



Spoor A2:

Regionalisering van de vennootschapsbelasting

Overzicht van de haalbare en werkbare modellen

Dr. Axel Haelterman
An Kuijpers

KULeuven
2 juni 2007

**Algemeen secretariaat – Steunpunt beleidsrelevant Onderzoek
Fiscaliteit & Begroting**

Voskenslaan 270 – 9000 Gent – België

Tel: 0032 (0)9 248 88 35 – E-mail: vanessa.bombееck@hogent.be
www.steunpuntfb.be

Steunpunt beleidsrelevant onderzoek 2007-2011



fiscaliteit en begroting

Regionalisering van de vennootschapsbelasting

Overzicht van de haalbare en werkbare modellen

Prof. Dr. Axel Haelterman

mmv. Mevr An Kuijpers

K.U.Leuven

Steunpunt beleidsrelevant onderzoek – fiscaliteit en begroting

2 juni 2007

Inhoudstafel

I. Regionalisering vennootschapsbelasting - Samenvatting studieresultaten

1. Inleiding – Executive summary
2. Beleidsmatige impact van de regionalisering van de vennootschapsbelasting
3. Een Europees rechtelijk aanvaardbare regionalisering
4. Een regionalisering die werkbaar is voor de ondernemingen
5. Regionaliseringsmodellen

II. Bijlagen: nadere toelichting en samenvatting technische uitwerking

1. Voorwaarden voor europeesrechtelijke aanvaardbaarheid – Aandachtspunten
2. Evolutieve verdeelsleutel – Belastbare basismodel en tariefmodel
3. Tariefmodel – Regionale tarief vaststelling
4. Belastbare basismodel – Omvang geregionaliseerde bevoegdheid
5. Belastbare basismodel – Omvang geregionaliseerde bevoegdheid
6. Belastbare basismodel – Technische uitwerking

III. Presentatieslides

1. Inleiding - Overzicht – Executive summary

1.1. Op het niveau van de Vlaamse overheid werd de vraag gesteld naar de mogelijkheid over te gaan tot een haalbare en werkbare regionalisering van de vennootschapsbelasting.

Dergelijke regionalisering zou de gewesten een beleidshefboom dienen aan te reiken, zonder evenwel te mogen leiden tot deloyale fiscale concurrentie, een verhoging van de globale belastingdruk of een te grote toename van complexiteit van de vennootschapsbelasting.

1.2. De thans voorliggende academische studie omtrent deze vraagstelling werd afgewerkt in het kader van het Vlaamse Steunpunt beleidsrelevant onderzoek – Fiscaliteit en begroting, een door de Vlaamse overheid gefinancierd samenwerkingsverband tussen de KULeuven, de UGent en de Hogeschool Gent.

Deze studie gaat in op de wijze waarop een regionalisering kan worden doorgevoerd die haalbaar is (met bijzondere aandacht voor de Europees rechtelijke aanvaardbaarheid) en werkbaar (met bijzondere aandacht voor de eenvoudige toepasbaarheid met geen of minimale aanvullende verplichtingen voor de ondernemingen).

Op de beleidsvraag naar de wenselijkheid van de regionalisering van de vennootschapsbelasting gaat deze academische studie niet in. Uiteraard beïnvloeden de in de studie geformuleerde vaststellingen inzake de haalbaarheid en werkbaarheid de beantwoording van deze beleidsvraag inzake de wenselijkheid van de regionalisering.

1.3. De studie leidt tot de vaststelling dat:

- een Europees rechtelijk aanvaardbare regionalisering zeker mogelijk is, doch dat de Europese vereisten de wijze en vorm van de regionalisering bepalen;
- de regionalisering van de bevoegdheid inzake de vaststelling van de vennootschapsbelasting (bevoegdheid tot tariefvaststelling en/of bevoegdheden inzake de vaststelling van het belastbaar inkomen) noodzakelijkerwijze gepaard gaan met een parallelle regionalisering van (een relevant gedeelte van) de opbrengst van de vennootschapsbelasting;
- de regionalisering kan betrekking hebben op:
 - de bevoegdheid voor de regio's het tarief van de vennootschapsbelasting vast te stellen, desgevallend een regionaal tarief te voorzien dat wordt toegepast bovenop een federaal geheven basistarief;
 - het toekennen aan de regio's van de uitsluitende bevoegdheid alle of een onderscheiden gedeelte van de economische en fiscale vrijstellingen en aftrekposten vast te stellen;
- er fiscaal technische werkmethoden bestaan (die in de studie worden toegelicht) die bijkomende lasten en verplichtingen voor de ondernemingen nagenoeg elimineren.

2. Beleidsmatige impact van de regionalisering van de vennootschapsbelasting

2.1. De regionalisering van de vennootschapsbelasting heeft in allereerste instantie tot gevolg dat de gewesten een belangrijk aanvullend beleidsinstrument verkrijgen dat zeer relevant is bij het uitoefenen van hun bevoegdheden inzake het economisch beleid.

De directe impact van tariefaanpassingen en bijzondere economische vrijstellingen en aftrekken op het ondernemingsgedrag is onmiskenbaar.

De regionalisering biedt een grotere beleidsautonomie voor de gewesten zowel wat betreft zeer concrete fiscale maatregelen in lijn van het regionaal gevoerde economisch beleid, als wat betreft enkele meer fundamentele beleidskeuzes

2.2. Wat de concrete fiscale maatregelen betreft leidt een gedeeltelijke regionalisering van de beleidsbevoegdheid inzake de vennootschapsbelasting in de eerste plaats tot een grotere mate van parallelisme tussen de geregionaliseerde beleidsdomeinen (economisch expansiebeleid enz..) en de beleidshefbomen die in essentie een uitwerking hebben op deze regionale domeinen.

2.3. Daarnaast creëert de regionalisering ook de mogelijkheid dat regionaal verschillende visies of benaderingen wat betreft de middelen tot voering van een economisch beleid, onderkend worden en vertaald worden in per regio verschillende beleidspatronen. Aldus ontstaat bijvoorbeeld de mogelijkheid dat men regio per regio de keuze maakt tussen ofwel een onveranderd tarief vennootschapsbelasting met behoud van een uitgewerkte subsidieregeling, ofwel de afschaffing van subsidieregelingen in combinatie met een vermindering van het tarief vennootschapsbelasting (doordat het betreffende gewest de eigen mogelijkheid tot tariefvaststelling gebruikt om een totaaltarief tot stand te brengen dat lager ligt dan het geldende tarief vennootschapsbelasting).

2.4. Aldus blijkt duidelijk dat de regionalisering van de vennootschapsbelasting inderdaad niet moet gezien worden in het kader van een vermeend fiscale concurrentie tussen de gewesten, doch dat deze regionalisering integendeel leidt tot een grotere beleidsvrijheid voor de gewestelijke overheden met het oog op de uitwerking van een voor het eigen gewest gepaste, en met de eigen beleidsvisie overeenstemmende, regelgeving.

Het is precies de vraag naar de mate waarin deze toegenomen beleidsvrijheid een toegevoegde waarde biedt in het Belgische beleidsmatig en economisch bestel, die bepalend zal zijn voor de beantwoording van de vraag naar de wenselijkheid van de hier bestudeerde regionalisering van de vennootschapsbelasting.

3. Een Europees rechtelijk aanvaardbare regionalisering

3.1. Een eventuele regionalisering van de vennootschapsbelasting dient in de eerste plaats Europees rechtelijk aanvaardbaar te zijn. In het bijzonder dient erover gewaakt te worden dat de concrete invulling van een regionaliseringsmodel door de Europese Commissie niet geïmplementeerd zal worden als een *verboden regionale steunmaatregel*.

De studie leidt tot de vaststelling dat een regionalisering van de vennootschapsbelasting Europees aanvaardbaar moet zijn, indien het vooropgestelde regionaliseringsmodel de zogenaamde *drievoudige autonomie* voor de regio's respecteert.

3.1.1. Dit betekent dat het vooreerst noodzakelijk is dat de regionale vennootschapsbelastingregels volledig autonoom door de regionale overheden uitgewerkt worden (*institutionele autonomie*). Dit dient het geval te zijn of deze nu het toepasselijke tarief betreffen, dan wel bepaalde aftrekken of vrijstellingen impliceren. Het concrete gevolg is dat de beleidsautonomie wellicht niet de vorm mag aannemen van een mogelijkheid tot het beslissen van afwijkingen op bestaande en onderliggend voort bestaande federale regelgeving. De federale regelgeving dient op de geregionaliseerde domeinen komen te vervallen zodat de gewesten dadelijk verplicht zijn een eigen invulling te geven ter vervanging van de wegvallende federale regels. Deze gedachte wordt verder in detail uitgewerkt, maar sluit bijvoorbeeld uit dat de gewesten aanvullende aftrekken zouden verlenen naast en boven voortbestaande federale aftrekken in hetzelfde domein. Deze vereiste sluit ook uit dat een gewest louter kortingen zou geven op een federaal geheven tarief. Wat eerder aangewezen lijkt is ofwel uitsluitend gewestelijke tariefzetting, dan wel een federaal basistarief voor de vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld 20%) met een eigen tariefbevoegdheid voor de gewesten voor het overige (de gewesten heffen dan aanvullend bijvoorbeeld 13%, wat tot een totaaltarief leidt gelijk aan het huidige tarief, 15% of 0%).

3.1.2. Vervolgens moeten die regionale overheden volledig vrij kunnen beslissen over de inhoud van de regionale vennootschapsbelastingregels (*procedurele autonomie*). De aanwezigheid en werking van het Vlaams, Brussels en Waals Parlement biedt hier voldoende waarborgen.

3.1.3. Tot slot mogen de budgettaire gevolgen van de regionale vennootschapsbelastingregels enkel weerslag hebben op de betreffende regionale budgetten. Er mag geen sprake zijn van compensatie van de financiële gevolgen van de regionale maatregelen door bijdragen of subsidies van andere regio's of de federale overheid (*economische autonomie*). Een gewestelijke beslissing mag enkel ten laste of ten goede komen van de eigen gewestelijke begroting. Deze derde belangrijke vereiste heeft tot gevolg dat een regionalisering van de beslissingsbevoegdheid op het vlak van de regelgeving (tarief, aftrekken en vrijstellingen) slechts haalbaar is mits er een parallelle gerechtigdheid is voor de gewesten op (het geheel of een relevant gedeelte van) de opbrengst van de vennootschapsbelasting.

De regionale overheden moeten met betrekking tot de geregionaliseerde bevoegdheden bijgevolg volledig los van de federale overheid beslissingen kunnen nemen en daarnaast de politieke en financiële gevolgen hiervan zelf dragen.

Voor een uitgebreidere bespreking van de drievoudige autonomie wordt verwezen naar Bijlage 1.

4. Een regionalisering die werkbaar is voor de ondernemingen

Een regionalisering van de vennootschapsbelasting mag niet leiden tot een onwerkbaar, of uiterst complexe, toepassing voor de ondernemingen.

4.1. Indien de gewesten een eigen tariefbevoegdheid verkrijgen, dan zal deze van toepassing zijn op de winsten door de ondernemingen in de respectieve gewesten behaald. Het volledig onderwerpen aan, bijvoorbeeld, het Brussels tarief van een vennootschap die haar statutaire zetel in het Brussels gewest zou hebben gevestigd, is een beleidsmatig absoluut onwerkbaar systeem. Het is de daadwerkelijke economische aanwezigheid van een onderneming in een gewest die leidt tot de toepasbaarheid van de gewestregels op deze onderneming. Voor ondernemingen die gevestigd zijn in de verschillende gewesten, is het echter van fundamenteel belang te vermijden dat zij drie afzonderlijke fiscale resultaten zouden moeten gaan vaststellen en aangeven (het vereisen van drie aparte aangiftes leidt tot een onwerkbaar systeem).

Een analoge vraagstelling is aan de orde wat betreft fiscale vrijstellingen en aftrekken, waarbij de vraag zich zou kunnen stellen naar drie afzonderlijke belastingberekeningen. Ook dit moet ten allen prijze vermeden worden.

Of nog, de hele problematiek van de internationale fiscaliteit, en de internationale transfertprijzen en winstverschuivingen mag niet in het Belgisch niveau geïmporteerd worden ten gevolge van een regionalisering van de vennootschapsbelasting. Ook is het vereist dat een buitenlandse onderneming de Belgische fiscaliteit als één globaal gegeven kan beoordelen, met een globale aantrekkelijkheid met name door de impact van de zg. notionele interestafrek, weze het met enkele aanwijsbare regionale kenmerken.

4.2. Met het oog op de werkbaarheid van de regionalisering formuleert de studie twee zeer concrete benaderingen. Deze hebben tot gevolg dat de ondernemingen in een geregionaliseerde vennootschapsbelasting nagenoeg geen aanvullende verplichtingen hebben wat betreft aangifte of informatie-verplichting.

4.2.1. In de eerste plaats werd het concept uitgewerkt van de winstopsplitsing van de Belgisch opererende vennootschap door toepassing van een passende verdeelsleutel. Voorbeelden van deze benadering zijn bekend in het buitenland. Deze verdeelsleutel moet in de eerste plaats gebruikt worden om de belastbare winst op te splitsen over de verschillende regio's (micro-economische formule – zie hierna), waarna iedere regio op het aldus toegewezen resultaat zijn eigen tarief kan toepassen, met als uitkomst de regionale belasting of het aanvullende gewestelijke onderdeel van de heffing vennootschapsbelasting bovenop een eventuele federale basisheffing. Ook zou deze verdeelsleutel een rol spelen wat betreft een eenvoudige fiscaal-technische verwerking van een eventuele bevoegdheid inzake economische vrijstellingen en aftrekken. Tot slot zou deze evolutieve verdeelsleutel gebruikt

kunnen worden om de opbrengsten van de vennootschapsbelasting op te splitsen over de verschillende regio's.

De verdeelsleutel zou moeten leiden tot een dynamisch verdelingsresultaat, dat per belastingjaar varieert volgens de in de gewesten in dat jaar gecreëerde toegevoegde waarde. Potentiële parameters, die in de formule zouden kunnen worden opgenomen, zouden bijvoorbeeld kunnen verband houden met loonkosten van in het gewest tewerkgestelde personen, in het gewest geïnvesteerde activa en omzet.

De evolutieve verdeelsleutel zou door de overheid zelf worden toegepast op het globale Belgische fiscale resultaat of op de globale Belgische opbrengst van de vennootschapsbelasting. De nodige gegevens voor het invullen van de parameters van de verdeelsleutel zouden blijken uit de door de vennootschappen jaarlijks ingediende (enige) inkomstenbelastingaangifte. Dergelijke aangifte zou dan voor de concrete invulling van de parameters wellicht beperkte bijkomende informatie dienen te bevatten, bijvoorbeeld in de bijlagen, die evenwel vrij rechtstreeks uit de jaarrekeningen en de sociale balans van de onderneming voortvloeien.

Voor een uitgebreidere bespreking van de invulling van het begrip evolutieve verdeelsleutel wordt verwezen naar Bijlage 2. In de bijlagen wordt ook nader ingegaan op de fiscaal-technische werkwijze die het behoudt van één globale aangifte vennootschapsbelasting voor België (te gebruiken door de federatie en de gewesten) mogelijk maakt.

De vaststelling van de verschillende parameters en de ermee verbonden coëfficiënten in de verdelingsformule is een technisch, macro-economisch en politiek zeer moeilijke aangelegenheid. De studie suggereert terzake in eerste instantie een descriptieve formule op te bouwen die een zeker status quo tot resultaat heeft, zodat al te voluntaristische korte termijn ingrepen vermeden worden (deze zijn politiek in ieder geval moeilijk haalbaar). Doordat de werkelijkheid evolueert zal na enige tijd het fiscaal beleid van de gewesten tot gevolg hebben dat het resultaat dat voortvloeit uit deze formules zal gaan evolueren. Ook hier kunnen begrenzingsinstrumenten blijken zodat onverwachte financiële evoluties of schommelingen uitgevlakt kunnen worden door werkingsregels voor de gehanteerde formule.

4.2.2. De tweede gedachte die door de studie wordt aangereikt betreft de fiscaal-technische verwerking van economische vrijstellingen en aftrekken, indien dit de regionaal toegewezen bevoegdheid zou zijn, via een stelsel van belastingkredieten om opnieuw een eenvoudige verwerking en één enkele aangifte en winstvaststelling mogelijk te maken.

5. Regionaliseringsmodellen

Bij een regionaliseringsoefening kan men wat betreft de vennootschapsbelasting oog hebben voor, en werken via:

- de opbrengsten van de vennootschapsbelasting;
- de vaststelling van het belastbaar inkomen (economische aftrekken en vrijstellingen);

- de vaststelling van het tarief van de vennootschapsbelasting.

Het is hierbij nuttig op te merken dat de analyse van de Europees rechtelijke vereisten leert dat indien de tweede (bevoegdheid vaststelling belastbaar inkomen) of de derde (tariefbevoegdheid) benadering wordt gevolgd, dit noodzakelijkerwijze een opdeling (minstens gedeeltelijk) van de opbrengst van de vennootschapsbelasting over de gewesten vooronderstelt.

5.1. *Toebedeling van de opbrengst van de vennootschapsbelasting*

Een technisch vrij eenvoudige manier van regionalisering van de vennootschapsbelasting zou kunnen bestaan in een loutere toebedeling van de opbrengst van de federale vennootschapsbelasting over de verschillende gewesten.

Zulke regionalisering zou eventueel kunnen samengaan met de bijkomende regionalisering van bepaalde beleidsdomeinen en de budgettaire kostprijs daaraan verbonden.

5.2. *Regionale bevoegdheden inzake het tarief van de vennootschapsbelasting*

Een eventuele regionalisering van de vennootschapsbelasting zou zich ook kunnen concretiseren door de gewesten bevoegdheden toe te kennen inzake het toepasselijke tarief van de vennootschapsbelasting, waarbij ze geheel of een (aanvullend) gedeelte van het tarief zouden kunnen bepalen..

In het kader van de werkbaarheidsvereiste gaan de hieronder uiteengezette modellen van gewestelijke tarieftoepassing uit van een voorafgaande opdeling van de belastbare basis over de drie gewesten volgens een micro-economische formule (de verdeelsleutel). De overheid zou deze formule toepassen op de globale Belgische winst om zo, aan de hand van een aantal eenvoudige parameters, de winst op te splitsen over de verschillende heffingsbevoegde gewesten. Ieder gewest zou dan zijn tariefregime toepassen op het aan dit gewest toegewezen resultaat. De budgettaire gevolgen van ieder gewestelijk regime zijn dan eenvoudig kenbaar en toewijsbaar zodat de tarief-regionaliseringsmodellen op deze manier de Europees rechtelijke toets van economische autonomie zouden kunnen doorstaan.

Met betrekking tot de parameters van de micro-economische formule wordt verwezen naar Bijlage 2.

Wat drie van de denkbare modellen betreft, leidt de studie tot volgende vaststellingen:

1° Regionale op- of afcentiemen (kortingen) op de federale vennootschapsbelasting

Hoewel dergelijk systeem eenvoudig oogt en flexibel functioneert, is dit regionaliseringsmodel erg betwistbaar, en *wellicht niet haalbaar vanuit een Europees rechtelijk perspectief* en in het bijzonder in het kader van de nodige procedurele autonomie.

Het model veronderstelt immers dat de federale tariefbepaling als dusdanig behouden blijft en dat eventuele regionale kortingen (of theoretisch ook verhogingen) enkel een

afwijking vormen op de bestaande federale regeling. Hoewel niet uit te sluiten valt dat een nauwgezette uitwerking van het model tot een Europese aanvaardbaarheid kan leiden, is dergelijke vorm van regionalisering erg delicaat wat betreft de Europees rechtelijke vereiste van procedurele autonomie niet vervuld is.

2° Federaal-gewestelijke dubbele tariefstructuur

Dergelijk model gaat uit van een beperking van het federaal tarief van de vennootschapsbelasting, waardoor ruimte gecreëerd wordt voor de gewesten om gewestelijke procentpunten toe te voegen. In dergelijk model staat de gewestelijke heffing los van en naast de federale heffing, waardoor er geen twijfel kan bestaan dat de maatregel conform is met de Europees rechtelijke vereiste van procedurele autonomie. Dit model sluit aan bij wat terzake in met name Zwitserland van toepassing is.

3° Volledige vrije tariefvaststelling door de gewesten

Dit model veronderstelt dat ieder gewest het eigen tarief toepast op de aan dit gewest toegewezen winst. Dergelijke doorgedreven vorm van regionalisering zou, in het kader van de Europees rechtelijke vereiste van economische autonomie, impliceren dat de volledige opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt verdeeld over de drie gewesten.

Op de hiervoor vermelde vormen van regionalisering volgens het tarief model wordt uitgebreider ingegaan in Bijlage 3.

5.3. Regionale bevoegdheden inzake de vaststelling van het belastbaar inkomen

5.3.1. Een derde vorm van regionalisering bestaat in de regionalisering van de wetgevende bevoegdheden wat betreft de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting. Dergelijke vorm van regionalisering zou de toewijzing van de bevoegdheden aan de gewesten inzake vrijstellingen en aftrekposten inhouden.

Het hier voorliggende concept biedt aan de gewesten de bevoegdheid tot het vaststellen van deze vrijstellingen en aftrekken bij het vaststellen van het belastbaar inkomen, die een redelijk verband houden met het voeren van een economisch beleid via fiscale maatregelen. Het betreft bijgevolg alle investeringsgebonden of tewerkstellingsgebonden aftrekken of vrijstellingen, doch kan evenzeer betrekking hebben op regels inzake provisievorming en diverse typen van beroepskosten, en ook op bijzondere afschrijvingsregime e.d.

De studie stelt vast dat om deze vorm van regionalisering mogelijk te maken, deze regelingen zullen gaan verschillen in de personenbelasting (op bedrijfswinsten) en de vennootschapsbelasting, tenzij men ook wat de personenbelasting betreft dit onderdeel van de regelgeving regionaliseert. Zie hierover Bijlage 4.

5.3.2. Om te komen tot een efficiënte vorm van regionalisering van bevoegdheden inzake de belastbare grondslag dient de regionalisering wellicht selectief te gebeuren. Concreet betekent dit dat de gewesten enkel bevoegdheden toegewezen zouden krijgen die inderdaad

beleidsondersteunend kunnen werken, zonder dat de regionalisering de huidige techniek van de vennootschapsbelasting in het gedrang zou brengen. Dit heeft tot gevolg dat maatregelen die geen regionale inbedding hebben en onlosmakelijk verbonden zijn met de plaats waar de zetel van de vennootschap gevestigd is, wellicht best federaal blijven. Het gaat hier bijvoorbeeld om de regelgeving inzake overgedragen verliezen, inzake herstructureringen van vennootschappen en dergelijke. Dezelfde opmerking geldt voor federale bepalingen, waarvan de inhoud een omzetting is van Europese regelgeving, zoals bijvoorbeeld het regime van definitief belaste inkomsten.

Of de aftrek voor risicokapitaal, de zg. notionele interestaftrek, mee onder de geregionaliseerde bepalingen valt of niet, is een keuze die moet worden gemaakt. Enerzijds betreft hij de algehele financieringsstructuur van een vennootschap en is hij bijgevolg minder regionaal gebonden. Tevens heeft deze maatregel door het belang die hij heeft, een relevante doorwerking naar het werkelijke tarief van de op de vennootschapsbelasting toegepaste vennootschapsbelasting. Ook conceptueel lijkt de omvang van de notionele interestaftrek meer te moeten blijven aanleunen bij het niveau van de werkelijke rentelast op risicoloos lange termijn vermogen (de interest op 10 jaar), zodat vanuit die optiek de maatregel minder evident aan te wenden is in het kader van een specifiek economisch beleid. Anderzijds valt niet te ontkennen dat het belang van de maatregel er een relevant beleidsinstrument van maakt, wat een regionalisering ervan niet geheel onlogisch maakt.

Voor een concreet overzicht van de bepalingen inzake de belastbare basis van de vennootschapsbelasting die al dan niet in aanmerking zouden kunnen komen voor een doeltreffende regionalisering wordt verwezen naar Bijlagen 7 en 8.

5.3.3. De studie reikt tot slot een fiscaal-technische handelwijze aan, in geval van regionalisering wat betreft de belastbare grondslag, die toelaat te vermijden dat drie afzonderlijke belastingberekeningen of aangiften te vermijden. Deze handelwijze is gebaseerd op de technische verwerking van aftrekken en vrijstellingen onder de vorm van een belastingkrediet (dat wordt toegepast aan het eind van de (computer-)berekeningen) gelijk aan het bedrag van de vrijstelling/aftrek vermenigvuldigd met het relevante tarief. Deze werkwijze maakt het ook mogelijk op eenvoudige wijze de totale kostprijs voor een gewest van een maatregel op te volgen zodat de volledige en uitsluitende doorrekening ten laste van het gewestelijke budget mogelijk wordt. Zie verder in Bijlage 6.

Voorwaarden voor europeesrechtelijke aanvaardbaarheid – Aandachtspunten¹

Een eventuele regionalisering van de vennootschapsbelasting is enkel aanvaardbaar vanuit een Europees rechtelijk perspectief indien het regionaliseringsmodel ten minste aanleiding geeft tot een drievoudige autonomie, in het bijzonder:

1. Institutionele autonomie;
2. Procedurele autonomie;
3. Economische autonomie.

Institutionele autonomie:

De regelgeving geschiedt door de geëigende en autonome regionale overheden.

Deze voorwaarde kan vervuld worden door de regionalisering in te schrijven in de bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de gewesten van 16 januari 1989. Dergelijke wetswijziging zou ertoe moeten leiden dat de regionale parlementen de uitsluitende bevoegdheid krijgen met betrekking tot de geregionaliseerde elementen.

De huidig geldende autonome werkingsregels van de parlementen van de gewesten beantwoorden wellicht reeds aan deze vereiste, zodat op het vlak van de mogelijkheid tot het nemen van eigen beslissingen door eigen organen zich wellicht geen probleem stelt.

Het verdient de aanbeveling de hiervoor beschreven wetswijziging te laten samengaan met een annulering van de bestaande federale regelgeving inzake de geregionaliseerde materies.

Procedurele autonomie:

Iedere regionale overheid beslist volledig autonoom en vrij over de eigen regelgeving. Dit betekent dat de regionale bevoegdheid verder gaat dan het louter invoegen van afwijkingen op een voortbestaande (onderliggende) federale wetgeving.

Het is deze autonomievereiste die er toe strekt het de volledige vervanging van het bestaande federale regelengeheel door eigen regionale teksten de voorkeur verdient. De regionale maatregelen moeten immers op een aanwijsbare wijze de eigen invulling van een uitsluitend regionale bevoegdheid zijn. Door het federale kader te laten voortbestaan en aan de gewesten de mogelijkheid te bieden afwijken aan te brengen, blijkt maar in zeer beperkte mate de eigen beleidsautonomie aangezien de gewesten in eerste instantie de federale regelgeving ondergaan.

Vandaar dat de studie volgende aanbevelingen formuleert:

- wat betreft tariefbevoegdheden: hier verdient het aanbeveling dat de gewesten niet louter kortingen kunnen toepassen op een voortbestaand federaal tarief. Dit impliceert immers dat

¹ Arrest van 6 september 2006, Portugese Republiek t. Commissie (C-88/03, Jurispr. 2006, I-07115) en Conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in deze van 20 oktober 2005

de tariefzetting een federale bevoegdheid zou blijven, met mogelijkheid tot regionale afwijkingen. Het risico is dan reëel dat dergelijke aanpassing als een regionale steunmaatregel wordt aangemerkt. De betere benadering is deze waarbij ofwel het federale tarief wegvalt en vervangen wordt door een volledig regionaal vastgesteld tarief, of dat er een dubbele en samenlopende tariefbevoegdheid komt. Hierbij geldt een federaal basistarief, en daarnaast de mogelijkheid voor de gewesten een eigen tarief in te voeren (voorbeeld: 20% federaal basistarief met mogelijkheid van een regionaal tarief van 0% of bijvoorbeeld 10%, wat zou leiden tot een totaal tarief van 20% of 30%).

Economische autonomie:

De financiële gevolgen van de door de regionale parlementen gestemde fiscale maatregelen komen uitsluitend ten gunste of ten laste van de regionale begroting.

In praktijk wordt aan deze vereiste voldaan indien:

- de opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt toebedeeld aan de gewesten volgens een verdeelsleutel die een redelijke verdeling op grond van relevante parameters inhoudt;
- de budgettaire impact van elke regionale aanpassing van de regelgeving, volledig en uitsluitend doorwerkt naar het bedrag aan opbrengst vennootschapsbelasting dat doorvloeit naar deze regio.

Op te merken valt dat de regionalisering van de vennootschapsbelasting blijkt in te gaan tegen de Europese trend van harmonisering, eenvormigheid bij de vaststelling van de belastbare basis en dergelijke. Bijgevolg is bij de uitwerking van de regionalisering een zeer grote aandacht vereist wat betreft de Europees rechtelijke haalbaarheid en verdient het duidelijk de voorkeur op zeer zichtbare wijze de Europese vereisten mee te verwerken in het model.

Evolutieve verdeelsleutel – belastbare basis model en tarief model

Een evolutieve verdeelsleutel, moet leiden tot een dynamisch verdelingsresultaat, dat per belastingjaar varieert volgens de in de betreffende regio's in dat jaar gecreëerde toegevoegde waarde.

Deze verdeelsleutel is een belangrijk kerngegeven in elk van de regionaliseringsmodellen. Nochtans is dit het onderdeel van de studie dat thans nog het meest nader onderzoek vereist. Dit verdere onderzoek dient zich toe te spitsen op:

- de zoektocht bij de diverse overheden en studie-organismen naar gedetailleerd relevant cijfermateriaal. Deze zoektocht is enkel echt mogelijk indien de overheid terzake inzicht verleent in alle beschikbare bronnen en gaat de mogelijkheden van een academische studie te boven;
- de nadere vaststelling van de parameters die relevant zijn als grootheid voor een opsplitsing van winsten op micro- en macro-economisch vlak, en de eventuele wegingscoëfficiënten die er aan moeten worden toegevoegd. Dit onderdeel van de formule-uitbouw zal een combinatie vereisen van economisch-theoretische onderbouwing en een politieke en beleidsmatige inschatting.

In de studie inzake de regionalisering van de vennootschapsbelasting, worden enkele formules vooropgesteld die nadere economische uitwerking vereisen en die moeten toelaten:

- ofwel te komen tot de vereiste opsplitsingen:
 - macro-economische opsplitsing van de opbrengst van de vennootschapsbelasting;
 - micro-economische opsplitsing van de globale Belgische winst van een vennootschap over de gewesten (in het kader van het “tariefmodel”);
- ofwel de budgettaire impact van maatregelen te becijferen.

Deze korte aanvulling wenst nader aan te duiden welke financiële of economische grootheden vereist zijn om deze formules te kunnen invullen, en bevat hierbij uiteraard suggesties over hoe deze formules concreet kunnen worden uitgewerkt.

De daadwerkelijke invulling en concrete uitwerking vereisen, zoals gesteld, evenwel enig economisch onderzoek- en studiewerk.

De vaststelling van de verschillende parameters en de ermee verbonden coëfficiënten in de verdelingsformule is een technisch, macro-economisch en politiek zeer moeilijke aangelegenheid. De studie suggereert terzake in eerste instantie een descriptieve formule op te bouwen die een zeker status quo tot resultaat heeft, zodat al te voluntaristische korte termijn ingrepen vermeden worden (deze zijn politiek in ieder geval moeilijk haalbaar). Doordat de werkelijkheid evolueert zal na enige tijd het fiscaal beleid van de gewesten tot gevolg hebben dat het resultaat dat voortvloeit uit deze formules zal gaan evolueren. Ook hier

kunnen begrenzingen een nuttig instrument blijken zodat onverwachte financiële evoluties of schommelingen uitgevlakt kunnen worden door werkingsregels voor de gehanteerde formule.

1. Verdeelsleutel opbrengst vennootschapsbelasting

Deze formule moet leiden tot een percentage van de opbrengst vennootschapsbelasting toe te kennen aan elk van de gewesten.

Dit percentage dient wellicht te worden vastgesteld als een *gewogen gemiddelde* van de verdeling over de gewesten van de grootheden die in de formule worden aangewend.

De aan te wenden grootheden zijn deze die een relevante indicatie bieden van de toegevoegde waarde door de vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn in elk van de gewesten.

Bemerkingen:

1. De opsplitsing kan niet geschieden op grond van het belastbaar resultaat van de in een gewest gevestigde vennootschappen aangezien in dat geval het volledige netto-resultaat zou worden toegewezen aan het gewest waar de maatschappelijke zetel van de vennootschap is gevestigd. Het is de bedoeling concreter naar de economische werkelijkheid te gaan.

In theorie zou een winstsplitsing per vennootschap dienen te geschieden, met opdeling van het Belgisch resultaat over de vestigingen in de drie gewesten, waarna de winst van al deze vennootschappen per gewest wordt samengevoegd. Deze uitsplitsing door de vennootschappen zelf zou echter leiden tot een toegenomen mate van complexiteit ("compliance cost") voor alle vennootschappen de erg negatief zou doorwerken (en de eventuele voordelen van een regionalisering zouden teniet doen). Een andere mogelijkheid bestaat er in dat men per belastingplichtige de micro-economische formule toepast die onder 2. hieronder wordt besproken, om aldus per vennootschap de winstsplitsing op grond van de formule te verrichten, en vervolgens de aldus uitgesplitste winst per gewest te gaan optellen. Het is precies het doel van de macro-economische formule om een resultaat te bekomen dat gelijkaardig is aan het resultaat dat zou worden behaald met toepassing van deze "per vennootschap" werkwijze, evenwel op een globale basis door een formule toe te passen op de totale belastingopbrengst.

2. In het kader van het "belastbare basis" model betreft de hier doorgevoerde opsplitsing, de opdeling van de theoretisch te innen vennootschapsbelasting vóór dat de belastingverminderingen (vermeerderingen) ten gevolge van de toepassing van de afzonderlijke gewestelijke bepalingen worden doorgevoerd. Dit is immers noodzakelijk om er vervolgens over te waken dat, conform de Europees rechtelijke vereisten, de kostprijs/opbrengst van de gewestelijke maatregelen uitsluitend het gewestelijk budget betreffen.

De grootheden die in de formule verwerkt kunnen worden zijn de volgende:

- het gedeelte van de loonkost van de vennootschap dat betrekking heeft op de personen tewerkgesteld in het gewest. De bron van inlichtingen is hier in zekere mate de sociale balans. Als alternatief kan men verwijzen naar het gedeelte van het totale bedrag aan bedrijfsvoorheffing dat specifiek verbonden is met de personen tewerkgesteld in het gewest. Of nog, de rubriek in de resultatenrekening die de totale loonkost weergeeft. Wat betreft het aantal personen in het gewest tewerkgesteld is het mogelijkwijze vereist dat dit een element van informatie is waarnaar specifiek gevraagd wordt in vernieuwde aangiftemodellen van de vennootschapsbelasting;

- de geïnvesteerde activa: de meer eenvoudige oplossing bestaat hier in de respectievelijke totale kadastrale inkomens (vastgoed en outillering) verbonden aan elk van de gewesten en toegekend aan de vennootschappen. Er zijn de auteurs van de studie immers geen bruikbare cijfergegevens bekend over de opsplitsing van de “materiële vaste activa” van de vennootschappen over de gewesten. Het verdient echter aanbeveling in dit verband toch een verdere stap te zetten en na te gaan in welke mate het aanduiden van deze opsplitsing (de spreiding van de “materiële vaste activa” over de verschillende vestigingen van de vennootschap) niet gevraagd moet worden in de aangifte vennootschapsbelasting. Het betreft hier immers een grootheid die de vennootschappen vrij duidelijk ter beschikking moeten hebben op grond van de gedetailleerde jaarrekeningen. Voor wat betreft de niet regionaal aanwijsbare activa dient wellicht een verhoudingsgetal te worden aangewend dat gelijk kan zijn aan de breuk voor het betreffende gewest gevormd door de overige componenten van de formule;

- de omzet behaald in elk van de gewesten: dit is wellicht de meest delicate grootheid omdat zij bijna uitsluitend vaststelbaar is door de ondernemingen zelf en dit op grond van de opdeling van de verkopen, dienstenleveringen en dergelijke over de verschillende vestigingen. Het moet worden nagegaan welke cijfers terzake op macro-economisch vlak aanwezig zijn, of welke cijfers beschikbaar zijn die een aanwijzing bieden van deze grootheid. Werken op grond van de BTW aangiftes is wellicht delicaat omdat deze niet de gewestelijke opdeling kennen. Dit element kan enkel met grote voorzichtigheid worden uitgewerkt om te vermijden dat de verrekenprijs-problematiek, en de problematiek inzake het verbinden van bepaalde omzet met specifieke vestigingen (een niet voor alle producten eenvoudige vraagstelling) zou ontstaan.

- de vraag is of nog andere grootheden relevant zijn. Theoretisch is de omvang van het ingezette eigen vermogen per gewest van belang. De opsplitsing van het netto-eigen vermogen van een Belgische vennootschap over de gewesten is evenwel wellicht niet haalbaar;

- andere grootheden kunnen worden aangewend die niet rechtstreeks te maken hebben met de toegevoegde waarde per gewest door de vennootschappen geleverd, doch die eerder aansluiten bij de te financieren beleidsdomeinen. Indien dat de tewerkstelling is, kan het inwonersaantal een relevante maatstaf vormen.

2. Verdeelsleutel globaal Belgisch inkomen van een vennootschap

De opdeling van het belastbaar resultaat van een vennootschap over de drie gewesten is relevant in het “tariefmodel”. Deze opdeling moet het immers mogelijk maken de grondslag te kennen voor de gewestelijke tarieven.

In theorie kan men kijken naar een daadwerkelijke concrete uitsplitsing van het belastbaar resultaat, door de vennootschap zelf verricht, met toewijzing van het netto-resultaat gerealiseerd binnen haar Brusselse, Vlaamse en Waalse vestigingen. Dit impliceert evenwel dat de interregionale fiscaliteit ontstaat zoals de internationale fiscaliteit met vaststelling of er een belastbare aanwezigheid is in een gewest (techniek van de vaste inrichting), en de gedetailleerde boekhoudkundige opsplitsing van alle verrichtingen en kosten over deze vestigingen, met problemen inzake transfertprijzen, interpretatie- en toerekeningsmoeilijkheden en dergelijke. In de studie wordt deze benadering terzijde

geschoven als in de praktijk nagenoeg onhaalbaar, en moeilijk aanvaardbaar voor de betrokken vennootschappen (al te hoge “compliance cost”).

Men kan evenwel opteren voor een keuzestelsel waarbij een vennootschap de mogelijkheid wordt gelaten een specifieke winstsplitsing aan te tonen en aan te geven, en de hierna besproken opdelingsformule van toepassing is indien de onderneming van deze mogelijkheid geen gebruik maakt.

Als uitgangspunt wordt ook hier een stelsel van globale winstsplitsing voorgestaan. De vennootschap berekent haar globaal belastbaar resultaat, en reikt daarnaast de parameters aan die moeten toelaten met toepassing van een vastgestelde formule de opsplitsing te maken. In dit geval heeft de vennootschap er een belang bij deze parameters aan te reiken.

Twee aanvullende bemerkingen:

- uiteraard werkt de keuze van de parameters gedragsbeïnvloedend: in de mate er een fiscaal voordeel voortvloeit uit de verhoging van de winst die wordt toegerekend aan het ene of het andere gewest, zullen de vennootschappen uiteraard deze parameters te gaan maximaleren in dat gewest waar dit voordeel (lager tarief vennootschapsbelasting) geldt. Aangezien het totale winstbedrag daarbij onveranderd blijft, betreft dit een zg. “zero sum game” die leidt tot een zeker risico van concurrentie tussen de gewesten.

- naarmate alle vennootschappen er een belang bij hebben voor de toepassing van het tarief-model de hen eigen parameters aan te reiken voor de opsplitsingscalculatie, ontstaat de mogelijkheid dat al deze individuele parameters geaggregeerd worden zodat op gewestelijk vlak de nodige cijfers kunnen ontstaan van nut voor de hierboven onder 1. besproken verdeelsleutel (indien de parameters in beide formules evenwel gelijk lopen).

Opnieuw zal de formule wellicht een gewogen gemiddelde vormen van de relevante parameters waaronder:

- tewerkstelling in het gewest/ informatie aan te reiken door de vennootschap;

- vaste activa in het gewest aangehouden: ofwel door de onderneming aan te reiken op grond van haar gedetailleerde rekeningen, ofwel op grond van de kadastrale inkomens van onroerend goed en outillering;

- de omzet-opdeling: opnieuw is dit de delicate grootheid, die wellicht niet echt noodzakelijk is in het kader van de formule;

- het eigen vermogen per gewest belegd: dit is ook een moeilijke parameter die misschien niet kan worden weerhouden omdat deze het saldo is van de investeringen in het gewest verminderd met de schulden. De opsplitsing door de hoofdzetel van de schulden over de gewesten kan immers niet steeds op relevante wijze kan geschieden, en indien de opdeling plaatsvindt, biedt deze ruimte voor een vrij verregaande mogelijkheid tot planning (schulden toegerekend aan het gewest met de hogere tarieven...);

Tarief model – regionale tariefvaststelling

Wat de eigenlijke regionale tariefvaststelling betreft, zijn verschillende methoden denkbaar. Deze zijn in essentie te herleiden tot een keuze tussen:

De volledig vrije tariefvaststelling door de gewesten

Deze benadering is in wezen enkel denkbaar indien de volledige opbrengst van de vennootschapsbelasting aan de gewesten wordt toegekend en deze opbrengst dus niet meer bijdraagt tot de financiering van de federale overheid. In dat kader is deze benadering zeer zeker haalbaar.

De mogelijkheid voor de gewesten om opcentiemen of afcentiemen/kortingen in te voeren op de vennootschapsbelasting

Deze techniek lijkt eerder aangewezen voor zeer beperkte tariefaanpassingen binnen nauwere grenzen. Dit hoeft evenwel niet per se zo te zijn, aangezien de toepassing van bijvoorbeeld 1000 afcentiemen tot een tariefvermindering met 10%-punt leidt.

Deze benadering lijkt evenwel zeer delicaat vanuit Europees rechtelijk perspectief. Opnieuw is aantoonbaar dat de regeling kan worden uitgewerkt met respect voor de drievoudige autonomie, en dat dit niet een vermomde regionale steunmaatregel is. De relatieve zwakte van de benadering vloeit evenwel voort uit het feit dat, in afwezigheid van enige regionale bepaling, het federale tarief volledig van toepassing is. Elke gewestelijke maatregel is dus eerder een aanpassing van of een afwijking op een bestaande federale regel, en is niet de eigen invulling van een autonoom beleidsdomein waar, bij gebrek aan eigen invulling, geen bepaling van toepassing zou zijn.

De werkwijze moet dan ook wellicht ontraden worden omwille van de Europees rechtelijke aanvechtbaarheid ervan.

De invoering van een gesplitst tarief met een federale en een regionale component

De resultaten van de studie lijken te wijzen in de richting van deze methode. Zij leunt aan bij het Zwitserse regime met de federale en kantonale (en gemeentelijke) component van de vennootschapsbelasting, en bij het (uiterst complexe) Duitse model met de Gewerbesteuer door de Länder vastgesteld boven op de federale vennootschapsbelasting. Dit Duitse model kent overigens de aftrekbaarheid van de Gewerbesteuer voor de berekening van de federale vennootschapsbelasting. Het is het Land waar de zetel gevestigd is dat de Gewerbesteuer int voor de hele Duitse winst, met een bijzonder complex systeem van doorbetalingen aan de andere Länder op grond van een toerekeningsregel ten gunste van deze Länder waar de vennootschap een “vaste inrichting” heeft. In Duitsland zou men echter aan/over de afschaffing van deze regeling werken/denken. Niettemin kan de in Duitsland aangewende toerekeningsregel inspirerend werken voor een Belgisch model.

Een mogelijke Belgische tariefsplitsing zou toegepast worden op de gesplitste winsten berekend met toepassing van de micro-economische formule zoals uiteengezet in Bijlage 3.

De idee kan bijvoorbeeld zijn dat er een federaal basistarief vennootschapsbelasting is van 15% of van 20%.

De gewesten zouden daarnaast de mogelijkheid hebben een gewestelijk tarief vast te stellen. Indien het federaal tarief 20% is, en een gewest voert een eigen tarief in van 13%, dan zou het totale tarief 33% blijven (de crisisbelasting werd even geïgnoreerd).

De mogelijkheid bestaat een minimum gewesttarief van bijvoorbeeld 5% en/of een maximum tarief van bijvoorbeeld 20% te voorzien, doch dit lijkt niet echt iets dat nodig is.

Idealiter is de proportionele verhouding tussen federaal tarief en gewestelijk tarief, in enige mate van een gelijkaardige grootteorde als de verhouding tussen het deel van de opbrengst aangewend ter financiering van de federale overheid, en het deel aangewend ter financiering van de gewestelijke overheden. Is deze verhouding redelijk bij de aanvang, dan zal dit wellicht ook verder zo blijven want tariefdalings in een gewest zijn ten laste van de opbrengsttoekenning aan dat gewest.

De budgettaire impact van een dergelijke maatregel is mogelijkerwijze vrij eenvoudig vast te stellen.

Belastbare basis model – omvang geregionaliseerde bevoegdheid

Voorwaarde: Regionalisering artikel 183 WIB

Artikel 183 WIB

“Onder voorbehoud van de in deze titel [Titel III: Vennootschapsbelasting] omschreven afwijkingen zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde als die welke inzake personenbelasting worden beoogd; het bedrag ervan wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst.”

Deze automatische doorwerking van de regels voor de vaststelling van het belastbaar resultaat in de personenbelasting voor de vaststelling van de “winsten” naar de vennootschapsbelasting, zal moeten doorbroken worden bij een regionalisering van bevoegdheden inzake de belastbare basis in de vennootschapsbelasting. Van zodra er een regionale regelgevende bevoegdheid is, dient immers het federale regelengeheel weg te vallen.

Naast het herschrijven van artikel 183 zelf, zal het aanbeveling verdienen de elementen inzake vaststelling van de grondslag waarvoor de gewesten de bevoegdheid verwerven, onder te brengen in één hoofdstuk, zowel binnen de personenbelasting als binnen de vennootschapsbelasting, dit met het oog op de logistieke eenvoud.

Belastbare basis model – omvang geregionaliseerde bevoegdheid

Vaststelling van vrijstellingen en aftrekposten voor de bepaling van het belastbaar resultaat

Een eerste onderzoek leidt tot de vaststelling dat het wellicht de volgende huidige federale bepalingen in het Wetboek der Inkomstenbelastingen (WIB) die voor een regionalisering in aanmerking kunnen komen in een model dat bevoegdheden op het vlak van de belastbare basis impliceert:

TITEL III – VENNOOTSCHAPSBELASTING

Hoofdstuk II – Grondslag van de belasting

Afdeling 3: Vrijgestelde inkomsten (art. 190-194)

Afdeling 4: Vaststelling van het netto-inkomen

Onderafdeling 1: Beroepskosten (art. 195-198)

Onderafdeling 2: Aftrek van vrijgestelde inkomsten (art. 199-201)

Onderafdeling 3bis: Aftrek voor risicokapitaal (art. 205 bis – 205 novies) (is een beleidskeuze; zie de tekst van de samenvatting van de studie)

Onderafdeling 4: Vorige verliezen (art. 206)

Als men de studie specifiekier maakt en deze artikelsgewijze aanpakt, dan leidt dit tot het volgende overzicht:

Bepalingen van titel III (Vennootschapsbelasting) van het WIB waarvan de regionalisering niet onmiddellijk aanleiding zou geven tot een doeltreffende regionale beleidsmaatregel(dus wellicht **niet** te regionaliseren):

Vrijgestelde inkomsten:

- Artikel 190 WIB inzake de onaantastbaarheidsvoorwaarde
- Artikel 192 WIB inzake de vrijstelling van meerwaarden gerealiseerd op aandelen
- Artikel 194 WIB inzake de aanleg van vrijgestelde voorzieningen van ondernemingen die afzettingen van vloeibare of gasachtige koolwaterstoffen ontginnen
- Artikel 194 bis WIB inzake de vrijgestelde reserves van verzekeringsondernemingen

- Artikel 194 ter WIB inzake de investeringen door buitenlandse vennootschappen in een raamovereenkomst voor audiovisueel werk (enkel regionaliseerbaar indien feitelijk in een gewest lokaliseerbaar)

Motief: De toepassing van voorgaande artikels is veelal zetelgebonden, hetgeen in de weg staat aan een doeltreffende regionale beleidsmaatregel.

Beroepskosten:

- Artikel 198, 1° - 4° WIB inzake de niet aftrekbaarheid van inkomstenbelastingen
- Artikel 198, 6°, 8° en 9° WIB inzake de niet aftrekbaarheid van bijzondere taksen

Motief: De regionalisering zou immers een opdeling van de betaalde belastingen vereisen.

- Artikel 198, 7° WIB inzake de niet aftrekbare waardeverminderingen
- Artikel 198, 11° WIB inzake interesten betaald aan fiscaal begunstigden
- Artikel 198, 13° WIB inzake de fiscale regeling inzake financiële zekerheidsovereenkomsten en leningen van effecten

Motief: Dit zijn opnieuw zetelgebonden criteria.

Vorige verliezen:

- Artikel 206 WIB.
Motief: Ook dit artikel is in essentie zetelgebonden en staat los van plaatsen waar investeringen werden verricht of verliezen werden opgelopen. Een meer regionale toepassing van dit regime zou een winst- en verliesopsplitsing binnen Belgische vennootschappen tussen de verschillende gewesten vereisen.

Bepalingen van titel III (Vennootschapsbelasting) van het WIB die, hoewel ze betrekking hebben op zetelgebonden criteria, eventueel toch in aanmerking zouden kunnen komen voor regionalisering (dus wellicht **wel** te regionaliseren):

Aftrek van vrijgestelde inkomsten:

- Artikels 199 e.v. WIB inzake aftrekbare giften.
Motief: Hoewel een typisch zetelgebonden criterium, zouden de gewesten bijkomende aftrekken kunnen voorzien voor giften specifiek ten gunste van binnen het gewest actieve of aanwezige instellingen.

Aftrek voor risicokapitaal:

- Artikels 205bis – 205 novies WIB.
Motief: Hoewel dit ook een zetelgebonden materie is, verdient deze regeling afzonderlijke aandacht omdat het denkbaar is dat een gewestelijke investeringsgerichte maatregel toch zou verder bouwen op (of worden ingebouwd in) deze aftrek voor risicokapitaal via bijvoorbeeld een verhoging

van het berekeningspercentage, of de verhoging van de berekeningsgrondslag in functie van bepaalde parameters inzake tewerkstelling of investeringsgedrag in het betreffende gewest. Op te merken valt wel dat men aldus zou afwijken van het initiële concept dat deze aftrek gelijk loopt met de rentevoet op lange termijn risicoloos kapitaal, en dat het belang van deze maatregel zo groot is dat deze dikwijls beschouwd wordt als een alternatief voor een tariefverlaging.

Bepalingen van titel III (Vennootschapsbelasting) van het WIB die mogelijks op een logische en nuttige wijze aanleiding zouden kunnen geven tot een regionalisering (dus bijna zeker te regionaliseren):

Beroepskosten:

- Artikel 198, 5° WIB inzake de niet aftrekbaarheid van gewestelijke belastingen
- Artikel 198, 12° WIB inzake kapitaal- of winstdeelnemingen door werknemers in een participatieplan (waar de plaats van tewerkstelling relevant is)
- Artikel 196 WIB inzake de autokosten (waar de toepassing beperkt kan worden tot auto's verbonden aan vestigingen in een bepaald gewest)
- Artikel 201 WIB inzake de investeringsaftrek

Bepalingen van titel II van het WIB (Personenbelasting) die mogelijks op een logische en nuttige wijze aanleiding zouden kunnen geven tot een regionalisering (voor zover ze doorwerken in de vennootschapsbelasting) (dus bijna zeker te regionaliseren):

- Artikel 52 bis WIB inzake kinderopvang (gewestelijke bevoegdheid)
- Artikel 53, 8° en 8bis WIB inzake de aftrekbaarheid van representatie- en restaurantkosten (via een regionalisering van deze maatregel zouden de gewesten de horeca kunnen ondersteunen)
- Artikels 61 tot 64 WIB inzake afschrijvingen (de gewesten zouden eigen fiscale bepalingen inzake afschrijvingen kunnen uitvaardigen, voor zover het in het gewest lokaliseerbare investeringen betreft)
- De volledige afdeling B. Economische vrijstellingen (van onderafdeling III, afdeling IV, hoofdstuk II), die onder meer de vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek omvat en de investeringsaftrek

Denkbare aftrekken voor kosten of fiscale vrijstellingen, voor zover deze de uitvoering betreffen van geregionaliseerde, of specifiek aangeduide, beleidsmateries die mogelijks op een logische en nuttige wijze zouden kunnen dienen als beleidsinstrument:

- Economisch ontwikkelingsbeleid, waaronder onder meer het regionaal investeringsbeleid en tewerkstelling. Hetgeen impliceert dat alle nieuwe fiscale investerings- en tewerkstellingsgerichte maatregelen tot de uitsluitende bevoegdheid van de gewesten zouden behoren (en uitsluitend ten laste van het gewestelijk budget uitwerking zouden kennen).

Voorbeeld van een logistiek aanvaardbare wetgevende manier om dit te bereiken:

- binnen de personenbelasting worden de hierboven geïdentificeerde bepalingen een beetje verschoven en ondergebracht in een aparte afdeling “Bepalingen met betrekking tot het economisch beleid”, met twee onderafdelingen: “Economische aftrekken” en “Economische vrijstellingen”;
- in de vennootschapsbelasting geldt dan als regel dat de inhoud van de afdeling “Bepalingen met betrekking tot het economisch beleid” niet doorwerkt bij de vaststelling van de belastbare basis in de vennootschapsbelasting (aanpassing artikel 183 om dit te bevestigen);
- elk gewest zal bijgevolg dadelijk uit de bestaande bepalingen ter zake in de personenbelasting, deze bepalingen moeten overnemen die nodig zijn, in een eigen afdeling “Economische bepalingen” in de vennootschapsbelasting. Het federale regelengeheel komt immers te vervallen. Hierbij brengt een gewest alle gewenste wijzigingen of aanpassingen vrij aan, ook al zal in een eerste fase de afwijking ten opzichte van de voorheen bestaande federale bepalingen wellicht beperkter zijn;
- de enkele thans in de vennootschapsbelasting geïdentificeerde bepalingen worden ook naar deze afdeling overgebracht;
- de bijzondere financieringswet (met spiegelbepaling in het wetboek inkomstenbelastingen) voorziet dat fiscale aftrekken, de beperking van de kostenaf trek en het verlenen van fiscale vrijstellingen, die betrekking hebben op, of de uitvoering vormen van, het economisch ontwikkelingsbeleid, het investeringsbeleid en het tewerkstellingsbeleid (andere dan de bepalingen inzake de aftrekbaarheid van bezoldigingen en sociale lasten in de brede betekenis), tot de uitsluitende bevoegdheid van de gewesten behoren.
- invoering van een eventuele “catch-all” bepaling, die vaststelt wat er geschiedt (bijvoorbeeld inzake fiscaal aanvaardbare afschrijvingen) voor deze investeringen (of uitgaven) die niet regionaal toewijsbaar zijn. Het doorwerken van de bepalingen inzake de personenbelasting, zodat daar een federale tekst toepasselijk wordt, is wellicht niet aan de orde (vereiste van autonomie van de stelsels). Een beter mechanisme is wellicht een toewijzing door de belastingplichtige, en in geval van niet aanvaarding ervan door de administratie (wegens niet aantoonbaar), een opsplitsingregime.

Belastbare basis model – Technische uitwerking

Fase 1: Berekening van een “basisbelasting”

Dit is de belasting die verschuldigd zou zijn zonder rekening te houden met de impact van regionale bepalingen.

Dit bedrag dient eerst berekend te worden om de budgettaire impact van de regionale bepalingen vast te stellen, zodat deze impact uitsluitend ten gunste of ten laste kan komen van het budget van het desbetreffende gewest (in het kader van de vooropgestelde Europese vereiste van economische autonomie en fiscale verantwoordelijkheid).

Fase 2: Berekening van impact van geregionaliseerde bepalingen

- (A) Vaststelling van totale bedrag waarmee belastbare grondslag wordt verhoogd (o.a. als gevolg van toevoeging van niet aftrekbare regionale elementen)
- (B) Vaststelling van totale bedrag waarmee belastbare grondslag wordt verlaagd (o.a. als gevolg van diverse sociaal-economische vrijstellingen en aftrekken, impact van een fiscaal aanvaardbaar afschrijvingsregime dat sneller zou zijn dan de verrichte boekhoudkundige afschrijvingen, e.a.)
- (C) Een verhoging van het belastbare resultaat wordt verwerkt als een belastingverhoging voor een bedrag gelijk aan de resultaatverhoging vermenigvuldigd met het toepasselijke tarief.

Een vermindering van het belastbare resultaat wordt verwerkt als een belastingvermindering voor een bedrag gelijk aan de resultaatsvermindering vermenigvuldigd met het toepasselijke tarief.

Fase 3: Opdeling van de basisbelasting over de gewesten

- (A) Opdeling van de basisbelasting over de gewesten volgens een verdeelsleutel. Is vereist omdat de economische autonomie impliceert dat het geheel van de verhogingen en verlagingen uitsluitend ten laste of ten gunste van het budget van het gewest moeten komen. Het alternatief is echter deze verhogingen of verlagingen mee te rekenen in de globale Gewestdotatie.
- (B) Vaststelling per gewest van het totaal der verhogingen en verminderingen, om dit totaal vervolgens ten goede of ten laste te laten komen van het betreffende gewest.

Eventuele oplossing voor timing-probleem

Een gepaste werkwijze kan er in bestaan dat in de loop van een boekjaar gewerkt wordt met “voorlopige kwartalen”. Na elke periode van voorafbetalingen (bijgevolg bijvoorbeeld, voor eind april, eind juli, eind oktober en eind december) wordt, verdeeld in vierden, een totaal bedrag aan vennootschapsbelasting door de federale overheid (die de voorafbetalingen heeft ontvangen) aan de gewesten doorgestort (met toepassing van de verdeelsleutel) het te storten bedrag wordt vastgesteld in functie van het gedeelte van de vennootschapsbelasting dat over de voorbije 3 jaren gemiddeld genomen bij wijze van voorafbetalingen en verrekenbare

voorheffing werd geïnd. De afrekening van het saldo vindt plaats voor 31 december van het volgende jaar.

De in de verdeelsleutel gehanteerde criteria worden dan vastgesteld per 31 december van het jaar voorafgaand aan het inkomstenjaar, en deze sleutel wordt aangepast met het oog op de berekening van de betaling van het saldo, en dat op basis van de parameters zoals deze van toepassing waren op 31 december van het betreffende inkomstenjaar.

