



Spoor A2:

CAPITA SELECTA 1 – RECHTSVERGELIJKENDE STUDIE

Dr. Axel Haelterman

KULeuven
13 december 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

CAPITA SELECTA 1 – RECHTSVERGELIJKENDE STUDIE

INLEIDING

Aangezien vele van de ons omringende, of van de ons goed bekende grotere staten, een zekere mate van geregionaliseerde opbouw kennen, is het verrichten van een beknopte rechtsvergelijkende studie van groot belang, en dit om een dubbele reden:

- aldus krijgt men inzicht in de wijze waarop een dergelijke regionalisering van invloed is op het functioneren van de staat en de belastinginning die er plaatsvindt;
- buitenlandse voorbeelden zijn een inspiratie voor maatregelen die in een Vlaamse/Belgische context zeker wel, of zeker niet, aan bod kunnen komen.

Als uitgangspunt voor een rechtsvergelijkend onderzoek is het belangrijk die landen te bekijken die een staatsstructuur hebben die vergelijkbaar is met België en na te gaan hoe in die staten, de fiscale bevoegdheidsverdeling tussen de federale overheid en de deelstaten vorm krijgt. Internationaal zijn in die context Canada en de USA zeker relevant. Binnen Europa hebben we ons onderzoek toegespitst op Zwitserland, Duitsland, Spanje, Oostenrijk, Rusland en Italië.

Opgemerkt kan worden dat in niet-federale staten, zoals Zweden, de *lokale overheden* soms wel (ruime) bevoegdheden kennen ten aanzien van de personenbelasting. Gezien deze studie echter op zoek is naar modellen die de *regionale overheden* meer fiscale autonomie kunnen geven, beperken we het rechtsvergelijkend onderzoek tot de geregionaliseerde landen en kijken we daar welke bevoegdheden de deelstaten hebben inzake de personenbelasting.

In de **USA** heeft de ‘personal income tax’ een volledig concurrerend karakter, net als de ‘l’impôt sur les personnes physiques’ in **Zwitserland**.

In **Canada** heeft enkel de personenbelasting in Quebec een volledig concurrerend karakter, en in **Spanje** heeft de ‘Impuesto sobre la renta de las personas físicas (de IRPF),’ ook enkel een concurrerend karakter in het Baskenland en in Navarra. Ook het **Verenigd Koninkrijk** past in dit lijstje waar de fiscale autonomie verschilt van regio tot regio.

De ‘Einkommensteuer’ in **Duitsland** wordt concurrerend genoemd, maar heeft daar een andere betekenis. Zowel in Duitsland als in **Oostenrijk** zijn de fiscale bevoegdheden van de deelstaten vrij beperkt, maar ontvangen de Länder wel een groot gedeelte van de opbrengst van de personenbelasting. In **Rusland** hebben de regio’s een zekere mate van fiscale autonomie, maar ook niet ten aanzien van de personenbelasting.

Italië kent sinds tien jaar bevoegdheden toe aan de regio’s op het gebied van de ‘Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)’. De centralistische staat bevindt zich in een proces van decentralisering van bevoegdheden.

CANADA EN USA

1) CANADA

In Canada hebben zowel de federale overheid als de provincies belastingbevoegdheid (art. 96 Constitution Act), ook ten aanzien van de personenbelasting. De bevoegdheden verschillen echter naar gelang de provincie.

- Alle provincies oefenen in principe deze bevoegdheid uit door een '*provinciaal tarief toe te passen op de federale belastbare basis*' inzake personenbelasting. De tarieven verschillen van provincie tot provincie.

- Enkel in de provincie Quebec bestaat er een '*afzonderlijk belastingregime*' inzake de personenbelasting van toepassing naast het federale regime. De provincie heft en int zijn eigen personenbelasting.

De belasting wordt, behalve in Quebec, geïnd door de federale administratie. Hiertoe worden 'Tax collection agreements' gesloten waarmee een model geschapen wordt waarbij de centrale overheid zowel het federale als het deelstatelijke deel van de belasting int. De opbrengsten van de personenbelasting gaan naar het centrale en het regionale niveau.

In Canada staat naar verluidt de vraag naar meer belastingruimte voor de provincies op de politieke agenda. Wijzigingen aan de belastingbasis en tariefstructuur van de personenbelasting, elementen welke tot de exclusieve bevoegdheid van de federale overheid behoren, gebeuren vaak onaangekondigd en hebben onvoorziene gevolgen voor de provinciale begrotingen. De financieringskloof moet ook kleiner worden gemaakt. De roep naar meer provinciale fiscale autonomie neemt toe.

2) USA

In de USA worden er belastingen geheven op federaal niveau en op het niveau van de deelstaten. Het gaat hier om een '*concurrerende bevoegdheid*'. De bevoegdheden van de staten worden wel beperkt door enkele principes. Bijvoorbeeld het 'equal protection', het 'due process' en het 'commerce clause' principe.

In sommige staten wordt geen eigen personenbelasting geheven. Daar zijn de inwoners dus enkel onderworpen aan de federale personenbelasting. In de meeste staten echter zijn de inwoners ook onderworpen aan een regionale personenbelasting.

Voor de heffing van de regionale personenbelasting wordt in principe de federale belastbare basis als uitgangspunt genomen. De staten kunnen hier wel wijzigingen op aanbrengen. Iedere staat bepaalt vervolgens een eigen tarief.

De Verenigde Staten kennen een uitermate gedecentraliseerd model van meervoudige belastingadministratie. Elke federale, deelstatelijke of lokale overheid heeft zijn eigen administratie om de belastingen die men instelt te innen.

EUROPA

1) DUITSLAND

In Duitsland beschikt de federale staat over een ‘*concurrerende bevoegdheid*’ betreffende de meeste belastingen (art. 72 §2 GG). Dit wil naar Duits recht zeggen dat de Länder hun belastingbevoegdheid slechts behouden zolang en in de mate de federale overheid geen belastingen heft. Indien deze wel haar bevoegdheid uitoefent, wat het geval is voor de personenbelasting, dan worden de Länder verhinderd hun bevoegdheid uit te oefenen (art. 105 §2 GG). De fiscale autonomie van de regio’s is beperkt. De uitoefening door de federale overheid van haar concurrerende belastingbevoegdheid maakt de bevoegdheid van de deelstaten met betrekking tot dezelfde belastingmateries meteen ongedaan.

Terwijl het zwaartepunt van de bevoegdheid tot heffing van belastingen gelegen is op federaal niveau, dragen de deelstaten de belangrijkste verantwoordelijkheid betreffende de administratie van de belastingen (art. 108 §3 GG). De opbrengst van de personenbelasting wordt bovendien verdeeld tussen de Bond en de Länder (art. 106 §3 GG). Bond en Länder ontvangen ieder 42,5% van de opbrengst van de inkomstenbelasting. Een aandeel van 15% is bestemd voor de lokale overheden.

De regio’s in Duitsland hebben dus vandaag de dag nog bijna geen enkele normatieve bevoegdheid ten aanzien van de personenbelasting. Deze belasting vormt wel het grootste deel van hun inkomsten. Opgemerkt dient te worden dat men in Duitsland wel al enkele jaren bezig is met een staats hervorming die de Länder meer bevoegdheden zou moeten geven. Onder meer voor wat betreft de belastingen, waar ze nu een deel van de opbrengst van verkrijgen, is er vraag naar meer autonomie en een vermindering van transfers. Wanneer dit werkelijk zal gebeuren, valt nog af te wachten. Voorlopig kan enkel worden opgemerkt dat federale wetgeving met betrekking tot belastingen die geheel of gedeeltelijk toekomen aan de Länder, de instemming behoeven van de Bundesrat, die de Länder vertegenwoordigen (art. 105 §3 GG). Ze hebben dus wel inspraakrecht, maar nog geen autonome belastingbevoegdheid ten aanzien van de personenbelasting.

2) OOSTENRIJK

De bevoegdheden van de federale overheid en van de Länder worden krachtens artikel 13 van de Federale Grondwet geregeld door een afzonderlijke federale wet op de financiële verhoudingen (de zogenaamde FinanzVerfassungsgesetz – F-VG). Overeenkomstig §3 (1) van de F-GV geschiedt de verdeling van de fiscale bevoegdheden en van de opbrengsten van de belastingen bij gewone federale wet. De federale wetgever oefent die bevoegdheid uit met inachtneming van het indelingsschema vervat in §6 F-GV. Dit schema omvat verschillende categorieën van belastingen.

Als hoofdcategorieën fungeren de exclusieve federale belastingen, de exclusieve Länder belastingen en de exclusieve gemeentelijke belastingen. De opbrengst van die belastingen komt uitsluitend toe aan het desbetreffende bestuursniveau.

Daarnaast bestaan belastingen waarvan de opbrengst hetzij wordt verdeeld tussen de bond en de Länder, hetzij tussen de Länder en de gemeenten. Daarbij worden verschillende ondercategorieën onderscheiden, waaronder de gemeenschappelijke federale belastingen waarvan de opbrengst wordt gedeeld tussen twee of drie bestuursniveaus. Dit is zo voor de personenbelasting.

De Finanzausgleich-wetten brengen uitvoering aan de Finanzverfassungsgesetz. De uitvoeringswetten worden uitgevaardigd door de Nationalrat na consultaties op federaal, deelstatelijk en gemeentelijk niveau. Deze hebben in de praktijk geleid tot een hoge mate van centralisatie van de fiscaliteit. De Länder beschikken slechts over een zeer bescheiden exclusieve belastingbevoegdheid. Wat de personenbelasting betreft krijgen ze enkel een deel van de opbrengst. Een hele reeks belastingen werden als exclusieve federale belastingen gecatalogeerd, zoals de vennootschapsbelasting.

Net zoals in Canada en in Duitsland staat in Oostenrijk de vraag naar een hervorming van de fiscale relaties tussen de Bund, de Länder en de Gemeinden op de politieke agenda.

3) RUSLAND

In Rusland hebben de regio's voorlopig een beperkte mate van fiscale autonomie. Artikel 14 van het Russische belastingwetboek somt in een exhaustieve lijst de belastingen op die de regio's kunnen invoeren. Wat deze regionale belastingen betreft, bepaalt artikel 12 van dat wetboek dat onder meer de belastbare basis federaal wordt vastgesteld. De regio's kunnen het tarief vaststellen binnen federaal vastgestelde limieten.

Ten aanzien van de federale personenbelasting (artikel 13), die geheven wordt aan een vast tarief van 13%, is hen echter geen bevoegdheid toegekend. De regio's verkrijgen wel, net als in Duitsland en in Oostenrijk, een groot gedeelte van de opbrengsten van de personenbelasting.

4) SPANJE

In Spanje zijn zowel de Federale Staat als de Comunidades Autonomas bevoegd inzake personenbelasting. De omvang van de bevoegdheden verschillen wel naargelang de regio.

- Het Baskenland en Navarra beschikken over '*ruime belastingbevoegdheden*' (Ley Organico 21/2002 en 25/2003). Zij mogen hun eigen systeem inzake personenbelasting regelen. Er dienen wel enkele algemene principes gerespecteerd te worden zoals de solidariteit tussen de regio's, het naleven van de algemene fiscale structuur van de staat, ...

Deze twee Autonome Gemeenschappen beschikken over een bijna volledige autonomie op fiscaal vlak. De Grondwet verkondigt immers het respect voor de historische rechten van deze 'Regiones Forales'.

- De andere regio's hebben '*beperkte bevoegdheden*' (Ley Organico 8/1980 en 21/2001). Zij kunnen inwerken op bepaalde elementen van de federale personenbelasting. Ze kunnen bijvoorbeeld binnen zekere limieten de tarieven, met inbegrip van het vrijgestelde minimum, evenals belastingverminderingen op de personenbelasting wijzigen.

Hier geldt hetzelfde principe als in Duitsland: de Autonome Gemeenschappen kunnen eigen belastingen heffen. Maar deze bevoegdheid kan slechts worden uitgeoefend voor zover de centrale overheid nog niet is opgetreden (art.157, 1, B, Constituoen). Bijgevolg kunnen ze wat betreft de personenbelasting enkel inspelen op bepaalde elementen.

De administratie is in handen van de federale overheid, behalve voor wat betreft de personenbelasting in Baskenland en Navarra. Een deel van de opbrengsten van de personenbelasting komt toe aan de autonome regio's.

5) UK

Het Verenigd Koninkrijk kent net als Spanje een zogenaamde asymmetrische staatsstructuur. Sommige deelgebieden beschikken er over meer bevoegdheden en fiscale en financiële autonomie dan andere deelgebieden.

- Schotland (Scotland Act 1998) heeft bijvoorbeeld een eigen parlement met ruime wetgevende bevoegdheden en een regering.
- Noord-Ierland (Northern Ireland Act 2006) en Wales (Government of Wales Act 2006) hebben ook wetgevende en uitvoerende organen en sinds kort ruimere bevoegdheden.
- Engeland heeft geen eigen deelstatenstructuren. Alle bevoegdheden waarover het Schotse Parlement zelfstandig bevoegd is, worden voor Engeland uitgeoefend door het federale Parlement.

Wat de belastingbevoegdheid betreft is het in het Verenigd Koninkrijk zo dat de federale Income Taxes Acts van toepassing zijn in de vier regio's. Dit geldt dus ook voor de personenbelasting. Enkel in Schotland heeft het Schotse Parlement de bevoegdheid het federaal bepaalde belastingtarief inzake de personenbelasting te laten toenemen of dalen met 3% (art. 73-80 – tax-varying power- Scotland Act 1998). Tot dusver heeft Schotland nog geen gebruik gemaakt van deze bevoegdheid.

6) ZWITSERLAND

Overeenkomstig artikel 3 van de Zwitserse Grondwet hebben de kantons de fiscale basisbevoegdheid. Zij mogen alle belastingen heffen die niet expliciet toegewezen zijn aan de federale overheid. Inzake directe belastingen kent Zwitserland een stelsel van concurrerende belastingen voor de personen- en de vennootschapsbelasting.

De belastingbevoegdheid van de kantons wordt beperkt door de federale wet tot harmonisatie van 14 december 1990 (Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs et des communes). Deze wet voorziet in een hele reeks principes en bepalingen waaraan de directe belastingen van de kantons moeten voldoen, onder meer inzake belastbare basis, de vrijstellingen en aftrekken, procedures, controle, sancties...De kantons blijven volledig autonoom in het bepalen van de tarieven.

De kantons staan in voor de administratie van de kantonale personenbelasting als ook voor die van de federale personenbelasting. Naast de opbrengsten van de kantonale personenbelasting, verkrijgen de kantons ook een deel van de opbrengsten van de federale personenbelasting.

7) ITALIË

De fiscale bevoegdheidsverdeling tussen de centrale, regionale en lokale overheden in Italië zijn gekenmerkt door een verregaande mate van centralisatie. De afgelopen jaren werden evenwel een aantal stappen genomen in de richting van een grotere fiscale autonomie voor met name het regionale niveau, onder meer op het vlak van de personenbelasting.

De regio's kunnen sinds 1997 opcentiemen invoeren op de personenbelasting binnen de federaal vastgelegde limieten (Addizionale regionale all'IRPEF) variërend tussen 0.9% en 1.4%, afhankelijk van de woonplaats van de belastingplichtige (art. 50 decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446). Daarnaast kunnen ze een regionale belasting op de toegevoegde waarde van ondernemingen en zelfstandigen (IRAP) opleggen.

De regio's delen in de opbrengsten van de personenbelasting. De inning van de personenbelasting gebeurt door het Federale Ministerie van economie en financiën.

CONCLUSIE

De beknopte rechtsvergelijkende studie toont aan dat er grote verschillen bestaan wat betreft de invulling van de fiscale autonomie van de deelstaten in de besproken landen.

In landen die reeds langere tijd een federale staatsstructuur kennen, zoals bijvoorbeeld Zwitserland en de VS, staat men al ver wat betreft de belastingbevoegdheid van de deelstaten. Deze federaties zijn samengesteld uit voorheen onafhankelijke landen. Landen waar het federale systeem een gevolg is van een bevoegdheidsoverdracht van de vroegere unitaire staat naar de deelgebieden, zoals bijvoorbeeld Spanje en het Verenigd Koninkrijk, worden vaak gekenmerkt door een asymmetrische staatsstructuur. Sommige deelstaten bezitten een grotere mate van (fiscale) autonomie dan andere deelstaten. In Oostenrijk, Duitsland, Canada, Rusland en Italië staat de vraag naar meer fiscale autonomie van de regio's op de politieke agenda.

De invulling van de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de federale overheid en de deelstaten in een land is afhankelijk van politieke, economische en juridische factoren in dat land. Daardoor bestaan er veel verschillende systemen, getuigt ook dit rechtsvergelijkend onderzoek.

