissie voor Bank, Financie- en Assurantiewezenen  
DBI: definitief belaste inkomsten  
EU: Europese Unie  
FBB: Forfaitaire buitenlandse belasting  
FOD: Federale overheidsdienst  
FVA: Financiële vast activa  
IMVA: Immateriële vaste activa  
MVA: Materiële vaste activa  
NBB: Nationale Bank van België  
KMO: Kleine en middelgrote ondernemingen  
RV: Roerende voorheffing  
 $t_b$ : Basistarief  
 $t_{gvo}$ : Gemiddeld verlaagd opklimmend tarief  
 $t_{gg}$ : Globaal gemiddeld tarief  
VRI : Vrijgestelde roerende inkomsten

## Inhoudsopgave

### I. Maatregelen binnen de hervormingswet

1. Vermindering basis- en verlaagd opklimmend tarief .....	5
2. KMO-investeringsreserve.....	7
3. Vrijstelling belastingvermeerdering indien geen of onvoldoende voorafbetalingen de eerste drie jaar na oprichting.....	9
4. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting : luik VZW's.....	10
5. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting: luik misbruiken van rechtspersoonlijkheid .....	11
6. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting: luik kasgeldvennootschappen .....	12
7. Afschaffing 1/4 <sup>e</sup> tarief voor winst uit landen zonder verdrag .....	14
8. Sommige gewestbelastingen niet meer aftrekbaar .....	15
9. Roerende voorheffing van 10% op liquidatieboni.....	16
10. Niet-aftrekbaarheid van de verliezen van het boekjaar zelf .....	18
11. Aanpassing van het afschrijvingsstelsel voor niet-KMO vennootschappen .....	22
12. Definitief belaste inkomsten .....	26

### II. Maatregelen buiten de hervormingswet

1. Tax shelter .....	30
2. Wederbelegging gedwongen of vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde op bedrijfsvoertuigen.....	31
3. Zeescheepvaart .....	32
4. Investerings in beveiliging.....	35
6. PC privé-plan .....	38
7. Opvang van kinderen van minder dan 3 jaar .....	40
8. Restaurantkosten .....	41

## I. Maatregelen binnen de hervormingswet



## 1. Vermindering basis- en verlaagd opklimmend tarief

### *Beschrijving van de maatregel*

De hervormingswet voorziet vanaf het aanslagjaar 2004 in een verlaging van zowel het basistarief als het verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting.

Het basistarief wordt herleid van 39% naar 33% (exclusief crisisbelasting van 3%).

Het basistarief is van toepassing indien de belastbare grondslag een welbepaald bedrag overschrijdt (overeenkomstig artikel 215, tweede lid WIB 1992 ) of voor vennootschappen die vallen onder de uitsluitingsgronden bepaald in artikel 215, derde lid WIB 1992.

Belastbare grondslag voor de hervorming	Tarieven voor de hervorming (exclusief crisisbelasting)	Belastbare grondslag na de hervorming	Tarieven na de hervorming (exclusief crisisbelasting)
> 323.750 euro	39%	> 322.500 euro	33%

Het verlaagd opklimmend tarief (artikel 215, tweede lid WIB 1992) wordt verlaagd als volgt:

Belastbare grondslag voor de hervorming < 323.750 euro	Tarieven voor de hervorming (exclusief crisisbelasting)	Belastbare grondslag na de hervorming < 322.500 euro	Tarieven na de hervorming (exclusief crisisbelasting)
0 – 25.000 euro	28%	0 – 25.000 euro	24,25%
25.000 – 89.500 euro	36%	25.000 – 90.000 euro	31%
89.500 – 323.750 euro	41%	90.000 – 322.500 euro	34,5 %

### *Methodologie*

De belastbare grondslagen, de codes 102 van de aangiften, worden geïdentificeerd. Deze belastbare grondslagen worden bij toepassing van het verlaagd opklimmend tarief in schijven verdeeld. Het tarieffeffect uitgedrukt als het verschil ( $t_o - t_n$ ) tussen de tarieven in het ongewijzigd regime ( $t_o$ ) en de tarieven in het nieuwe regime ( $t_n$ ) wordt berekend op het totaal van deze belastbare grondslagen. Deze berekening gebeurt in functie van het toepasselijke tarief ( KMO of niet-KMO).

Vermits de belastbare grondslagen het resultaat zijn van een optelsom van de individuele belastingaanslagen zullen deze grondslagen ook de belastbare grondslagen bevatten van de maatregelen genomen buiten de hervormingswet en van toepassing voor het aanslagjaar 2004. Bijgevolg zal het tarieffeffect ook Budgettaire neutraliteit vennootschapsbelasting

beïnvloed worden door de maatregelen buiten de hervorming en zal deze weerslag moeten worden geïsoleerd.

### *Berekening*

Het tariefeffect wordt als volgt berekend:

$$(B_{\text{reëel}} + E^-) * (t_o - t_n)$$

of

$$(B_{\text{reëel}}) * (t_o - t_n) + E^- * (t_o - t_n)$$

Waarbij:

$B_{\text{reëel}}$ : belastbare grondslag gemeten als optelsom van de codes 102 van de individuele aangiften

$E^-$ : grondslagverlagingen (vermindering van de belastbare grondslag 102) van de maatregelen buiten de hervorming van de vennootschapsbelasting

$t_o$ : voor de tarieven in het ongewijzigde regime, worden de tarieven van het aanslagjaar 2003 gehanteerd. Voor  $B_{\text{reëel}}$  wordt het verlaagd opklimmend tarief  $t_{\text{gvo}}$  toegepast of het basistarief  $t_b$ . Voor  $E^-$  wordt afhankelijk van de berekeningswijze van elke maatregel het gemiddeld verlaagd opklimmende tarief  $t_{\text{gvo}}$ , het globaal gemiddeld tarief  $t_{\text{gg}}$  of het basistarief  $t_b$  toegepast.

$t_n$ : voor de tarieven in het nieuwe regime, worden de tarieven van het aanslagjaar 2004 gehanteerd. Voor  $B_{\text{reëel}}$  wordt het verlaagd opklimmend tarief  $t_{\text{gvo}}$  toegepast of het basistarief  $t_b$ . Voor  $E^-$  wordt afhankelijk van de berekeningswijze van elke maatregel het gemiddeld verlaagd opklimmende tarief  $t_{\text{gvo}}$ , het globaal gemiddeld tarief  $t_{\text{gg}}$  of het basistarief  $t_b$  toegepast.

### *Commentaar*

Het Rekenhof heeft in tegenstelling tot de ex-ante evaluatie bekomen dat de berekening van het verlaagd opklimmend tarief wordt uitgevoerd overeenkomstig de drie wettelijk voorziene belastingschijven. Op deze wijze kan het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief  $t_{\text{gvo}}$  correcter worden berekend.

## 2. KMO-investeringsreserve

### *Beschrijving van de maatregel*

Deze maatregel houdt in dat 50% van de aangroei van het gereserveerde belastbare resultaat kan worden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting door het boeken van een belastingvrije reserve. Deze aangroei wordt gemeten vóór aanleg van de investeringsreserve, vóór enige aanpassing van de begintoestand van de reserves en verminderd met een aantal aftrekposten<sup>1</sup>. De aangroei van het gereserveerde belastbare resultaat wordt beperkt tot 37.500 euro per belastbaar tijdperk. Aangezien deze maatregel als doel heeft de autofinanciering van de KMO vennootschappen aan te moedigen, geldt deze enkel voor de KMO vennootschappen. In de context van de hervormingswet van de vennootschapsbelasting is een KMO vennootschap een vennootschap die aanspraak maakt op de verlaagd opklimmende tarieven (art. 215, tweede lid, WIB 1992).

De investeringsreserve wordt belastbaar indien aan de voorwaarden waaraan de investeringsreserve is onderworpen niet meer wordt voldaan ("onaantastbaarheidsvoorwaarde" van art. 190 WIB 1992). Deze reserve wordt integraal belastbaar hetzij door het niet-naleven van de voorwaarde van onaantastbaarheid, hetzij door het niet investeren van bedoelde reserve binnen 3 jaar, hetzij door het vroegtijdig vervreemden van activa binnen de 3-jarige beleggingstermijn.

Er mogen geen aftrekken van de 3<sup>de</sup> tot de 6<sup>de</sup> bewerking voor de bepaling van de belastbare grondslag plaatsvinden op het gedeelte van de winst die voortvloeit uit de niet-naleving van de wettelijke bepalingen voor de aanleg van de investeringsreserve (art. 207 tweede lid, WIB 1992 verwijzend naar art. 194quater, §2, vierde lid en art. 194quater, §4, WIB 1992).

### *Methodologie*

Volgens codes van de aangifte vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004:  
vak I. B h): code 308: vrijgestelde investeringsreserve bij begin van het belastbare tijdperk  
vak I. B h): code 323 vrijgestelde investeringsreserve op het einde van het belastbare tijdperk  
vak IV 4 a), 2°: code 063: niet-naleving investeringsverplichting of onaantastbaarheidsvoorwaarde voor de investeringsreserve, waardoor de investeringsreserve belastbaar wordt.

### *Berekening*

Berekeningswijze negatief effect:

Aangroei van de investeringsreserve code 323 – code 308 voor vennootschappen met een belastbare grondslag. Op dit resultaat wordt het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief ( $t_{gvo}$ ) toegepast.

---

<sup>1</sup>Het gereserveerde belastbare resultaat wordt verminderd met de vrijgestelde meerwaarden op aandelen, 25% van de meerwaarden op autovoertuigen, de eventuele vermindering van het gestort kapitaal, de verhoging van de vorderingen van de vennootschap op natuurlijke personen die aandeelhouder zijn of die een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of soortgelijke functie uitoefenen.

### *Commentaar*

De opname van de vrijgestelde investeringsreserve in het vak van de vrijgestelde gereserveerde winsten, vak I, B in de aangifte heeft geen invloed op de berekening van de belasting. De praktijk wijst uit dat een aantal bedrijven om die reden dat vak van de aangifte niet invullen, waardoor een onderschatting van het negatief effect mogelijk is. De circulaire nr. Ci.RH.421/563.842 van 24 juni 2004 licht de berekening van de investeringsreserve toe en biedt een gedeeltelijke oplossing voor de bovenvermelde situatie.

Zoals hierboven aangegeven kan de vrijgestelde investeringsreserve belastbaar worden bij niet-naleving van de voorwaarden van art. 190 WIB 1992. Het positieve effect dat ten vroegste tot uiting komt in het aanslagjaar 2005, kan gemeten worden op basis van de code 063 van de aangifte: niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde voor de investeringsreserve.

### 3. Vrijstelling belastingvermeerdering indien geen of onvoldoende voorafbetalingen de eerste drie jaar na oprichting

#### *Beschrijving van de maatregel*

Normaal wordt de vennootschapsbelasting vermeerderd in geval de vennootschap geen of ontoereikende voorafbetalingen heeft verricht. Voor KMO-vennootschappen voorziet de hervormingswet in een vrijstelling van belastingvermeerdering wegens geen of onvoldoende voorafbetalingen tijdens de eerste drie boekjaren na de oprichting van de vennootschap.

#### *Methodologie*

Door FOD Financiën werd een code 169 voorzien in de aangifte. Deze code identificeert alle vennootschappen die gedurende de eerste drie boekjaren geen vermeerdering verschuldigd zijn. Aangezien het bedrag aan vrijgestelde belastingvermeerdering niet direct meetbaar is, tenzij door een aparte berekening voor elke geïdentificeerde vennootschap, wordt de berekening van het negatieve effect uitgevoerd op basis van de belastingvermeerdering voor de KMO-vennootschappen.

#### *Berekening*

Met:

A = belastbare grondslag voor de aangiften met code 169

B = totale belastbare grondslag voor de aangiften met verminderd tarief

X = belastingvermeerdering die in ongewijzigd regime verschuldigd zou zijn geweest voor aangiften met code 169

Z = totale belastingvermeerdering in nieuw regime voor de aangiften met verminderd tarief

Uit de veronderstelde evenredigheid tussen de belastingverhoging en de belastbare grondslag :

$$X / (Z+X) = A/B$$

kan het negatief effect X dan berekend worden als:

$$Z \times A / (B-A)$$

#### *Commentaar*

Voor een volledige exacte berekening had een simulatieberekening moeten plaatsvinden voor elke geïdentificeerde onderneming in code 169. Wegens de extra werklast en het relatief klein aandeel van deze vrijstelling in het geheel van de maatregelen met een negatief effect (0,42 %), wordt de berekening van deze vrijstelling benaderd door bovenstaande formule.

#### **4. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting : luik VZW's**

##### *Beschrijving van de maatregel*

Dit actiedomein behelst de organisatie en de coördinatie van controlemaatregelen die tot doel hebben de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting te verzekeren van VZW's en andere rechtspersonen zonder winstoogmerk, die zich in werkelijkheid bezighouden met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard.

##### *Methodologie*

Een resultatenfiche zal door de betrokken diensten aan het Rekenhof worden bezorgd. Deze resultatenfiche geeft de verhoging van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting ingedeeld volgens het basistarief en het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief.

##### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Verhoging van de belastbare grondslag volgens basistarief: code 102 \*  $t_b$

Verhoging van de belastbare grondslag volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief: code 102 \*  $t_{gvo}$

##### *Commentaar*

De doelstelling van het artikel 31 van de wet van 24 december 2002 is eerder gericht op een versterking van de controle dan op de inning van de belasting. De cijfers over de inningen zijn niet beschikbaar. Het positieve effect wordt gemeten door de meeropbrengst aan vennootschapsbelasting tengevolge van versterkte controles. Indien rekening gehouden wordt met de minderopbrengsten in de rechtspersonenbelasting kan het netto positief effect berekend worden. Dit netto positief effect is het verschil tussen de verschuldigde vennootschapsbelasting en de verschuldigde rechtspersonenbelasting. Deze gegevens kunnen afgeleid worden uit de bovenvermelde resultatenfiches.

## **5. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting: luik misbruiken van rechtspersoonlijkheid**

### *Beschrijving van de maatregel*

Artikel 31 van de wet van 24 december 2002 beoogt de strijd op te voeren tegen de misbruiken op het stuk van de rechtspersoonlijkheid. De memorie van toelichting bij de wet van 24 december 2002 maakt melding van het Actieplan van 26 maart 2001 van de Regeringscommissaris toegevoegd aan de Minister van Financiën.

De antifraudecel, de AFZ, de BBI, de AOIF en de administratie van de invordering maken melding van de volgende misbruiken:

1. FBB: forfaitaire buitenlandse belasting;
2. De meerwaarden op aandelen in het geval van overdracht in een vennootschap;
3. De kasgeldvennootschappen;
4. De offshore-vennootschappen.

Na contactopname door de FOD Financiën met het kabinet van de Staatssecretaris Jamar blijkt dat de volgende misbruiken worden beoogd:

1. Offshore vennootschappen;
2. Fictieve faillissementen van vennootschappen;
3. Vennootschappen in verlies of slapende vennootschappen;
4. Kasgeldvennootschappen;
5. Meerwaarde op buitenlandse participaties.

### *Methodologie*

De FOD Financiën is enkel in de mogelijkheid cijfergegevens over de forfaitaire buitenlandse belasting te geven. Aangezien de controles op de misbruiken van de forfaitaire aftrek reeds zijn afgelopen, wordt de meting van het positief effect uitgevoerd op grond van de begrotingsontvangsten.

De versterking van de strijd tegen misbruiken van de rechtspersoonlijkheid wordt gemeten door het verschil in begrotingsontvangsten gedurende verschillende jaren.

### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Gemiddelde begrotingsontvangst van 2003 tot 2004 - gemiddelde begrotingsontvangst van 1996 tot 2002.

### *Commentaar*

De berekening van het effect van de versterking van de strijd tegen misbruiken van rechtspersoonlijkheid is onvolledig. Indien nog mogelijk zal de FOD Financiën voor de andere maatregelen een evaluatie maken.

## 6. Actieplan met het oog op een betere inning van de vennootschapsbelasting: luik kasgeldvennootschappen

### *Beschrijving van de maatregel*

Het objectief van het fraudemechanisme bestaat uit het volledig weghalen van de activa uit de vennootschap door de activiteiten van de oude vennootschap (kasgeldvennootschap) onder te brengen in een nieuwe vennootschap. Een kasgeldvennootschap is vervolgens een vennootschap waarvan het vermogen enkel nog uit liquide middelen bestaat omdat de vennootschap kort daarvoor haar handelszaak heeft verkocht. Om de liquiditeiten uit de oude vennootschap te halen zoekt de aandeelhouder in de meeste gevallen een stroman (buitenlander buiten bereik van de Belgische Administratie) die de aandelen van de oude vennootschap koopt met liquiditeiten van de kasgeldvennootschap. Het is niet meer mogelijk van de belasting op de verwezenlijkte meerwaarde te innen omdat de oude vennootschap verhuist naar een postbusadres en geen activa meer heeft. Er bestaan evenwel verschillende vormen van kasgeldvennootschappen die leiden tot hetzelfde resultaat.

Een speciale nationale invorderingscel, opgericht naar aanleiding van de wet van 24 december 2002, is belast met de opvolging van de invorderingsaspecten van de ingekohierde bedragen na controle van de kasgeldvennootschappen. Daarnaast bestaat er ook een Task Force kasgeldvennootschappen. Deze Task Force staat in voor de coördinatie, de verzameling en analyse van informatie.

### *Methodologie*

Uit de memorie van toelichting bij de wet van 24 december 2002 kan worden afgeleid dat de strijd tegen de misbruiken vastgesteld bij de kasgeldvennootschappen, zowel een verbetering van de controlemethoden als een betere inning beogen. Op vlak van controle is het verschijnsel kasgeldvennootschappen een eerder uitdovend verschijnsel. De gevestigde aanslagen ingevolge de controle van de kasgeldvennootschappen, verbonden aan het aanslagjaar 2004, zullen eerder gering zijn.

De Task Force kasgeldvennootschappen beschikt op gecentraliseerde wijze per onderzochte kasgeldvennootschap over de resultaten van de controleacties en de inningen.

### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Aspect controle:

Verhoging van de belastbare grondslag volgens basistarief: code 102 \*  $t_b$

Verhoging van de belastbare grondslag volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief: code 102 \*  $t_{gvo}$

Aspect inning:

Bedrag van de inningen gedurende de jaren 2002, 2003 en 2004 met het oog op de verhouding inningen per aanslagjaar t.o.v. ingekohierde bedragen per aanslagjaar. De coëfficiënt inningen t.o.v. ingekohierde bedragen meet de inspanningen van de nationale invorderingscel (de opgevoerde strijd betreffende inningen).



### *Commentaar*

De opbrengsten zullen voor het aanslagjaar 2004 eerder beperkt zijn (zie supra). Daarnaast zullen slechts na afloop van de wettelijke onderzoekstermijnen (drie of vijf jaar) de effectief ingekohierde bedragen gekend zijn. Aan de Task Force is een raming gevraagd van de verhoging aan belastbare basis tussen de datum van 30 juni 2005 en 31 december 2006, waardoor de onderzoekstermijn van drie jaar gedeeltelijk wordt ondervangen. De verhoging van de belastbare grondslag zal niet enkel de belastingverhoging zijn te wijten aan de bestrijding van de kasgeldvennootschappen, maar de globale verhoging van de belastbare grondslag<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Verhogingen van de belastbare grondslag louter te wijten aan het belasten van de kasgeldvennootschappen zijn o.a.: het verwerpen van de toepassing van het stelsel van gespreide taxatie op de gerealiseerde meerwaarde (art. 47 WIB 1992), het verwerpen van de afschrijvingen op de overgedragen activa in hoofde van de nieuw opgerichte vennootschap (art. 361 WIB 1992), het belasten van de meerwaarde op aandelen die de oorspronkelijke aandeelhouders n.a.v. de verkoop van hun participatie hebben gerealiseerd als divers inkomen (art. 90, 1° WIB 1992), simulatie en de antimisbruikbepaling (art. 344 WIB 1992) en abnormale en goedgunstige voordelen (art. 26 WIB 1992).

## 7. Afschaffing 1/4<sup>e</sup> tarief voor winst uit landen zonder verdrag

### *Beschrijving van de maatregel*

Winsten die een Belgische vennootschap verwezenlijkt via haar inrichtingen gevestigd in landen waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, worden samen met de Belgische winsten onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Vóór de hervormingswet van 24 december 2002 werden deze buitenlandse winsten belast aan een tarief dat ¼ bedroeg van het toepasselijke tarief in de vennootschapsbelasting. De hervormingswet heeft dit verminderd tarief evenwel opgeheven. Vanaf het aanslagjaar 2004 worden dergelijke buitenlandse winsten aan het basistarief of in het geval van een KMO-vennootschap aan het verlaagd opklimmend tarief belast.

### *Methodologie*

Via de codes van de aangifte van het aanslagjaar 2004, kan het positief resterend resultaat van niet bij verdrag vrijgestelde winsten worden bepaald. Deze codes zijn in de aangifte blijvend opgenomen hoewel artikel 217 WIB 1992 is afgeschaft.

### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Saldo van niet bij verdrag vrijgesteld winst volgens basistarief :  
(code 071 – code 083 – code 091 – code 093) \*  $\frac{3}{4}$  \*  $t_b$

Saldo van niet bij verdrag vrijgesteld winst volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:  
(code 071 – code 083 – code 091 – code 093) \*  $\frac{3}{4}$  \*  $t_{gvo}$

Waarbij:

Code 071: positief resultaat van inkomsten uit landen zonder verdrag

Code 083: bedrag van de niet-belastbare bestanddelen voor de inkomsten uit landen zonder verdrag

Code 091: DBI en VRI voor de inkomsten uit landen zonder verdrag

Code 093: aftrek van vorige verliezen voor de inkomsten uit landen zonder verdrag

### *Commentaar*

Het louter informatief karakter van de codes, omdat het verminderd tarief is afgeschaft, verhoogt het risico op onbetrouwbare cijfers opgenomen in bovenstaande codes.

## 8. Sommige gewestbelastingen niet meer aftrekbaar

### *Beschrijving van de maatregel*

De vennootschappen zullen de belastingen die ze aan de Gewesten betalen, niet meer kunnen aftrekken. Deze regel geldt enkel voor de eigen fiscaliteit van de Gewesten, en dus niet voor de gewestelijke belastingen opgesomd in het artikel 3 van de bijzondere financieringswet<sup>3</sup>.

### *Methodologie*

Het positieve effect is meetbaar via een nieuwe code van de aangifte.

### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect voor vennootschappen met een belastbare grondslag:

Niet-aftrekbare gewestelijke belastingen, heffingen en retributies volgens basistarief:  
code 028 \*  $t_b$

Niet-aftrekbare gewestelijke belastingen, heffingen en retributies volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:

code 028 \*  $t_{gvo}$

### *Commentaar*

Het moeilijk onderscheid tussen de verschillende soorten niet-aftrekbare belastingen verhoogt het risico op onbetrouwbare cijfers opgenomen in de nieuwe code.

---

<sup>3</sup> Bedoelde niet-aftrekbare gewestelijke belastingen zijn ondermeer: heffingen op oppervlaktewateren, heffingen op buiten gebruik gestelde bedrijfsgebouwen en heffingen op leegstaande gebouwen (DOC 50, 1918/00, p. 44), heffing verwijdering vaste afvalstoffen, dossiertaks milieuvergunning, heffing meststoffen, heffing op winning van grondwater (Fiscoplex, regionale en provinciale belastingen, deel I).

## 9. Roerende voorheffing van 10% op liquidatieboni

### *Beschrijving van de maatregel*

Een roerende voorheffing van 10 % wordt geheven op de liquidatieboni in geval van de inkoop door een vennootschap van haar eigen aandelen of in geval van de totale of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen.

In hoofde van de vennootschap die de liquidatieboni ontvangt m.a.w. de genietter van de liquidatieboni, is de RV overeenkomstig artikel 279 en 280 WIB 1992 verrekenbaar. In principe is er enkel een eindheffing in hoofde van de belastingplichtigen die de RV niet kunnen verrekenen. Deze zijn de privé-investeerders (de natuurlijke personen), de vennootschappen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting en de vennootschappen onderworpen aan de belasting niet- inwoners zonder een Belgische inrichting.

De hervormingswet van 24 december 2002, heeft de roerende voorheffing op liquidatieboni retroactief ingevoerd. Voor inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld met ingang van 1 januari 2002 werd de RV bepaald op 10% voor vereffeningen die vanaf 25 maart 2002 zijn afgesloten. Evenwel voor vereffeningen afgesloten vanaf 25 maart 2002 (akte van de sluiting van de vereffening neergelegd ter griffie van de rechtbank van koophandel) moest er een onderscheid worden gemaakt. Alle reeds vóór 1 januari 2002 uitgekeerde liquidatieboni waren vrij van RV. De liquidatieboni die werden uitgekeerd vanaf 1 januari 2002 waren onderworpen aan een RV van 10%. De aangifte moest ten laatste op 15 januari 2003 worden ingediend bij de bevoegde ontvanger.

Het Arbitragehof heeft de retroactieve belasting van liquidatie- en inkoopboni vernietigd. De arresten van 23 juni 2004<sup>4</sup> vernietigen de artikels 32,§1, 1<sup>ste</sup> lid en 33 van de hervormingswet van 24 december 2002. Liquidatieboni voor vereffeningen die niet zijn afgesloten vóór 25 maart 2002, zijn vanaf 1 januari 2002 niet meer onderworpen aan een roerende voorheffing. Dit betekent dat enkel RV van 10% verschuldigd is op liquidatie- en inkoopboni toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2003.

### *Methodologie*

Het bruto verschuldigd bedrag aan RV wordt afgeleid uit een statistiek die de aangiften in de roerende voorheffing centraliseert<sup>5</sup>. De RV is evenwel verrekenbaar in hoofde van de vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting en ontvanger van de liquidatieboni. De verrekenbare en terugbetaalbare RV is terug te vinden in aparte codes van de aangifte vennootschapsbelasting. Bijgevolg is de netto-opbrengst aan roerende voorheffing het verschil tussen het bruto verschuldigd bedrag en de verrekenbare en terugbetaalbare RV.

<sup>4</sup> Het betreffen de Arresten van het Arbitragehof met nummers 109/2004, 110/2004 en 111/2004 van 23 juni 2004.

<sup>5</sup> De gegevens m.b.t. de roerende voorheffing zijn niet geautomatiseerd, maar maken het voorwerp uit van individuele aangiften RV in te dienen bij de ontvanger. De centralisatie van de gegevens gebeurt a.d.h.v. de Statistiek 346M, groep D (toestand 31 december 2003).

### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Bruto verschuldigd bedrag aan roerende voorheffing – code 188 – code 191 – code 192.

Waarbij

Code 188: roerende voorheffing op Belgische definitief belaste liquidatieboni of boni bij verkrijging van eigen aandelen.

Code 191: roerende voorheffing op buitenlandse definitief belaste liquidatieboni of boni bij verkrijging van eigen aandelen.

Code 192: roerende voorheffing op liquidatieboni of boni bij verkrijging van eigen aandelen, andere dan die bedoeld in de codes 188 en 191.

### *Commentaar*

De netto-opbrengsten aan roerende voorheffing, berekend als het verschil van het bruto verschuldigd bedrag en de verrekenbare en terugbetaalbare roerende voorheffing, geven een benadering. Noch is gekend op welk aanslagjaar de aangifte RV betrekking heeft, noch is gekend of de betrokken vennootschap boekhoudt per kalenderjaar of niet. Een volledige afstemming van het jaar van verrekening en het jaar van aangifte RV is bijgevolg niet mogelijk.

Het is mogelijk van de RV op liquidatieboni terug te vorderen omdat de retro-actieve werking werd afgeschaft. In het beknopt verslag van de Commissie van de Financiën en de Begroting vermeldt de Minister van Financiën dat noch het aantal vennootschappen die de RV kunnen terugvorderen, noch het bedrag dat kan worden teruggevorderd gekend is<sup>6</sup>. Bijgevolg bevatten de netto-opbrengsten eveneens de RV die later kan worden teruggevorderd. Bovendien zijn de artikelen 418 en 419 van het WIB 1992 betreffende de toekenning van de moratoriumintresten van toepassing zodat de kosten kunnen oplopen.

---

<sup>6</sup> Beknopt verslag Commissie voor de Financiën en de Begroting, samengevoegde vraag nr. 3265, 29 juni 2004, CRABV 51 COM 313, p. 6.

## 10. Niet-afrekbaarheid van de verliezen van het boekjaar zelf

### *Beschrijving van de maatregel*

De hervormingswet van 24 december 2002 maakt het niet meer mogelijk verliezen van het jaar aan te rekenen op het gedeelte van de winst afkomstig van abnormale of goedgunstige voordelen. De vennootschap mag evenmin het verlies van het belastbaar tijdperk aftrekken van het gedeelte van de winst bestemd voor winstdeelnames in speciën of in aandelen overeenkomstig de wet werknemersparticipatie en van het gedeelte van de winst die voortkomt van de voorheen vrijgestelde investeringsreserve.

Verliezen kunnen niet meer afgetrokken worden van het gedeelte van de winst dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen die de vennootschap rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan zij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt (artikel 207 WIB 1992).

### *Methodologie*

Een nieuwe code 066: bestanddelen van het resultaat waarop de aftrekbeperking van toepassing is, is opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting. Deze laat toe om het bedrag te bepalen waarop geen verliezen van het jaar zelf kunnen aangerekend worden.

Voor de berekening van het positief effect is in eerste instantie een onderscheid noodzakelijk tussen vennootschappen met een positief en een negatief fiscaal resultaat.

In het geval van een negatief fiscaal resultaat zal het positieve effect gelijk zijn aan de nieuwe code 066 waarop geen verliezen van het jaar meer kunnen worden aangerekend.

In het geval de vennootschap een positief resultaat heeft is er een bijkomend onderscheid noodzakelijk tussen enerzijds de codes 062 en 064 en anderzijds de code 063. De code 062 vertegenwoordigt het abnormaal en goedgunstig voordeel. De code 063 vertegenwoordigt het gedeelte van de winst dat voortkomt van de voorheen vrijgestelde investeringsreserve, bij niet-naleving van de investeringsverplichting of van de onaantastbaarheidsvoorwaarde. De code 064 vertegenwoordigt het gedeelte van de winst dat bestemd is voor de winstdeelnames in speciën of in aandelen overeenkomstig de wet werknemersparticipatie.

In het geval dat de code 063 in de aangifte niet is ingevuld, zal er enkel een positief effect zijn indien het abnormaal of goedgunstig voordeel en de werknemersparticipatie groter is dan de het fiscaal resultaat van het boekjaar zelf. In een antwoord op een Parlementaire vraag heeft de Minister van Financiën geantwoord dat een vennootschap altijd minstens belast wordt op het verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel ongeacht het fiscaal resultaat van het belastbaar tijdperk<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Parlementaire vraag nr. 340 van de heer Ludo Van Campenhout van 2 april 2004, Vragen en antwoorden, 51-040, 12 juli 2004, p. 6204-6205.

In het geval dat de code 063 in de aangifte is ingevuld zal er in welbepaalde gevallen (zie tabel hierna) een bijkomend positief effect zijn. De wet van 24 december 2002 schrijft voor dat geen enkele aftrek voorzien in de artikels 199 tot 206<sup>8</sup> van het WIB 1992 nog mogelijk is op het gedeelte van de belaste investeringsreserve (wijziging van artikel 207, tweede lid WIB 1992) . Bijgevolg is er in het geval van een code 063 in tegenstelling tot het abnormaal en goedgeunstig voordeel en de werknemersparticipatie, waarvoor deze regeling al gold vóór de hervormingswet, een bijkomend positief effect.

#### *Berekening*

1. Fiscaal resultaat is negatief (code 061 > 0)

Berekeningswijze positief effect:

Bedrag waarop geen verliezen van het boekjaar kunnen worden aangerekend volgens het basistarief :

code 066 \*  $t_b$

Bedrag waarop geen verliezen van het boekjaar kunnen worden aangerekend volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief :

code 066 \*  $t_{gvo}$ .

Waarbij:

code 066: totaal van de bestanddelen van het resultaat waarop de aftrekbeperking van toepassing is

code 061: negatief fiscaal resultaat

2. Fiscaal resultaat is positief (code 060 > 0)

Zoals hiervoor vermeld is een onderscheid noodzakelijk tussen vennootschappen met een code 063 en zonder een code 063.

- a. Geen code 063

Berekening positief effect bij een positief fiscaal resultaat en enkel voor vennootschappen waarvan de code 068  $\neq$  0.

Berekeningswijze positief effect:

Bedrag waarop geen verliezen van het boekjaar kunnen worden aangerekend volgens het basistarief:

code 068 \*  $t_b$

Bedrag waarop geen verliezen van het boekjaar kunnen worden aangerekend volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:

code 068 \*  $t_{gvo}$ .

Waarbij:

code 060: positief fiscaal resultaat

code 063: gedeelte van de winst dat voortkomt van de voorheen vrijgestelde investeringsreserve bij niet-naleving van de investeringsverplichting of van de onaantastbaarheidsvoorwaarde

code 068: negatief resultaat: (code 060-code 066) of (code 061 + code 066)

---

<sup>8</sup> Met name: de vrijgestelde giften, de vrijstelling voor aanvullend personeel voor wetenschappelijk onderzoek, de vrijstelling voor bijkomend personeel, andere niet belastbare bestanddelen, de DBI-aftrek, de aftrek van vrijgestelde roerende inkomsten, de vorige verliezen en de investeringsaftrek.

b. Code 063

In het geval dat de code 063 is ingevuld zal enkel in specifieke gevallen een positief effect meetbaar zijn. Dit positief effect wordt naargelang het geval berekend volgens het basistarief of het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief.

combinatie van codes	positief effect
067 $\neq$ 0 en D > 060 of D > 067	Code 063 * $t_b$ of $t_{gvo}$
067 $\neq$ 0 en D $\leq$ 060 of D > 067	(D - code 067) * $t_b$ of $t_{gvo}$
068 $\neq$ 0 en D > 0	[Code 066 - (code 060 - D)] * $t_b$ of $t_{gvo}$
068 $\neq$ 0 en D = 0	Code 068 * $t_b$ of $t_{gvo}$
062 en/of 064 $\neq$ 0 en 068 $\neq$ 0 en (062 + 064) < 060 en D $\geq$ 060 - (062 + 064)	Code 063 * $t_b$ of $t_{gvo}$
062 en/of 064 $\neq$ 0 en 068 $\neq$ 0 en (062 + 064) > 060 en D $\geq$ 0	Code 068 * $t_b$ of $t_{gvo}$
062 en/of 064 $\neq$ 0 en 068 $\neq$ 0 en (062 + 064) < 060 en D < 060 - (062 + 064)	(Code 068 + D) * $t_b$ of $t_{gvo}$
062 en/of 064 $\neq$ 0 en 067 $\neq$ 0 en D $\leq$ 060 - (062 + 064) en D > 067	(D - code 067) * $t_b$ of $t_{gvo}$
062 en/of 064 $\neq$ 0 en 067 $\neq$ 0 en D > 060 - (062 + 064) en D > 067	Code 063 * $t_b$ of $t_{gvo}$

Waarbij:

D = code 082 + code 083 + code 090 + code 091 + code 092 + code 093 + code 094. Dit zijn m.a.w. de 3<sup>de</sup>, de 4<sup>de</sup>, de 5<sup>de</sup> en de 6<sup>de</sup> bewerking voor de berekening van de belastbare grondslag.

code 082: totaal van de niet-belastbare bestanddelen

code 090 en 091: DBI en vrijgestelde roerende inkomsten

code 092 en 093: vorige verliezen

code 094: investeringsaftrek

code 060: positief fiscaal resultaat

code 061: negatief fiscaal resultaat

code 062: abnormaal en goedgunstig voordeel

code 063: gedeelte van de winst dat voortkomt van de voorheen vrijgestelde investeringsreserve

code 064: gedeelte van de winst dat bestemd is voor de winstdeelnames in speciën of in aandelen overeenkomstig de wet werknemersparticipatie

code 067: positief resultaat: code 060 - code 066

code 068: negatief resultaat: (code 060 - code 066) of (code 061 + code 066)

*Commentaar*

Aangezien uit het verleden is gebleken dat de verkregen abnormale en goedgunstige voordelen niet spontaan moesten worden aangegeven, maar hoofdzakelijk bleken na de uitvoering van een controle, bestaat er een risico dat de gegevens beschikbaar op 30 juni 2005 vrij onvolledig zijn. Correctere gegevens na het uitvoeren van een controle zullen bijgevolg niet afgeleid worden uit de aangifte, maar wel uit het gegevensborderel na controle.

De vraag kan gesteld worden of dit wel een reële ontvangst is. Het verlies dat niet langer compenseerbaar is, kan immers overgedragen worden en leidt in de toekomst tot een fiscale minderontvangst. Deze overdracht wordt bevestigd door het antwoord op een Parlementaire vraag nr. 340 (zie supra).



Hetgeen in aanslagjaar 2004 wordt belast is later recupereerbaar. De Inspectie van Financiën oordeelt dat deze maatregel niet in aanmerking kan genomen worden als compensatiemaatregel<sup>9</sup>. Er moet evenwel worden opgemerkt dat deze redenering ook geldt in omgekeerde zin. De investeringsreserve heeft op het moment van aanleg een negatief effect, maar wordt vroeg of laat belastbaar waardoor in de toekomst een positief effect optreedt.

---

<sup>9</sup> DOC 50 1918/006, p. 118

## 11. Aanpassing van het afschrijvingsstelsel voor niet-KMO vennootschappen

### *Beschrijving van de maatregel*

De hervormingswet van 24 december 2004 heeft voor de niet-KMO vennootschappen de regel van de pro rata temporis-afschrijving ingevoerd. De eerste afschrijvingsannuïteit tijdens het boekjaar waarin een afschrijfbaar actief bestanddeel wordt verkregen of tot stand gebracht, komt enkel pro rata temporis als beroepskost in aanmerking. De bij aankoop komende kosten (vb. vervoerskosten) van vaste activa kunnen niet meer volledig als beroepskost worden aangemerkt tijdens het belastbaar tijdperk waarin ze worden gemaakt. Dit impliceert dat de bijkomende kosten op dezelfde wijze en volgens hetzelfde ritme als de hoofdsom moeten worden afgeschreven.

Een arrest van het Arbitragehof van 31 maart 2004 heeft de woorden “ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid” in artikel 196, § 2 WIB 1992 (artikel 7 van de wet van 24 december 2002) geschrapt. Dit heeft tot gevolg dat de KMO-vennootschappen eveneens de afschrijvingen moeten prorateren. Om de fiscale zekerheid evenwel te vrijwaren moeten de KMO-vennootschappen de afschrijvingen verricht op de investeringen in 2003 niet prorateren.

De wet van 31 juli 2004 past artikel 196, §2 WIB 1992 op haar beurt aan en geeft een nieuwe definitie aan de KMO-vennootschap. Vanaf het aanslagjaar 2005 moeten de vennootschappen die overeenkomstig artikel 15 van het wetboek van vennootschappen als kleine vennootschap worden gedefinieerd, de afschrijvingen niet prorateren.

### *Methodologie*

FOD Financiën heeft nagegaan of het mogelijk was het afschrijvingsexcedent<sup>10</sup>, vastgesteld na controle, op te nemen in de gegevensborderellen. De FOD Financiën heeft deze methode niet weerhouden omdat het nodig was voor elke betrokken vennootschap niet enkel het afschrijvingsexcedent te identificeren maar ook apart te berekenen. Deze berekening geldt zowel voor vennootschappen die de hervormingswet hebben nageleefd en het afschrijvingsexcedent spontaan aangeven als voor vennootschappen die de hervormingswet niet hebben nageleefd en waarbij het afschrijvingsexcedent tot uiting komt na controle.

Bijgevolg wordt geopteerd voor het actualiseren van de ex-ante evaluatie. Deze actualisering van de ex-ante evaluatie gebruikt gegevens van de globalisatie van de jaarrekeningen neergelegd bij de balanscentrale van de Nationale Bank van België (groepering PU450)<sup>11</sup>. Met name voor vennootschappen die hun jaarrekening

<sup>10</sup> In de huidige context meet het afschrijvingsexcedent het verschil tussen de afschrijvingsannuïteit volgens het oude fiscale regime dus niet noodzakelijk pro rata en de afschrijvingsannuïteit na de hervorming van de vennootschapsbelasting die de proratering oplegt voor de niet-KMO vennootschappen.

<sup>11</sup> De groepering PU 450, 2003 bevat alle jaarrekeningen voor het jaar 2003 voor alle ondernemingen behalve de banken en de verzekeringsondernemingen.

volgens het volledig schema neerleggen, worden de afschrijvingen berekend voor de materiële vaste activa, voor de immateriële vaste activa en voor de bijkomende kosten. Uitgaande van bepaalde rubrieken opgenomen in de balansen en in de toelichting wordt de afschrijvingsduur berekend. Vervolgens wordt het afschrijvingsexcedent berekend voor het jaar 2003.

#### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Aangezien deze maatregel enkel geldt voor de niet-KMO vennootschappen wordt het positief effect gemeten a.d.h.v. basistarief.

Afschrijvingsexcedent voor vennootschappen met een positief resultaat \*  $t_b$

Waarbij:

De vennootschappen met een positief resultaat worden berekend als de verhouding van het aantal vennootschappen met een code 102 groter of gelijk aan nul en basistarief ten opzichte van het totaal aantal vennootschappen belastbaar aan het basistarief.

Het afschrijvingsexcedent wordt berekend als:

(afschrijfbare investeringen in materiële en immateriële vaste activa / gemiddelde afschrijvingsduur) \* 50% \* veiligheidsmarge

Gemiddelde afschrijvingsduur: zie infra

50%: meet het gemiddeld effect rekeninghoudend met de verdeling van de investeringen gedurende het jaar en de verschillende handelswijzen waarvoor de vennootschappen opteren (enkele vennootschappen proratiseren de afschrijvingen in hun jaarrekening, andere gaan kiezen voor de proratering via de fiscale aangifte).

Veiligheidsmarge: zie infra

#### *Commentaar*

##### *Berekeningwijze gemiddelde afschrijvingsduur*

In de veronderstelling dat het percentage van niet-afschrijfbare investeringen 5% bedraagt, is de ideale formule voor de berekening van de gemiddelde afschrijvingsduur gelijk aan 95% van de investeringen verricht in 2003 gedeeld door de geboekte afschrijving in 2003 op de nieuwe investeringen verricht in het jaar 2003. De geboekte afschrijvingen enkel op de nieuwe investeringen in 2003 kunnen niet worden afgeleid uit de jaarrekening en zijn bijgevolg niet gekend. Om deze reden moet de gemiddelde afschrijvingsduur bij benadering worden berekend.

Het Rekenhof heeft de voorgestelde berekeningswijze van de FOD Financiën behouden.

(Netto boekwaarde per einde boekjaar 2002 + 95% nieuwe investeringen in het boekjaar 2003) / geboekte afschrijvingen in het boekjaar 2003

##### *Verschil onderneming volledig schema van de jaarrekening en onderneming uitgesloten van artikel 215 WIB 1992*

De berekening van de afschrijvingen van de investeringen in MVA en IMVA steunt op de gegevens van de balanscentrale van de NBB. De berekening wordt uitgevoerd

op grond van de jaarrekeningen van de ondernemingen die het volledig schema volgen. Ondernemingen die het volledig schema neerleggen stemmen niet noodzakelijk overeen met de fiscale niet-KMO's. Deze laatste zijn de ondernemingen die niet van het verlaagd opklimmend tarief kunnen genieten ingevolge de toepassing van artikel 215 WIB 1992. Het aantal ondernemingen die zijn uitgesloten van de toepassing van artikel 215 WIB 1992 zal groter zijn dan het aantal ondernemingen die hun jaarrekening volgens het volledig schema moeten neerleggen bij de NBB. De kans is bijgevolg reëel dat het positief effect van de proratering van de afschrijvingen ondergewaardeerd is. Vanaf het aanslagjaar 2005, zal er een overeenstemming zijn tussen ondernemingen die het volledig schema neerleggen en ondernemingen die prorateren overeenkomstig de fiscale wetgeving.

#### *Aanpassing afschrijvingen volgens de nieuwe regeling*

De mogelijkheid bestaat dat de ondernemingen reeds geanticipeerd hebben op de nieuwe regeling in het boekjaar 2003 met name reeds pro rata hebben afgeschreven. Dergelijke reeds doorgevoerde proratering heeft tot gevolg dat de geboekte afschrijvingen in het boekjaar 2003 kleiner zijn waardoor de gemiddelde afschrijvingsduur stijgt en het afschrijvingsexcedent verkleint. Bijgevolg is de kans reëel dat het positief effect van de proratering van de afschrijvingen ondergewaardeerd is.

#### *Aanslagjaar 2003*

De jaarrekeningen van ondernemingen die niet boekhouden per kalenderjaar maar wel een afsluitdatum hebben die gelegen is tussen 1/1/2003 en 30/12/2003 zullen eveneens deel uitmaken van de geglobaliseerde jaarrekening van het jaar 2003. Bij de berekening van het afschrijvingsexcedent voor het aanslagjaar 2004, zullen bijgevolg cijfergegevens zijn opgenomen die betrekking hebben op het aanslagjaar 2003. Deze gegevens van het aanslagjaar 2003 kunnen eveneens een invloed hebben op de berekening van de gemiddelde afschrijvingsduur. Voor het aanslagjaar 1997 bedroeg het aantal ondernemingen die niet boekhouden per kalenderjaar 16,63%<sup>12</sup> van het totaal aantal aangiften.

#### *Cijfergegevens voor de kredietinstellingen en de verzekeringsondernemingen*

Voor de berekening van de afschrijvingen voor de kredietinstellingen en de verzekeringsondernemingen zal de FOD Financiën voor het jaar 2003 gebruik maken van de cijfers van de CBFA. De oorspronkelijke ex-ante berekening verstrekt geen details over deze cijfergegevens. Indien de CBFA niet beschikt over de nodige cijfergegevens zal de berekening van het afschrijvingsexcedent plaatsvinden zonder de banken en de verzekeringsondernemingen.

#### *Veronderstellingen*

De berekening steunt op talrijke hypothesen, maar is waarschijnlijk niet overschat omdat er veiligheidsmarges zijn ingebouwd, zoals:

De niet-afschrijfbare MVA worden geschat op 5%;

De niet-afschrijfbare IMVA worden geschat op 0,5%<sup>13</sup>;

De vermindering van het positief effect met 30% voor MVA en bijkomende kosten en 40%<sup>14</sup> voor de IMVA ingevolge de fiscale niet afschrijfbaarheid, de specifieke reglementering en het gewijzigd investeringsbeleid.

<sup>12</sup> Controle op de aangifte in de vennootschapsbelasting, Rekenhof, september 2000, p. 31.

<sup>13</sup> Dit percentage kan worden verklaard door de voortuitbetalingen op IMVA. De onderneming heeft zich contractueel verbonden IMVA aan te schaffen en ter waarborg van uitvoering van het contract moet de onderneming bepaalde bedragen vooruit betalen. Vanuit economisch standpunt kan er slechts afgeschreven worden op activa die bij de opstelling van de jaarrekening voltooid zijn.

### *Duurzame karakter*

Het duurzame karakter van deze maatregel kan in twijfel worden getrokken. In het eerste jaar zal geen volledige afschrijving meer kunnen plaatsvinden, maar dit afschrijvingsexcedent kan wel gedurende de volgende jaren worden gecupereerd. De meeropbrengst in het ene jaar wordt teruggenomen door een minderopbrengst in het jaar nadat de activa volledig zijn afgeschreven<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Dit percentage is bepaald op 40% omdat inbrengmeerwaarden ingevolge belastingneutrale verrichtingen (fusie-goodwill) fiscaal niet aftrekbaar zijn.

<sup>15</sup> DOC 50 1918/006, p. 118.

## 12. Definitief belaste inkomsten

### *Beschrijving van de maatregel*

Om te voorkomen dat dividenden van aandelen die in beginsel in hoofde van de uitkerende vennootschap aan de vennootschapbelasting of aan een gelijkaardige buitenlandse belasting zijn onderworpen, een tweede maal in hoofde van de ontvangende vennootschap onderworpen worden aan de vennootschapbelasting, is ten name van deze laatste vennootschap, onder welbepaalde voorwaarden voorzien in een aftrek van definitief belaste inkomsten.

De hervormingswet voorziet in een aanvulling en verstrenging van de voorwaarden betreffende de aftrek van DBI op grond van de volgende vier voorwaarden.

#### 1. Invoering van een minimum bezitsduur

De dividendontvangende vennootschap, die de DBI-aftrek wenst te genieten, moet de aandelen in volle eigendom houden gedurende een ononderbroken periode van 1 jaar vanaf de datum waarop de aandelen worden verworven.

#### 2. Financiële vaste activa

De aandelen moeten de aard hebben van financiële vaste activa op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden.

Bij de dividendontvangende vennootschap, die de DBI-aftrek wenst te genieten, moeten de aandelen de aard hebben van financiële vaste activa.

Drie soorten van aandelen vallen onder de rubriek financiële vaste activa: aandelen in verbonden ondernemingen, aandelen in vennootschappen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat en andere aandelen.

#### 3. Wijziging minimum participatiedrempel

Het minimumdeelnemingspercentage van de dividendontvangende vennootschap in de dividenduitkerende vennootschap verhoogt van 5% naar 10%, zonder dat de participatiedrempel van 1.200.000 euro wordt gewijzigd.

#### 4. Voorwaarde van een minimale belastingheffing

Een minimale belastingheffing in hoofde van de dividenduitkerende vennootschap voor de inkomsten die hebben aanleiding gegeven tot de uitkering van dividenden.

Vóór de hervormingswet werd de DBI-aftrek slechts toegestaan op voorwaarde dat de uitkerende vennootschap onderworpen was aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard. De uitkerende vennootschap mocht niet gevestigd zijn in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen aanzienlijk gunstiger waren dan in België (art. 203 §1, eerste lid, 1° WIB).

Wegens onduidelijkheid over de term gemeenrechtelijke bepalingen, heeft de hervormingswet deze term gepreciseerd (artikel 203 §1 werd aangevuld). Vanaf het aanslagjaar 2004 worden de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België wanneer het nominaal tarief of de werkelijke belastingdruk lager is dan 15%.

In diezelfde context wijzigt de hervormingswet ook de DBI-aftrek voor dividenden die voortkomen uit winsten verwezenlijkt door tussenkomst van een buitenlandse vaste inrichting (buitenlandse financial branches). De DBI-aftrek wordt verworpen voor inkomsten verleend of toegekend door een vennootschap voorzover deze winsten verwezenlijkt zijn door tussenkomst van één of meer buitenlandse inrichtingen die

globaal genomen onderworpen zijn aan een aanslagregeling die aanzienlijk gunstiger is dan in België.

#### *Methodologie*

De FOD Financiën heeft nagegaan of het mogelijk is de geweigerde DBI-aftrek, ingevolge de toepassing van de verstrengde wetgeving en na controle, op te nemen in het gegevensborderel. Om de grootte van de DBI-aftrek te berekenen volgens de oude wetgeving moeten er volgens de FOD Financiën bijkomende vragen om inlichtingen worden verstuurd. Deze verhoogde werklast weerhoudt de FOD Financiën om te kiezen voor een methodologie op basis van de aangiften.

Het Rekenhof heeft vervolgens de betrouwbaarheid van de ex-ante evaluatie onderzocht.

De ex-ante evaluatie berekent de meeropbrengsten ingevolge 2 verstrengde voorwaarden voor de DBI-aftrek: de deelneming moet gedurende een ononderbroken periode van tenminste 1 jaar in volle eigendom zijn en deze deelneming moet de aard hebben van financiële vaste activa op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden.

De evaluatie maakt gebruik van de gegevens van de Balanscentrale van de NBB.

Na een uitgebreid onderzoek heeft het Rekenhof geoordeeld dat deze berekening niet kan worden gehanteerd voor de evaluatie van de hervorming van de vennootschapsbelasting.

Voor de berekening van het positieve effect van de DBI-aftrek wordt gebruik gemaakt van het macro-economisch model. De DBI-aftrek wordt gemeten door het verschil te maken tussen de DBI-aftrek in de vierde bewerking volgens het macro-economisch model en de DBI-aftrek opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting (code 090 en 091). Deze methode laat toe een vergelijking te maken tussen de werkelijke DBI-aftrek volgens het nieuwe regime (na de hervorming van de vennootschapsbelasting) en DBI-aftrek volgens de regels vóór de hervorming van de vennootschapsbelasting.

Naast deze methode zal ook het verschil tussen de DBI-aftrek opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting voor respectievelijk het aanslagjaar 2003 en 2004 een indicatie geven.

#### *Berekening*

Berekeningswijze positief effect:

Aangezien er geen uitsplitsing mogelijk is voor KMO en niet-KMO vennootschappen zal het positief effect berekend worden a.d.h.v. de meeropbrengst ingevolge de verstrengde maatregelen \*  $t_{gg}$ .

Waarbij meeropbrengst ingevolge de verstrengde maatregelen gelijk is aan het verschil tussen DBI-aftrek volgens het macro-economisch model en de DBI-aftrek opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting.

#### *Commentaar*

De weerhouden methode vergelijkt het resultaat van de vierde bewerking van het macro-economisch model (regime vóór de hervorming) met de codes 090 en 091 van de aangifte van de vennootschapsbelasting (regime na de hervorming).

De kans is reëel dat het verschil bij vergelijking van de DBI-aftrek volgens het macro-economisch model en de DBI-aftrek opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting een negatief resultaat vertoont, m.a.w. het effect van de verstrengde maatregelen voor de DBI-aftrek kan negatief zijn. De dividendpolitiek is niet noodzakelijk fiscaal geïnspireerd, maar eerder een economisch gegeven. De dividendpolitiek wordt beoordeeld in het licht van de ondernemingsdoelstelling van het maximaliseren van de waarde van een onderneming<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> H. Ooghe, *Bedrijfsfinanciering*, Kluwer 1989, p. 171.



## II. Maatregelen buiten de hervormingswet

## 1. Tax shelter

### *Beschrijving van de maatregel*

De tax shelter is een fiscaal stelsel om de investering in de productie van audiovisuele werken te stimuleren. De belastbare winst van de investeerder kan onder bepaalde voorwaarden worden vrijgesteld ten belope van 150% van de effectief betaalde sommen in uitvoering van de raamovereenkomst met de productievennootschap. Evenwel met de toepassing van een dubbel plafond: met name de vrijstelling is beperkt tot 50% van de winst van het belastbaar tijdperk en met een absolute grens van 750.000 euro. Deze vrijgestelde reserve is gekoppeld aan het naleven van de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

### *Methodologie*

Volgens codes van de aangifte vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004:

Vak I. B i): code 309: tax shelter audiovisuele werken bij begin van het belastbare tijdperk  
Vak I. B i): code 324: tax shelter audiovisuele werken op het einde van het belastbare tijdperk

### *Berekening*

Berekeningswijze van het negatief effect:

Het negatieve effect wordt vervolgens gemeten door de aangroei van de vrijgestelde reserve "Tax shelter erkend audiovisuele werken" voor vennootschappen met een belastbare grondslag.

Negatief effect volgens basistarief:  $(\text{code 324} - \text{code 309}) * t_b$

Negatief effect volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:  $(\text{code 324} - \text{code 309}) * t_{gvo}$

### *Commentaar*

De opname van de vrijgestelde tax shelter in het vak van de vrijgestelde gereserveerde winsten in de aangifte heeft geen invloed op de berekening van de belasting. De praktijk wijst uit dat een aantal bedrijven om die reden dat vak van de aangifte niet invullen, waardoor een onderschatting van het negatief effect mogelijk is. Door de FOD Financiën werd evenwel een circulaire uitgevaardigd die de berekening van de tax shelter toelicht en op deze wijze de controle verscherpt (Circulaire nr. Ci.RH.421/566.524 van 23 december 2004).

## 2. Wederbelegging gedwongen of vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde op bedrijfsvoertuigen

### *Beschrijving van de maatregel*

Bij wet van 14 januari 2003 is een vrijstelling ingevoerd van (gedwongen of vrijwillig) verwezenlijkte meerwaarden op bepaalde bedrijfsvoertuigen op voorwaarde dat, naar gelang van het geval, de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde wederbelegd wordt in een ander bedrijfsvoertuig dat aan bepaalde voorwaarden voldoet. (ecologische normen vb. niveau stikstofemissie, dodehoekspiegel). De wederbeleggingstermijn bedraagt 2 jaar en vangt aan op de eerste dag van het kalenderjaar waarin de verkoop is gebeurd of bedraagt één jaar na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarin de schadevergoeding is ontvangen. Bij niet-tijdige herbelegging wordt de meerwaarde aangemerkt als een inkomen van het belastbaar tijdperk waarin de wederbeleggingstermijn verstreken is. De onaantastbaarheidsvoorwaarde is eveneens van toepassing (artikel 190 WIB 1992).

### *Methodologie*

Volgens codes van de aangifte vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004:

Vak I. B f): code 306: vrijgestelde meerwaarde op bedrijfsvoertuigen bij begin van het belastbare tijdperk.

Vak I. B f): code 321: vrijgestelde meerwaarde op bedrijfsvoertuigen op het einde van het belastbare tijdperk.

### *Berekening*

Berekeningswijze van het negatief effect:

Het negatieve effect wordt vervolgens gemeten door de aangroei van de vrijgestelde reserve "meerwaarde op bedrijfsvoertuigen voor vennootschappen" voor vennootschappen met een belastbare grondslag.

Negatief effect volgens basistarief:  $(\text{code 321} - \text{code 306}) * t_b$

Negatief effect volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:  $(\text{code 321} - \text{code 306}) * t_{gvo}$

### *Commentaar*

De opname van de vrijgestelde meerwaarde op bedrijfsvoertuigen in het vak van de vrijgestelde gereserveerde winsten in de aangifte heeft geen invloed op de berekening van de belasting. De praktijk wijst uit dat een aantal bedrijven om die reden dat vak van de aangifte niet invullen, waardoor een onderschatting van het negatief effect mogelijk is.

Het Koninklijk Besluit van 3 april 2003 heeft retro-actief de nieuwe vrijstellingsregeling voor meerwaarde op bedrijfsvoertuigen ingevoerd. De vrijstelling geldt voor de meerwaarden verwezenlijkt vanaf 1 januari 2000 en voor zover de datum van de verwezenlijking ten vroegste behoort tot het belastbaar tijdperk dat aan het aanslagjaar 2001 verbonden is. Aangezien de aangifte vennootschapsbelasting enkel voorziet in een aparte code vanaf het aanslagjaar 2004, zal het grootste effect worden gemeten vanaf het aanslagjaar 2004. De vermindering van de belastingvrije reserves (omdat de voorwaarden voor de vrijstelling van de gerealiseerde meerwaarden vanaf 1 januari 2000 niet langer vervuld zijn) zal terug te vinden zijn in de voorgestelde berekeningsmethode. Deze verminderingen van belastingvrije reserves die resulteren in een positief effect, beletten niet dat het reële effect (met name het verschil van de code 321 en 306) wordt gemeten.

### 3. Zeescheepvaart

#### *Beschrijving van de maatregel*

De Programmawet van 2 augustus 2002, aangepast door de Programmawet van 27 december 2004, heeft 4 maatregelen voorzien.

#### 1. Tonnagebelasting

De wet heeft een tonnagebelasting ingevoerd waarbij de belastbare grondslag forfaitair wordt vastgesteld per schip, per dag en per 100 nettoton.

#### 2. Bijzonder keuzestelsel van afschrijvingen

Het afschrijvingspercentage op zeeschepen, delen in eigendom van zeeschepen die al dan niet in nieuwe staat zijn verkregen, bedraagt in het boekjaar van ingebruikname 20%, vervolgens 15% voor de volgende 2 boekjaren en 10% voor de volgende boekjaren. Deze afschrijvingspercentages mogen zowel worden toegepast op zeeschepen die in nieuwe staat zijn verkregen als op zeeschepen die niet in nieuwe staat zijn verkregen en gebruikt worden voor het zeevervoer.

#### 3. Vrijstelling van meerwaarden

Exploitanten van zeeschepen die niet opteren voor het stelsel van forfaitaire vaststelling van de belastbare grondslag kunnen genieten van een belastingvrijstelling op meerwaarden gerealiseerd op de verkoop van zeeschepen. Deze vrijstelling is onderhevig aan bepaalde voorwaarden.

#### 4. Verhoogde investeringsaftrek

De investeringsaftrek bedraagt 30% van de aanschaffingsprijs van zeeschepen. Deze investeringsaftrek mag zowel worden toegepast op zeeschepen die in nieuwe staat zijn verkregen als op zeeschepen die niet in nieuwe staat zijn verkregen en gebruikt worden voor het zeevervoer.

#### *Methodologie*

##### 1. Tonnagebelasting

De code 076 van de aangifte vennootschapsbelasting wordt gehanteerd om het bedrag vast te stellen dat van de fiscale winst moet worden afgetrokken om tot de forfaitaire belastbare basis voor de tonnagebelasting te komen.

##### 2. Bijzonder keuzestelsel van afschrijvingen

Voor de berekening van het negatieve effect van het bijzonder keuzestelsel van afschrijvingen kan er geen beroep worden gedaan op de aangifte. De FOD Financiën heeft voorgesteld om, in geval het aantal belastingplichtigen minder bedraagt dan 15, de bijkomende afschrijvingen apart te berekenen.

##### 3. Vrijstelling voor meerwaarden

Volgens codes van de aangifte vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004:

Vak I. B f): code 307: vrijgestelde meerwaarde op zeeschepen bij begin van het belastbare tijdperk.

Vak I. B f): code 322: vrijgestelde meerwaarde op zeeschepen op het einde van het belastbare tijdperk.

#### 4. Verhoogde investeringsaftrek

De verhoogde investeringsaftrek kan gedeeltelijk worden teruggevonden in aparte codes van de opgave van de investeringsaftrek (het formulier 276U).

Code 836: afschrijfbaar aanschaffings- of beleggingswaarde

Code 846: eenmalige investeringsaftrek

#### *Berekening*

##### 1. Tonnagebelasting

Berekeningswijze van het negatief effect:

De grondslag voor de berekening van het negatief effect is gelijk aan de code 076.

Negatief effect volgens basistarief:  $\text{code 076} * t_b$

Negatief effect volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:  $\text{code 076} * t_{gvo}$

##### 2. Bijzonder keuzestelsel van afschrijvingen

Berekeningswijze van het negatief effect:

Indien het aantal gevallen beperkt is (<15), kan het negatieve effect per individueel geval berekend worden. De individuele gevallen zullen geselecteerd worden op basis van code 836 van de opgave van de investeringsaftrek. Het negatief effect wordt berekend volgens het basistarief of het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief.

##### 3. Vrijstelling van meerwaarden

Berekeningswijze van het negatief effect:

Het negatieve effect wordt gemeten door de aangroei van de vrijgestelde reserve "meerwaarde op zeeschepen" voor vennootschappen met een belastbare grondslag.

Negatief effect volgens basistarief:  $(\text{code 322} - \text{code 307}) * t_b$

Negatief effect volgens gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:  $(\text{code 322} - \text{code 307}) * t_{gvo}$

##### 4. Verhoogde investeringsaftrek

Berekeningswijze van het negatief effect volgens het basistarief:

Het kleinste bedrag van onderstaande codes \*  $t_b$ :

Code 898<sup>17</sup> voor vennootschappen waarvan code 836 ingevuld is

$27\% * \text{code 836}$  indien de code 836  $\leq 6.800.000$  euro

$27\% * \text{code 836} + 3\% (\text{code 836} - 6.800.000)$  indien code 836  $\geq 6.800.000$  euro.

Berekeningswijze van het negatief effect volgens het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:

Het kleinste bedrag van onderstaande codes \*  $t_{gvo}$ :

Code 898 voor vennootschappen waarvan code 836 ingevuld is

$27\% * \text{code 836}$  indien de code 836  $\leq 6.800.000$  euro

$27\% * \text{code 836} + 3\% (\text{code 836} - 6.800.000)$  indien code 836  $\geq 6.800.000$  euro.

---

<sup>17</sup> De code 898 meet de gewone investeringsaftrek die in mindering komt van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa afschrijfbaar worden. Het bedrag van de investeringsaftrek wordt extracomptabel uit de belastbare grondslag gehaald in de zesde bewerking. Bij gebrek aan of onvoldoende winst na de vijfde bewerking, is de aftrek zonder tijdslimiet overdraagbaar op de winsten van de volgende belastbare tijdperken (artikel 72 WIB 1992). Om het negatief effect voor het aanslagjaar 2004 te meten is enkel de code 898 van belang, de overdracht heeft enkel een negatief effect voor de volgende aanslagjaren.

### *Commentaar*

#### Algemeen

De bovenvermelde maatregelen treden in werking vanaf 1 januari 2003, zodat een negatief effect reeds kan optreden vanaf het aanslagjaar 2003. Het negatief effect wordt uiteraard enkel berekend voor het aanslagjaar 2004.

#### Bijzonder keuzestelsel van afschrijvingen

De individuele gevallen voor de berekening van het negatief effect zullen geselecteerd worden op basis van code 836 van de opgave van de investeringsaftrek. Hierdoor is een onderschatting van het negatief effect mogelijk aangezien de vennootschappen die een gespreide investeringsaftrek toepassen niet worden geselecteerd. De FOD Financiën beklemtoont dat het negatief effect van de afschrijvingen beperkt zal zijn omdat de afschrijvingspercentages van 20%, 15% en 10% al voorheen administratief werden toegepast (zie Com.IB nr. 61/224).

#### Verhoogde investeringsaftrek

De codes 836 en 846 van de opgave voor de investeringsaftrek betreffen enkel de gewone investeringsaftrek. De gespreide investeringsaftrek, op grond van de fiscaal aangenomen afschrijvingen, kunnen niet a.d.h.v. een aparte code van de opgave voor de investeringsaftrek worden vastgesteld. Hoewel de investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen zowel door KMO's als door grote vennootschappen kan worden toegepast, zullen het volgens de FOD Financiën vooral grote vennootschappen zijn die hiervoor in aanmerking komen. Het berekende negatieve effect kan bijgevolg onderschat zijn.

#### Vrijstelling van meerwaarden

De opname van de vrijgestelde meerwaarde op zeeschepen in het vak van de vrijgestelde gereserveerde winsten in de aangifte heeft geen invloed op de berekening van de belasting. De praktijk wijst uit dat een aantal bedrijven om die reden dat vak van de aangifte niet invullen, waardoor een onderschatting van het negatief effect mogelijk is.

## 4. Investerings in beveiliging

### *Beschrijving van de maatregel*

De programmawet van 8 april 2003 voorziet in een verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in veiligheid. Voor investeringen verbonden met het aanslagjaar 2004 bedraagt het percentage 13,5%.

Onder investeringen in veiligheid verstaat de wet investeringen in materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van beroepslokalen en waarvan de installatie werd aanbevolen en goedgekeurd door de ambtenaar belast met de adviezen betreffende technopreventie in de politiezone waar die activa worden gebruikt.

### *Methodologie*

Volgens codes van de opgave van de investeringsaftrek voor het aanslagjaar 2004 (het formulier 276U)

code 834: de afschrijfbaar aanschaffings- of beleggingswaarde van de investeringen.

code 844 :de éénmalige investeringsaftrek inzake investeringen in beveiliging.

### *Berekening*

Berekeningswijze van het negatief effect volgens het basistarief:

Het kleinste bedrag van onderstaande codes \*  $t_b$ :

Code 898<sup>18</sup> voor vennootschappen waarvan code 834 ingevuld is.

10,5% (13,5% - 3%) \* code 834 indien de code 834  $\leq$  6.800.000 euro

10,5% \* code 834 + 3% (code 834 - 6.800.000) indien code 834  $\geq$  6.800.000 euro

Berekeningswijze van het negatief effect volgens het gemiddeld verlaagd opklimmend tarief:

Het kleinste bedrag van onderstaande codes \*  $t_{gvo}$ :

Code 898 voor vennootschappen waarvan code 834 ingevuld is

10,5% (13,5% - 3%) \* code 834 indien de code 834  $\leq$  6.800.000 euro

10,5% \* code 834 + 3% (code 834 - 6.800.000) indien code 834  $\geq$  6.800.000 euro.

### *Commentaar*

De codes 834 en 844 van de opgave voor de investeringsaftrek betreffen enkel de gewone investeringsaftrek. De gespreide investeringsaftrek, op grond van de fiscaal aangenomen afschrijvingen, kunnen niet a.d.h.v. een aparte code van de opgave voor de investeringsaftrek worden vastgesteld. Het berekende negatieve effect kan bijgevolg onderschat zijn.

---

<sup>18</sup> De code 898 meet de gewone investeringsaftrek die in mindering komt van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa afschrijfbaar worden. Het bedrag van de investeringsaftrek wordt extracomptabel uit de belastbare grondslag gehaald in de zesde bewerking. Bij gebrek aan of onvoldoende winst na de vijfde bewerking, is de aftrek zonder tijdslimiet overdraagbaar op de winsten van de volgende belastbare tijdperken (artikel 72 WIB 1992). Om het negatief effect voor het aanslagjaar 2004 te meten is enkel de code 898 van belang, de overdracht heeft enkel een negatief effect voor de volgende aanslagjaren.

## **5. Verzaking aan de inning van roerende voorheffing op interesten en royalty's verleend of betaalbaar gesteld aan verbonden vennootschappen**

### *Beschrijving van de maatregel*

Het Koninklijk Besluit van 22 december 2003 past de regeling van de roerende voorheffing aan aan de Europese richtlijn 2003/49/EG van 3 juni 2003. De regeling betreft de verzaking aan de inning van de RV op interesten en royalties verleend of betaalbaar gesteld aan verbonden ondernemingen binnen de Europese Unie.

De inkomsten van schuldvorderingen, leningen en inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten worden van RV vrijgesteld indien deze worden betaald aan verbonden ondernemingen gevestigd in België, hetzij in een andere EU-lidstaat. De genietter en de schuldenaar moeten op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling verbonden vennootschappen zijn. Deze rechtstreekse en onrechtstreekse deelnemingen moeten gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar worden aangehouden.

Bovenstaande voorwaarden gelden enkel voor royalty's betaald aan buitenlandse genietters gevestigd in de EU.

Aan de inning van de RV wordt verzaakt indien op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten aan de schuldenaar door de genietter een attest wordt overhandigd dat bevestigt dat aan de voorwaarden is voldaan, met name 25% deelneming en een ononderbroken periode van 1 jaar.

### *Methodologie*

Deze gegevens worden niet via een aangifte in de vennootschapsbelasting verzameld. Een andere methode werd door de FOD Financiën niet weerhouden. De effecten van deze maatregel kunnen bijgevolg niet worden berekend.

### *Berekening*

Geen

### *Commentaar*

Het Koninklijk Besluit van 22 december 2003 heeft 2 effecten tot gevolg.

Negatief effect: geen inhouding van RV in België voor interesten en royalties betaald aan verbonden ondernemingen gevestigd in de EU.

Positief effect: interesten en royalties ontvangen van verbonden ondernemingen gevestigd in de EU zijn niet meer onderworpen aan een buitenlandse belasting.

Het positief effect situeert zich op het niveau van de vennootschapsbelasting en het negatief effect op het niveau van de RV.

Het Koninklijk besluit is van toepassing voor inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2004, voor zover die inkomsten betrekking hebben op een periode na 31 december 2003. In het algemeen zullen deze maatregelen enkel vanaf het aanslagjaar 2005 een effect hebben, hetgeen evenwel nog niet beoogd wordt met deze evaluatie. Bepaalde effecten, waarschijnlijk nog niet aanzienlijk, kunnen Budgettaire neutraliteit vennootschapsbelasting



reeds vanaf het aanslagjaar 2004 optreden. Dit geldt voor vennootschappen die anders dan per kalenderjaar een boekhouding voeren<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Boekhoudingen niet gevoerd per kalenderjaar, maar alle boekjaren gelegen tussen de aanvangsdatum van 1/01/2003 en afsluitdatum van 30/12/2004 hebben betrekking op het aanslagjaar 2004.

## 6. PC privé-plan

### *Beschrijving van de maatregel*

De Programmawet van 24 december 2002 bepaalt dat vanaf 1 januari 2003 de werkgever tot maximum 60% van de aankoopprijs (exclusief BTW) die een werknemer betaalt voor de aankoop van een geheel van pc, randapparatuur en printer, internetaansluiting en internetabonnement mag terugbetalen aan de werknemer zonder dat de werknemer erop belast wordt. De maximale tussenkomst van de werkgever bedraagt 1.500 euro per aanbod (geïndexeerd voor het aanslagjaar 2004).

### *Methodologie*

Deze maatregel heeft een negatief effect op de winst vanaf het moment dat 60% van het bedrag van de terugbetaalde aankoopprijs overeenkomstig artikel 38, 17° WIB 1992 gedefinieerd wordt als een sociale vrijstelling. Deze werkgeverstussenkomst vormt voor de werkgever een aftrekbare beroepskost. Het niet-aftrekbare sociale voordeel (40% van het bedrag van de terugbetaalbare aankoopprijs) moet in de verworpen uitgaven worden opgenomen. De modaliteiten van de werkgeverstussenkomst (terugbetaling door de werkgever aan de werknemer of systeem dat de werkgever rechtstreeks de opleg betaalt aan de verkoper van de PC-installatie) moeten in een PC-privé-plan worden vastgelegd.

De vrijgestelde voordelen van alle aard in hoofde van de werknemer, worden niet op de inkomstenfiches vermeld. Of een vrijstelling al dan niet verantwoord is, zal eventueel op het ogenblik van de controle worden nagegaan. Daarover kunnen in de toekomst geen statistische gegevens worden verstrekt.

De belastbare voordelen van alle aard daarentegen worden op de fiche 281.10, vak 9, c vermeld. Wat betreft de belastbare voordelen zal het dus in principe wel mogelijk zijn om de voordelen te dedecteren, voor zover de fiches op geautomatiseerde wijze werden ingediend.

Bij gebrek aan statistische gegevens en na gedachtenwisseling is de raming zoals voorgesteld door de FOD Financiën weerhouden.

### *Berekening*

Berekeningswijze van het negatief effect:

Resultaat van de raming van de FOD Financiën voor vennootschappen met een positief resultaat \*  $t_{gg}$

$$H * \frac{1}{4} * \frac{1}{2} * 1.500 \text{ euro} * t_{gg}$$

Waarbij :

H: het aantal huishoudens die een PC bezitten bepaald op basis van de statistieken van de NIS

$\frac{1}{4}$ : veronderstelling dat PC's een levensduur hebben van 4 jaar

$\frac{1}{2}$ : veronderstelling dat 50% wordt aangekocht in het kader van een PC-privé-plan

1.500 euro: maximale tussenkomst van de werkgever

Vennootschappen met een positief resultaat: verhouding aantal vennootschappen met een code 102 groter of gelijk aan nul ten opzichte van het totaal aantal vennootschappen (zowel belastbaar aan het basistarief als het verlaagd opklimmend tarief).

*Commentaar*

Er wordt verondersteld dat 50% van alle huishoudens die een PC bezitten, kunnen gebruik maken van een door de werkgever georganiseerd PC-privé-plan. Het percentage van 50% is een loutere raming. Voor de bepaling van het aantal huishoudens die een PC bezitten wordt beroep gedaan op een algemene socio-economische enquête uitgevoerd door het Nationaal Instituut voor de statistiek. De PC's worden geacht een levensduur te hebben van 4 jaar en worden vervolgens vermenigvuldigd met de maximale tussenkomst van 1.500 euro.

## 7. Opvang van kinderen van minder dan 3 jaar

### *Beschrijving van de maatregel*

De Programmawet van 8 april 2003 voorziet dat bedrijven kinderopvang kunnen voorzien voor kinderen jonger dan drie jaar. De sommen die als beroepskost aftrekbaar zijn mogen niet meer dan 5.250 euro per opvangplaats bedragen. Deze regeling geldt voor de sommen betaald vanaf 1 januari 2003.

### *Methodologie*

Overeenkomstig artikel 52bis, 6° WIB 92, verstrekt de bevoegde instelling jaarlijks aan de belastingplichtige die sommen heeft gestort, een document waarin ze verklaart dat aan de voorwaarden, vermeld in dit artikel is voldaan en waarin ze zowel het bedrag dat is gebruikt voor het creëren of behouden van opvangplaatsen, als het aantal desbetreffende plaatsen opgeeft.

Een attest van Kind&Gezin, van het Office de la naissance et de l'enfance of van de Executieve van de Duitstalige gemeenschap moet bij de belastingaangifte worden gevoegd.

### *Berekening*

Berekeningwijze negatief effect

Het negatief effect van deze maatregel kan worden gemeten op basis van het afgeleverd attest door de bevoegde instanties.

Indien het aantal afgeleverde attesten gering is (<15 attesten) kan het negatief effect per individueel geval door de bevoegde taxatiedienst berekend worden, met uitsplitsing volgens het basistarief of het verlaagd opklimmend tarief.

Indien het aantal vennootschappen groter is dan 15, wordt volgende methodologie gevolgd:

Totaal van de gestorte sommen op basis van attesten voor vennootschappen met een belastbare grondslag \*  $t_{gg}$ .

Waarbij vennootschappen met een belastbare grondslag de vennootschappen zijn die geselecteerd worden met een code  $102 \geq 0$  en die beschikken over een attest.

### *Commentaar*

Het negatief effect van deze maatregel wordt klein geacht.

## 8. Restaurantkosten

### *Beschrijving van de maatregel*

Vanaf 1 januari 2004 wordt de aftrek van beroepsmatige restaurantkosten verhoogd van 50% naar 62,5%.

De fiscale minderontvangst van de verhoogde aftrek zal gecompenseerd worden door een einde te maken aan de bestaande administratieve toleranties.

Hieronder volgt een overzicht van de toleranties die beperkt worden:

- De aftrek van de buitenlandse restaurantkosten wordt herleid van 100% naar 62,5%.
- Restaurantkosten begrepen in hotelrekeningen: de restaurantkosten die verbonden zijn aan een verblijf in een hotel en die in een gezamenlijke factuur van dat hotel begrepen zijn, zijn niet langer voor 100% aftrekbaar, maar voor 62,5%.
- Restaurantkosten bij seminaries en colloquia: de factuur van de seminaries en colloquia moet zodanig worden uitgesplitst dat de restaurantkosten kunnen worden onderscheiden van de andere kosten. Bij niet-uitsplitsing worden de restaurantkosten geacht 20% te bedragen van het totale bedrag van de gedane kosten. Voor deze restaurantkosten wordt de aftrek herleid van 100% naar 62,5%.
- Restaurantkosten binnen de onderneming voorbehouden aan kaderleden en/of zakenrelaties: de bedrijfsrestaurants, die niet gebruikt worden voor het verschaffen van sociale middagmalen aan het personeel, maar enkel voor het aanbieden van andere maaltijden aan hogere kaderleden of voor de ontvangst van zakenrelaties, worden beoogd. De aftrek van dergelijke kosten wordt herleid van 100% naar 62,5%.

De verhoogde aftrek en de compenserende maatregelen zijn van toepassing vanaf 1 januari 2004. Boekhoudingen niet gevoerd per kalenderjaar, maar waarvan de afsluitdata gelegen zijn tussen 1/01/2004 en 30/12/2004 worden beoogd.

### *Methodologie*

In de aangifte van de vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004 is enkel de code 033 voorzien die naast de niet-aftrekbare restaurantkosten, ook de receptiekosten en de kosten voor relatiegeschenken omvat.

Bij gebrek aan statistische gegevens zal het negatief effect van deze maatregel enkel geraamd kunnen worden op basis van de code 033 van de aangifte in de vennootschapsbelasting aanslagjaar 2004.

Ingevolge de beperking van de toleranties (zie supra) zal er ook een meeropbrengst gerealiseerd worden. De meeropbrengst van de compenserende maatregel die de volledige aftrek van buitenlandse restaurantkosten afschaft kan enkel geraamd worden. De meeropbrengst van de andere compenserende maatregelen (zie supra) is opgenomen in de code 033 van de aangifte waardoor rekening wordt gehouden met deze meeropbrengst. Deze compenserende maatregelen kunnen evenwel niet als afzonderlijke grootheden worden berekend.

### *Berekening*

Onderstaande formule wordt gehanteerd om een raming te maken.

Berekeningwijze negatief effect:

$$1,01 \% * \text{code 33} * t_{gg}$$

Waarbij:

Code 33: som van de code 33 voor alle vennootschappen waarvan de code 102  $\geq$  0 en waarbij het boekjaar overlopend is.

1,01 %: ratio die het verschil uitdrukt tussen de code 33 van het aanslagjaar 2004 en de code 33 volgens het regime vóór de hervorming van de vennootschapsbelasting. Voor detail zie bijgevoegde berekening.

### *Commentaar*

Voor het aandeel van de restaurantkosten in de totale kosten opgenomen in de code 33 raamt de FOD Financiën een ratio van 80%.

Voor de meting van de meeropbrengst van de compenserende maatregel die de volledige aftrek van buitenlandse restaurantkosten afschaft, acht de FOD Financiën dat de buitenlandse restaurantkosten 30% bedragen van de restaurantkosten. Dit betreft een loutere raming.

## Berekening effect restaurantkosten

### **Symbolen**

B = Belgische restaurantkosten

E = buitenlandse restaurantkosten

N = niet-restaurantkosten

C = bedrag code 33 aangifte aanslagjaar 2004 nieuw regime

diff = code 33 nieuw – code 33 oud

### **Inhoud code 33oud en nieuw en verschil**

Code 33 oud =  $0,5 N + 0,5 B$

Code 33 nieuw =  **$C = 0,5 N + 0,375 * (0,5) B + 0,5 * (0,5) B + 0,375 * (0,5) E$**

### **Waarbij:**

0,5: beperking van de aftrek voor 50%, zodat in de verworpen uitgave nog 50% wordt opgenomen.

(0,5): statistische verdeling van vennootschappen met een overlopend boekjaar (de verhoogde aftrek en de compenserende maatregelen zijn van toepassing vanaf 1 januari 2004).

0,375: ingevolge de wet op de hervorming van de vennootschapsbelasting, verlaging van de beperking van de aftrek van 50% naar 37,5% zodat in de verworpen uitgave nog 37,5% wordt opgenomen.

### **Verskil tussen Code 33 oud en nieuw**

diff =  $0,1875 E - 0,0625 B$

### **Relaties tussen de verschillende kosten**

$E = 0,3 B$

$N = 0,2 (B + N)$  waaruit  $N = 0,25 B$

### **diff uitgedrukt in functie van C (code 33 nieuw)**

**$C = 0,5 N + 0,4375 B + 0,1875 E$**

$C = (0,5 \times 0,25) B + 0,4375 B + (0,1875 \times 0,3) B$

$C = (0,125 + 0,4375 + 0,05625) B = 0,61875 B$

waaruit  $B = C / 0,61875$

en  $E = 0,3 B = 0,3 C / 0,61875$

Invoeren in diff geeft:

diff =  $[(0,1875 \times 0,3) C / 0,61875] - (0,0625 C / 0,61875)$

diff =  $(0,05625 - 0,0625) C / 0,61875$

diff =  $-0,00625 C / 0,61875 = -0,0101C$

**Effect = -1,01% code33 ×  $t_{gg}$**

