

REKENHOF

**De fiscale controle van de
niet aan de vennootschaps-
belasting onderworpen
rechtspersonen**

*Verslag van het Rekenhof aan de Kamer
van Volksvertegenwoordigers*

Brussel, april 2003



REKENHOF

**De fiscale controle van de
niet aan de vennootschaps-
belasting onderworpen
rechtspersonen**

*Verslag van het Rekenhof aan de Kamer
van Volksvertegenwoordigers*

*Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering
van het Rekenhof op 26 maart 2003*

De rechtspersonenbelasting (RPB) is een geheel van afzonderlijke belastingen, dat een fiscaal stelsel vormt dat voordeliger is dan de vennootschapsbelasting. Het is van toepassing op de openbare diensten en instellingen, evenals op de private rechtspersonen wier activiteiten en doelstellingen geen winstgevend karakter hebben.

Hoewel de directe fiscale omvang van de sector op zich veeleer beperkt is, beoogt de controle van de verenigingen en instellingen echter ook de identificatie van de belastingplichtigen die ten onrechte van het gunstregime genieten, zoals de *oneigenlijke* VZW's (d.w.z. VZW's die in feite commerciële activiteiten ontplooiën).

Omdat de RPB bestaat uit diverse niet-samen gevoegde belastingen – vaak verschuldigd door verschillende soorten belastingplichtigen – is het op grond van de momenteel beschikbare boekhoudkundige gegevens onmogelijk de fiscale opbrengst ervan te schatten. Evenmin is een raming beschikbaar van de middelen vereist voor de inning van de belasting. In die omstandigheden kan de belastingadministratie zich moeilijk een oordeel vormen van het rendement van de RPB en van de in dat kader uitgevoerde controles. Het is onontbeerlijk dat terzake door de administratie criteria worden uitgewerkt.

In het algemeen toont de audit van het Rekenhof aan dat de controle van de betrokken belastingplichtigen niet berust op een éénvormig en coherent systeem.

Vóór elke controle zou de administratie ervoor moeten zorgen dat zij kan beschikken over een volledige en geactualiseerde inventaris van de instellingen en verenigingen (met of zonder rechtspersoonlijkheid) die aan specifieke controles dienen te worden onderworpen.

Al naargelang de woonplaats van de belastingplichtige worden de RPB-controles uitgevoerd door verschillende instanties: in de grote steden vervullen gespecialiseerde diensten de opdracht, op andere plaatsen voeren de diensten personenbelasting controles uit, die vaak een bijkomstig karakter hebben. In laatstbedoeld geval kunnen de controles als zwak worden bestempeld. Zij blijven meestal beperkt tot inkohiering op grond van de aangifte en klassering van de documenten in het dossier. Daardoor komt een doelmatige en billijke inning van de belasting in het gedrang. Met het oog op een grotere eenvormigheid van de controles moet de administratie dringend organisatorische maatregelen treffen waarbij de dossierbehandeling wordt toevertrouwd aan eenheden die daar beter toe in staat zijn (bijvoorbeeld door toewijzing ervan aan de toekomstige fiscale eenheid KMO's voorzien in de functionele programma's van het Coperfin-hervormingsproject).

De normen toegepast bij de controle van de verenigingen en instellingen zijn bovendien ontoereikend wat betreft de selectie van de te controleren dossiers en de wijze van controle zowel wat betreft de beheerscontroles als wat betreft de opordstellingen. Ook in vroegere audits heeft het Rekenhof analoge tekortkomingen vastgesteld wat betreft de controle van andere categorieën van belastingplichtigen.

Zo wordt te weinig gebruik gemaakt van controles bij de aanvang en bij de stopzetting van activiteiten, van controles gericht op de taxatie van derden of het opsporen van oneigenlijke VZW's en van ter plaatse uitgevoerde controles. Wat betreft de feitelijke verenigingen is er nood aan versterkte controles gesteund op

systematische procedures. Voorafgaandelijk moeten methoden worden ontwikkeld om de feitelijke verenigingen systematisch in kaart te brengen.

In een controlehandleiding ten behoeve van de taxatieambtenaren, die zou bijdragen tot een verbetering van bestaande werkmethoden zonder meerkosten, zouden onder meer methoden moeten worden ontwikkeld voor de analyse van de jaarrekeningen (model bepaald in de wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk) en voor het opsporen van oneigenlijke VZW's.

Zodra duidelijkheid bestaat over de gevolgen van de wetsherziening van 2002 moet tenslotte worden onderzocht of het wenselijk is de taks tot vergoeding van de successierechten in zijn huidige vorm te behouden, gelet op de bescheiden opbrengst van die taks in verhouding tot de administratieve en sociale kostprijs ervan.

Inhoud

Inleiding	7
0.1 Algemeen kader	7
0.2 Verloop van de audit	7
0.2.1 Het vooronderzoek	7
0.2.2 Het onderzoek	8
0.2.3 Tegensprekelijk debat met de administratie	8
0.3 Synthese van de resultaten en van de aanbevelingen	9
Hoofdstuk 1	
De belastingplichtigen	12
1.1 Algemene inleiding	12
1.2 Verenigingen zonder winstoogmerk	14
1.2.1 Algemeen	14
1.2.2 De wetsherziening van 2002	14
1.2.3 De oneigenlijke VZW's	15
1.2.4 Identificatie van de belastingplichtigen	16
1.3 Problematiek van de feitelijke verenigingen	17
Hoofdstuk 2	
Rechtspersonenbelasting	20
2.1 Aard van de belasting	20
2.2 Organisatie van de controle	21
2.2.1 Controlediensten	21
2.2.2 Systeem voor de selectie van de dossiers	22
2.2.3 Verificatienormen	23
2.2.4 Periodieke opgaven	25
2.2.5 Voorlichting van de belastingplichtige	27
2.3 De controle in de praktijk	27
2.3.1 Samenstelling en inhoud van de dossiers	28
2.3.2 Controle door de diensten RPB en PB	29
2.3.3 Controle door andere diensten	32
2.3.4 Controle van erkende verenigingen	33
Hoofdstuk 3	
De taks tot vergoeding van de successierechten	35
3.1 Aard en opbrengst van de taks	35
3.2 Controle-instanties en controlenormen	37
3.3 Controle in de praktijk	38
Bijlage	40

Gebruikte afkortingen

AKRED	Administratie van het Kadaster, de Registratie en de Domeinen
AOIF	Administratie van het Ondernemings- en Inkomstenfiscaliteit
BV	Beknopt verslag
COMIB	Commentaar bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen
PB	Personenbelasting
RPB	Rechtspersonenbelasting
Ven.B	Vennootschapsbelasting
Vr en Antw.	Vragen en Antwoorden
WIB 1992	Wetboek Inkomstenbelastingen 1992

Inleiding

0.1 Algemeen kader

- 1 De audit van de fiscale controle van de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen en openbare instellingen kadert in de opdracht die aan het Rekenhof werd toevertrouwd wat betreft het algemeen toezicht over de vaststelling en de invordering van de door de Staat verkregen rechten¹.
- 2 Voorliggende audit heeft betrekking op de controles uitgevoerd door de fiscale administratie in het kader van de rechtspersonenbelasting (RPB). Ook al is de totale opbrengst van de diverse in het kader van de RPB verrichte taxaties beperkt in vergelijking met het totaal op jaarbasis van de vastgestelde rechten ten voordele van de Staat², toch is een onderzoek terzake gerechtvaardigd gelet op het belang van billijke controles, evenredig verdeeld over alle categorieën van belastingplichtigen en gezien de belangrijke plaats van de betrokken instellingen of verenigingen in het economisch en sociaal weefsel van het land.
- 3 De aan de RPB onderworpen belastingplichtigen, waarvan globaal kan worden gesteld dat zij de zogeheten non-profitsector vormen, kunnen worden ingedeeld twee categorieën: de publieke rechtspersonen en sommige privé-verenigingen. De privé-verenigingen verstrekken in uiteenlopende domeinen een brede waaier van diensten en mobiliseren daartoe aanzienlijke menselijke en materiële middelen.
- 4 De opmerkingen waartoe onderhavig onderzoek heeft geleid bevestigen in vele opzichten de administratieve tekortkomingen die reeds werden vastgesteld in de audit betreffende de fiscale controle van de werkelijke beroepskosten van de loontrekkenden³. Parallele tekortkomingen werden vastgesteld in de wijze waarop de twee categorieën belastingplichtigen door de Algemene Administratie van de Belastingen werden gecontroleerd. Redelijkerwijs kan worden aangenomen dat die tekortkomingen zich ook stellen in andere sectoren, zij het in minder of meer verscherpte vorm. Deze audit zou bijgevolg voor de administratie een aanzet moeten leveren voor een globale herziening van bepaalde normen en werkwijzen inzake de fiscale controle.

0.2 Verloop van de audit

0.2.1 Het vooronderzoek

- 5 Tijdens het vooronderzoek, uitgevoerd in drie controlebureaus, werd basisinformatie verzameld met het oog op een eerste beoordeling van de rele-

¹ Artikel 180 van de Grondwet.

² Bij gebrek aan statistische informatie over de opbrengst van de RPB en inzonderheid over het rendement van de fiscale controles (cf. infra), bevat onderhavig verslag terzake geen cijfergegevens.

³ *Fiscale controle van werkelijke beroepskosten*. Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Brussel, februari 2001.

vantie van het bestaande verificatiesysteem, van de draagwijdte van de bestaande verificaties en van het globaal beheer van de diensten. Eerst werd op basis van een vooraf opgestelde vragenlijst een gesprek gevoerd met de eerstaanwezende inspecteur, vervolgens werden een aantal dossiers ingekeken.

- 6 In deze fase van het onderzoek werd nagegaan of statistisch materiaal wordt verzameld met het oog op een evaluatie van de activiteiten van de buitendiensten en een eventuele bijsturing van het systeem.
- 7 Bij het analyseren van het specifieke domein van de VZW's, is gebleken dat een bijzondere belasting – de *taks tot vergoeding van de successierechten*, geïnd door de kantoren van de Registratie – eveneens in onderzoek zou moeten worden opgenomen, hoewel de opbrengst ervan eerder gering is⁴. Ofschoon de belastbare grondslagen voor de RPB en voor de taks tot vergoeding van de successierechten sterk van elkaar verschillen, is het belangrijk dat de kantoren belast met de verificatie van beide soorten aangiften, onderling informatie zouden uitwisselen. Omdat de bevoegdheid van de taxatiekantoren, die instaan voor de controles inzake de RPB, naast instellingen of verenigingen met rechtspersoonlijkheid ook de feitelijke verenigingen zonder winstoogmerk omvat, heeft het Rekenhof besloten ook laatstvermelde op te nemen in zijn onderzoek. Op 28 maart 2001 heeft het Rekenhof derhalve aan de minister laten weten dat een audit zou worden uitgevoerd van de *fiscale controle van de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen en openbare instellingen*.

0.2.2 Het onderzoek

- 8 Het eigenlijke onderzoek werd verricht in vijf kantoren belast met de RPB-controle en in vijf kantoren van de registratie. Daarbij werd dezelfde procedure gevolgd als bij het haalbaarheidsonderzoek. In totaal werden nagenoeg 130 dossiers geraadpleegd die ressorteren onder met de controle RPB belaste kantoren en een vijftigtal dossiers van VZW's die de taks tot vergoeding van de successierechten verschuldigd zijn. Uit deze steekproef bleek dat in diverse kantoren – hoewel niet functioneel met elkaar verbonden – gelijkaardige werkmethoden werden gehanteerd. Die werkmethoden kunnen derhalve worden beschouwd als kenmerkend voor het controlestelsel.

0.2.3 Tegensprekelijk debat met de administratie

- 9 Het verslag van de auditeurs werd op 15 mei 2002 toegezonden aan de administratie met het oog op het tegensprekelijk debat. Dat debat heeft plaatsgevonden op 31 juli 2002 tussen afgevaardigden van het Rekenhof, van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit (AOIF) en van de Administratie van het Kadaster, de Registratie en de Domeinen (AKRED).
- 10 Op 4 december 2002 heeft het Rekenhof een verslag van zijn bevindingen en aanbevelingen, vergezeld van de commentaar van de administratie dien-aangaande, toegestuurd aan de Minister van Financiën.

⁴ 1.633 miljoen BEF in 2000.

- 11 Op 7 februari 2003 heeft de Minister van Financiën geantwoord dat hij geen verdere opmerkingen had bij het auditverslag.
- 12 Voor een goed begrip van het tegensprekelijk debat worden voor elk onderdeel van dit verslag de opmerkingen en de door de administratie aangekondigde initiatieven apart vermeld (aanduiding met een kantlijn).

0.3 Synthese van de resultaten en van de aanbevelingen

- 13 De audit heeft in het algemeen aan het licht gebracht dat er geen daadwerkelijk coherent en eenvormig controlesysteem bestaat voor de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen. De negatieve vaststellingen van dit verslag moeten echter worden gerelativeerd wegens de beperkte fiscale impact van deze categorie van belastingplichtigen. Zo moeten de maatregelen die moeten worden getroffen om de doeltreffendheid van de verificatie van de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen te vergroten, in verhouding staan tot de financiële impact en tot de globale middelen waarover de belastingbesturen beschikken. Ondanks dat voorbehoud blijkt dat enkele eenvoudige maar radicale wijzigingen de huidige werkwijze kunnen verbeteren door de middelen die hiervoor worden ingezet beter te benutten, zonder dat daarom een inzet van méér middelen vereist is. Door deze controle te optimaliseren met zo min mogelijk kosten zou de administratie zich kunnen concentreren op dossiers met een groter fiscaal risico.
- 14 Er dient eveneens te worden onderstreept dat de impact van de controle op de verenigingen en instellingen niet enkel beperkt blijft tot de loutere invordering van de rechtspersonenbelasting. De *oneigenlijke* VZW's – d.w.z. de VZW's die commerciële activiteiten zouden ontplooiën – moeten immers worden uitgesloten van het *voordelige* RPB stelsel en worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Zo is ook de controle van de feitelijke verenigingen bedoeld om de leden van die verenigingen eventueel te belasten in het stelsel van de personenbelasting (PB).
- 15 Het fiscale stelsel van de aan de RPB onderworpen rechtspersonen bestaat uit een reeks afzonderlijke, niet-geglobaliseerde belastingen, die daarenboven meestal ook op andere categorieën van belastingplichtigen van toepassing zijn. Om die reden is het in het huidige boekhoudsysteem onmogelijk de fiscale opbrengst van dat stelsel te ramen. Er is evenmin enige raming beschikbaar van de middelen die de belastingadministratie inzet voor de invordering van die belastingen. Die omstandigheden verhinderen de administratie ernstig na te denken over het rendement van deze belasting en van haar controle.
- 16 Om de sturing van het controlesysteem op een objectieve analyse van gekwantificeerde gegevens te baseren, moet de administratie indicatoren uitwerken die zijn aangepast aan haar behoeften inzake interne evaluatie van de procedures. Er moet inzonderheid statistische informatie beschikbaar zijn over het rendement van de uitgevoerde controles (in termen van belastingsupplementen, gedwongen onderwerping aan de vennootschapsbelasting, belasting van derden, enz.).
- 17 Vóórafgaand aan gelijk welke verificatie dient de administratie eenvoudige en systematische werkmethoden te ontwikkelen die het mogelijk maken te beschikken over een volledige en geactualiseerde inventaris

van de verenigingen (rechtspersonen en feitelijke verenigingen) waarop specifieke controles moeten worden toegepast.

- 18 De doeltreffendheid van het systeem (en meer specifiek het billijkheidsprincipe) wordt vooral beperkt door de diversiteit van de diensten belast met de RPB-controles, die onderling verschillen naargelang de fiscale woonplaats van de belastingplichtige: in de grote steden zijn het gespecialiseerde diensten, op andere plaatsen diensten van de PB die soms slechts zeer zijdelings betrokken zijn bij de verificatie van de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen. In laatstbedoelde diensten kunnen de controles als zwak worden beschouwd: de ambtenaren verantwoordelijk voor de betrokken dossiers beperken zich meestal tot het inkohieren op basis van de aangifte en tot het klasseren van de dossierstukken.
- 19 De administratie moet dus dringend maatregelen treffen opdat de dossiers zouden worden toevertrouwd aan eenheden die gelijkvormige controles kunnen uitvoeren (bijvoorbeeld door toewijzing ervan aan de toekomstige fiscale eenheid KMO's voorzien in de functionele programma's van het Coperfin-hervormingsproject). De ambtenaren die met een dergelijke controle zijn belast en die daartoe zijn opgeleid, zouden bovendien moeten kunnen steunen op normen, die onontbeerlijk zijn voor het uitvoeren van een resultaatgerichte controle (gebaseerd op een voorafgaande risicoanalyse), die een billijke behandeling garandeert van de belastingplichtigen.
- 20 De controle van verenigingen en instellingen is onvoldoende normatief omkaderd, zowel wat betreft de wijze waarop de dossiers worden geselecteerd, wat betreft de controlemodaliteiten (vast te stellen in functie van het type belastingplichtige), wat betreft de concrete invulling van de begrippen *beheerscontrole* en *opordestelling* als wat betreft de beschikbaarheid van gestandaardiseerde controle- of documentatie-instrumenten en van statistische instrumenten vereist voor sturing en evaluatie *a posteriori*. Deze tekortkomingen, vastgesteld in het raam van de onderhavige audit, sluiten aan bij de opmerkingen die het Rekenhof reeds formuleerde in zijn verslag inzake de werkelijke beroepskosten van de loontrekkenden.
- 21 Ook inzake de informatieverstrekking aan de belastingplichtigen wordt een algemeen gebrek aan programmering vastgesteld. Duidelijke en nauwkeurige instructies (inzonderheid via een volledige en gedetailleerde brochure als bijlage bij de aangifte RPB) zouden kunnen bijdragen tot een betere naleving van de fiscale verplichtingen en zouden bijgevolg zowel de verificatie door de taxatieambtenaar als de invordering van de belasting vergemakkelijken.
- 22 Gelet op de tekortkomingen op normatief vlak wekt het geen verbazing dat zwakheden worden vastgesteld in de wijze waarop de dossiers worden samengesteld en in de wijze waarop de belastingplichtigen worden gecontroleerd. De controles bij de aanvang en bij de stopzetting van de activiteiten, die taxatie van derden of opsporing van oneigenlijke VZW's beogen, zijn soms onvoldoende talrijk. Dit geldt ook voor de controles uitgevoerd ter plaatse.
- 23 Het opstellen van een handleiding met concrete instructies aan de betrokken taxatieambtenaren zou bijdragen tot een verbetering van bestaande werkmethoden zonder meerkosten (d.w.z. zonder dat het vereist zou zijn méér personeel in te schakelen voor de controles). Bedoelde controlehandleiding moet een methode aanreiken voor de analyse van jaarrekeningen, waarvan de vorm werd vooropgesteld in de wet van 2 mei 2002 betreffende

de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en van de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend. Zij moet bovendien systematische procedures bevatten voor de opsporing van oneigenlijke VZW's.

- 24 De controle op de sector van de feitelijke verenigingen dient te worden verstrengd en ingericht volgens systematische procedures. Zoniet kan de gelijke behandeling van rechtspersonen in het gedrang komen en kan een verdere groei van de informele sector worden verwacht. Ter voorbereiding van het verificatiewerk dient een zo volledig mogelijke inventaris van de feitelijke verenigingen te worden opgesteld op basis van nauwkeurige en algemeen geldende identificatienormen.
- 25 Wat de taks tot vergoeding van de successierechten betreft werden zwakheden in het systeem vastgesteld. Zij vereisen echter geen grondige hervorming. Gelet op de geringe opbrengst van de belasting is het niet nodig te pleiten voor een veel intensievere controle, die ten koste zou gaan van direct-rendabele en belangrijkere activiteiten. De inning van de belasting zou niettemin kunnen worden verbeterd door herschikking van enkele normen en in het bijzonder door een gestructureerde samenwerking tussen de diensten die instaan voor de controle van de RPB en van de taks tot vergoeding van de successierechten.
- 26 De bescheiden opbrengst van de belasting op de VZW's, in vergelijking met de administratieve en sociale kostprijs ervan, zou op middellange termijn (d.w.z. nadat alle lessen werden getrokken uit de wijzigingen ingevoerd door de nieuwe wet) moeten leiden tot een nieuw debat over de wenselijkheid van deze bijzondere belasting.
- 27 Gelet op de toezeggingen van de administratie in het kader van dit audit-verslag, waarmee de Minister van Financiën heeft ingestemd, zal het Rekenhof met aandacht de uitvoering volgen van de maatregelen die vereist zijn met het oog op een gevoelige verbetering van de fiscale controle van de verenigingen en instellingen.

Hoofdstuk 1

De belastingplichtigen

1.1 Algemene inleiding

- 28 Binnen de inkomstenbelasting is de RPB een voordelig belastingstelsel, beperkt tot welbepaalde belastingplichtigen. Het is dan ook van belang de voorwaarden tot toepassing van het stelsel in kaart te brengen, evenals de moeilijkheden bij het opstellen van een inventaris van de betrokken belastingplichtigen.
- 29 De aan de RPB⁵ onderworpen belastingplichtigen worden traditioneel onderverdeeld in drie groepen (gedefinieerd in artikel 220 van het WIB1992), waarop niet noodzakelijkerwijze alle onderscheiden aanslagen van toepassing zijn die in het raam van deze bijzondere belasting zijn bepaald:
- Groep 1 bestaat uit de openbare diensten: de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de openbare kerkelijke instellingen (d.w.z. de instellingen belast met het beheer van de temporalia van de verschillende godsdiensten).
 - Groep 2 omvat een welbepaald aantal rechtspersonen (hoofdzakelijk openbare diensten) die onvoorwaardelijk zijn uitgesloten van de vennootschapsbelasting krachtens artikel 180 van het WIB1992⁶.
 - Groep 3 omvat bepaalde privaatrechtelijke rechtspersonen⁷ die uit de vennootschapsbelasting zijn uitgesloten vanwege de niet winstgevende aard van hun verrichtingen en/of hun doelstellingen. Deze groep bestaat inzonderheid uit de verenigingen zonder winst oogmerk, geregeld door titel I van de wet van 27 juni 1921.
- 30 Het toewijzen van belastingplichtigen aan de groepen 1 en 2 stelt geen problemen. Moeilijker is het uit te maken of een belastingplichtige tot groep 3 behoort. Bij nader toezien blijkt die groep te bestaan uit twee verschillende soorten belastingplichtigen die *onder bepaalde voorwaarden* uit de vennootschapsbelasting worden uitgesloten.

⁵ Daar de belastingplichtigen die de taks tot vergoeding van de successierechten verschuldigd zijn *ipso facto* aan de RPB onderworpen zijn (behoudens indien zij aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn) werd in dit hoofdstuk enkel uitgegaan van de belasting RPB.

⁶ Het gaat meer bepaald om volgende instellingen: intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986; de Naamloze Vennootschap Zeekanaal en Watergebonden Grondbeheer Vlaanderen, de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, de autonome havens van Antwerpen, Oostende en Gent en de autonome havens van Luik, Charleroi en Namen; de Nationale Delcredere dienst; de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid; de Nationale Loterij; het Participatiefonds; de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden; de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatie-entiteiten binnen de Maatschappij; de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel; de waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971; de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk Belgische Technische Coöperatie.

⁷ [...] die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben (art. 220, 3°, WIB1992).

- Het wetboek definieert vooreerst bepaalde geprivilegieerde materies waarin rechtspersonen zonder winstoogmerk zich mogen inlaten met een winstgevende exploitatie of winstgevende verrichtingen zonder daarom onder de vennootschapsbelasting te vallen⁸.
- Artikel 182 van het WIB1992 citeert de verrichtingen die in hoofde van rechtspersonen zonder winstoogmerk niet als winstgevend moeten worden aangemerkt, namelijk:
 1. alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;
 2. verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;
 3. verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomend betrekking heeft op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen of die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd.

Het behoren tot deze tweede subgroep kan desgevallend interpretatieproblemen doen rijzen in verband met de *alleenstaande, uitzonderlijke* of *bijkomstige* aard van de handelsverrichtingen of in verband met de precieze definitie van *nijverheids- of handelsmethoden*, aangezien heel wat VZW's winstgevende activiteiten ontplooiën voor het verwerven van de middelen om hun onbaatzuchtige statutaire opdracht te realiseren: die verrichtingen zijn toegelaten voor zover ze zijn ondergeschikt aan het verwezenlijken van het niet-winstgevend maatschappelijk doel. De Commentaar bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen (COMIB) verschaft nuttige uitleg over die begrippen teneinde de belastingplichtige – en de taxatieambtenaar – te informeren over de criteria om de voorwaarden te kunnen beoordelen die gelden voor de toepassing van artikel 182 van het WIB1992.

- 31 Tenslotte wordt opgemerkt dat de belastingplichtigen van groep 1 geen aangifte moeten indienen terwijl de andere belastingplichtigen (groep 2 en groep 3) wel binnen het systeem van de verplichte aangifte vallen.

⁸ Het gaat om rechtspersonen zonder winstoogmerk:

- 1° die uitsluitend of hoofdzakelijk het bestuderen, het beschermen en het bevorderen van de professionele of interprofessionele belangen van hun leden tot doel hebben;
- 2° die het verlengstuk of de emanatie zijn van rechtspersonen als vermeld onder 1°, wanneer ze uitsluitend of hoofdzakelijk tot doel hebben het vervullen, in naam en voor rekening van hun aangeslotenen, van alle of van een deel van de verplichtingen of formaliteiten die aan die aangeslotenen zijn opgelegd wegens het feit dat zij personeel tewerkstellen of ter uitvoering van de fiscale of sociale wetgeving, of het helpen van hun aangeslotenen bij het vervullen van die verplichtingen of formaliteiten;
- 3° die ter uitvoering van de sociale wetgeving belast zijn met het innen, centraliseren, kapitaliseren en verdelen van de fondsen bestemd voor de toekenning van de voordelen bepaald in die wetgeving;
- 4° die uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of steunen van onderwijs tot doel hebben;
- 5° die uitsluitend of hoofdzakelijk het organiseren van handelsbeurzen of tentoonstellingen tot doel hebben;
- 6° die door de bevoegde organen van de Gemeenschappen als dienst voor gezins- en bejaardenhulp zijn erkend;
- 7° die erkend zijn voor het ontvangen van van belasting vrijgestelde liberaliteiten of erkend zouden zijn indien ze daartoe een aanvraag indienden of omdat ze aan alle voorwaarden voldoen waaraan de erkenning is onderworpen behoudens die welke erin bestaat de bedrijvigheid op nationaal vlak te ontwikkelen of een invloedssfeer te hebben die één van de Gemeenschappen of het gehele land bestrijkt, naargelang het geval (artikel 181 WIB1992).

1.2 Verenigingen zonder winstoogmerk

1.2.1 Algemeen

- 32 De VZW's produceren tal van collectieve diensten (op het vlak van de gezondheidszorg, de opvoeding en andere maatschappelijke activiteiten), die hun soms uitdrukkelijk door de overheid werden toegewezen. De overheid kent dan ook subsidies toe voor die activiteiten⁹ en oefent een specifieke toezichthoudende controle uit, in voorkomend geval gebaseerd op voorschriften inzake de boeking¹⁰. Dergelijke institutionalisering van de verenigingen leidt tot een systeem van externe controle dat garant staat voor de regelmatigheid van de schrifturen en de naleving van de fiscale bepalingen.
- 33 Een aanzienlijk aantal kleine verenigingen is echter weinig of niet financieel afhankelijk van de subsidiërende overheid. Omwille van hun structuur en bij gebrek aan wettelijke voorschriften inzake de boeking van geldstromen en voorraden, kan de controle van die verenigingen erg beperkt zijn. Hieruit vloeit voort dat het moeilijk is hun fiscale toestand te bepalen: omdat zij niet op homogene, duidelijke en strikte wijze rekenschap afleggen over de financiële implicaties van hun activiteiten, is de fiscale controle terzake een moeilijke oefening.

1.2.2 De wetsherziening van 2002

- 34 In 2002 werd de wet van 1921 op de VZW's herzien¹¹, teneinde te verhelpen aan bepaalde onvolkomenheden in de bestaande wet en voornamelijk om te vermijden dat de door de wet nagestreefde doelstellingen worden ontweken door de oprichting van een vereniging die de facto een winstoogmerk voor haar leden nastreeft. Het past dat in het kader van deze audit de gevolgen worden onderzocht van de wetsherziening op het vlak van de boekhouding van de VZW's.
- 35 Voortaan moeten de kleine verenigingen hun boekhouding, die nog steeds beperkt is tot een vereenvoudigd schema *dat minstens de mutaties in contant geld of op de rekeningen omvat*, bijhouden overeenkomstig een door de Koning vastgesteld *specifiek model*. Boven bepaalde kwantitatieve drempelwaarden moeten de VZW's zich schikken naar de bepalingen van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en zijn uitvoeringsbesluiten, behalve indien zij *wegens de aard van hun hoofdactiviteit onderworpen zijn aan bijzondere uit een*

⁹ De financiering van de Belgische VZW's berust aldus voor driekwart op overheidsgeld. Cfr. Centre d'Economie Sociale (Ulg) & Hoger Instituut voor de Arbeid (KUL), *De private non-profitsector in België*, Koning Boudewijnstichting, 2000, p. 2.

¹⁰ (...) *In verband met bepaalde categorieën van verenigingen is afhankelijk van hun activiteiten op grond van artikel 1, eerste lid, 4°, van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen reeds een regelgeving uitgewerkt: het gaat hierbij om ziekenhuizen (wet van 7 augustus 1987), sociale verzekeringskassen voor zelfstandigen (koninklijk besluit van 19 december 1987) en interbedrijfsgeneeskundige diensten (koninklijk besluit van 23 januari 1992). [§] Anderzijds hebben bepaalde overheden via reglementaire besluiten of decreten de erkenning en de toekenning van subsidies in welbepaalde sectoren geregeld.*" (in *Wetsontwerp tot wijziging van de wet van 27 juni 1921 (...)*. Memorie van toelichting, Parl. St., Kamer, 1998-1999, 2 december 1998, stuk 1854/1, p. 13.

¹¹ Wet van 2 mei 2002 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.

wetgeving of een overheidsreglementering voortvloeiende regels betreffende het houden van een boekhouding en betreffende hun jaarrekening¹².

- 36 De wetsherziening verbetert de transparantie van de VZW's (door de verplichting tot publicatie van de rekeningen) en zou tevens de fiscale controle moeten vergemakkelijken. De nieuwe wetsbepalingen moeten een beter inzicht bieden in de economische verrichtingen van de belastingplichtigen dankzij de standaardisering van de rekeningen.
- 37 Vanaf de goedkeuring van de uitvoeringsbesluiten van de nieuwe wet zal de administratie voordeel kunnen putten uit de nieuwe verplichtingen opgelegd aan de betrokken belastingplichtigen, middels het bepalen van snelle en gerichte procedures voor de analyse van de jaarrekening en van de daartoe vereiste onderzoeken.

1.2.3 De oneigenlijke VZW's

- 38 De wetsherziening zal echter niet verhinderen dat VZW's in de praktijk toch een winstgevende activiteit uitoefenen. Aangezien wordt uitgegaan van de veronderstelling dat VZW's onderworpen zijn aan de RPB¹³, moet de administratie met de nodige waakzaamheid blijven toezien op het niet-winstgevend karakter van de verenigingen waarvan ze de fiscale toestand controleert. Indien onvoldoende streng en repressief wordt opgetreden tegen misbruiken, dan zouden de handelsondernemingen zich terecht kunnen beklagen over de concurrentievervalsing die aldus ontstaat.
- 39 Het is derhalve aangewezen dat de administratie systematische methoden ontwikkelt om oneigenlijke VZW's op te sporen en te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting¹⁴. Die methoden dienen o.m. betrekking te hebben op een systematische analyse van de statutair bepaalde doelstellingen, op het inventariseren van risicosectoren en de terzake te hanteren bijzondere controleprocedures, alsook op de analyse van de jaarrekeningen aan de hand van gestandaardiseerde criteria die de opsporing van anomalieën mogelijk maakt.

Commentaar
van het bestuur

De administratie wijst erop dat het niet eenvoudig is vast te stellen of een VZW onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. Een loutere lezing van het statuut, zonder enig verder onderzoek, kan terzake geen uitsluitel verschaffen. De administratie is bovendien van oordeel dat het uitwerken van een gestandaardiseerde benadering van de kwestie, die volgens haar in

¹² Cfr. artikel 17 van de wet van 27 juni 1921, zoals gewijzigd door de wet van 2 mei 2002. De toepassing van een bedrijfsboekhouding is verplicht indien een vereniging bij de afsluiting van het boekjaar met betrekking tot ten minste twee van de volgende drie criteria de onderstaande cijfers te boven gaat: 1° het equivalent, gemiddeld over het jaar, van 5 voltijdse werknemers; 2° in totaal 250.000 EUR voor de ontvangsten exclusief BTW; 3° 1.000.000 EUR voor het balanstotaal. Verder moet worden vermeld dat de grote verenigingen – waarvoor hogere drempelbedragen werden vastgesteld – krachtens datzelfde artikel bovendien een of meer commissarissen moeten belasten met de controle van de financiële toestand, van de jaarrekening en van de regelmatigheid in het licht van de wet en van de statuten, van de verrichtingen die in de jaarrekening moeten worden vastgesteld.

¹³ Daar de wettelijke definitie van een VZW, gegeven in artikel 1 van de wet van 27 juni 1921, normaliter tegemoet komt aan de voorwaarden voor de toepassing van de belasting zoals bepaald bij artikel 182 van het WIB1992.

¹⁴ De wet van 3 november 1976 tot wijziging van het wetboek der inkomstenbelasting bepaalt dat de VZW's die winstgevende verrichtingen uitvoeren worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

de praktijk enkel mogelijk is door gebruik te maken van vooraf vastgelegde 'quota' (x criteria vervuld; vastlegging van drempelwaarden in termen van winstmarges, definitie van 'risico-activiteiten', enz.), voor kritiek vatbaar is gelet op de onnauwkeurige formulering van artikel 182 van het WIB1992. Het uitoefenen door een VZW van activiteiten die slechts zijdelings industriële, commerciële of landbouwbedrijvigheden omvat, of de toepassing door die VZW van industriële of commerciële methoden, moet meer bepaald worden beoordeeld in het licht van de feitelijke omstandigheden waarin die activiteiten plaatsvinden en/of de specifieke kenmerken van die VZW. In feite zal geval per geval moeten worden onderzocht of een VZW onderworpen is aan de vennootschapsbelasting.

- 40 Het Rekenhof stemt ermee in dat een interpretatie van het artikel moeilijk is en dat elk geval apart dient te worden onderzocht zonder daarbij automatisch een geheel van al te strikt gedefinieerde criteria toe te passen. Er wordt evenwel opgemerkt dat ingevolge de onnauwkeurige formulering van de belastingwet de rechtspraak tal van verduidelijkingen heeft verstrekt inzake de interpretatie van de wet. Daarvan uitgaande is het Rekenhof van oordeel dat het mogelijk is een verificatieschema uit te werken dat niet noodzakelijkerwijze bestaat uit strikt gekwantificeerde criteria. Het Rekenhof merkt bovendien op dat de opsporing van oneigenlijke VZW's moeilijk of helemaal niet op efficiënte en éénvormige wijze kan verlopen omdat terzake geen richtlijnen bestaan.

1.2.4 Identificatie van de belastingplichtigen

- 41 Er wordt benadrukt dat een inventaris van de belastingplichtigen een voorafgaande voorwaarde vormt voor elke maatregel inzake fiscale controle. Een systematische en zo mogelijk exhaustieve identificatie van de belastingplichtigen garandeert dat alle mogelijke belastingplichtigen worden opgenomen in het door de belastingadministratie vastgestelde verificatieprogramma. Voor de belastingplichtigen die vallen onder het systeem van de verplichte aangifte, is het opstellen van dergelijke inventaris een voorafgaande voorwaarde om de aangifteformulieren te kunnen toesturen naar de verenigingen die nog actief zijn.
- 42 Wegens de wettelijke vereisten inzake bekendmaking vormt de initiële identificatie van de VZW's geen probleem. Zodra hun statuten in het Belgisch Staatsblad zijn gepubliceerd (of indien daarin essentiële wijzigingen¹⁵ worden aangebracht) worden de VZW's geïdentificeerd in het Rijksregister voor Rechtspersonen, waarin hen een nationaal nummer wordt toegekend, zodat ze eveneens individueel kunnen worden onderscheiden in de repertoria van de belastingbesturen¹⁶. Laatstbedoelde voeden het elektronisch register van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit, dat vanuit de taxatiediensten kan worden geraadpleegd en op bepaalde punten kan worden aangepast.

¹⁵ Bijvoorbeeld bij verandering van naam, adres of maatschappelijk doel.

¹⁶ Dat nationaal nummer zal overeenstemmen met het BTW-nummer van de vereniging indien zij aan bedoelde indirecte belasting is onderworpen.

1.3 Problematiek van de feitelijke verenigingen

- 43 De feitelijke verenigingen zijn per definitie niet onderworpen aan in de rechtspersonenbelasting. Dit beginsel wordt uitdrukkelijk vermeld in de COMIB, waarin wordt gepreciseerd dat de inkomsten gegenereerd door feitelijke verenigingen in principe belastbare inkomsten zijn in hoofde van de vennoten of leden¹⁷.
- 44 Een aantal feitelijke verenigingen ontplooiën niet-winstgevende activiteiten en kunnen bijgevolg worden vergeleken met VZW's¹⁸. Deze gelijkenis in werkwijze en doelstellingen, aangetroffen bij beide soorten niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen organismen, alsmede de gelijkaardige controleprocedures die op hen moeten worden toegepast, verantwoorden een koppeling van de problematiek van de feitelijke verenigingen aan die van de aan de RPB onderworpen belastingplichtigen.
- 45 Hoewel de feitelijke verenigingen zonder winstoogmerk niet als dusdanig kunnen worden belast, kunnen ze bij het uitvoeren van hun verrichtingen vergoedingen, bezoldigingen, toelagen e.d. toekennen aan medewerkers of zelfs aan vennoten. Elk financieel overschot op het einde van het boekjaar moet op zijn beurt worden belast in hoofde van de leden. In het kader van de controle die wordt uitgeoefend met het oog op het belasten van derden moeten dus op naam van die feitelijke verenigingen dossiers worden geopend. De administratie heeft die dossiers ondergebracht bij de taxatiediensten die belast zijn met de controle van de aan de RPB onderworpen belastingplichtigen.
- 46 Omwille van het grote aantal feitelijke verenigingen¹⁹ dient de controle ervan te worden verricht aan de hand van gestandaardiseerde verificatie- en identificatieprocedures. Mochten de belastingplichtigen vaststellen dat de controle van de feitelijke verenigingen minder strikt verloopt dan die van de rechtspersonen, dan zou dit ertoe kunnen leiden dat zij geen rechtspersoonlijkheid meer willen aannemen, te meer omdat de wet van 2 mei 2002 hen strengere verplichtingen oplegt, inzonderheid inzake boekhouding en administratie²⁰.
- Het onderzoek heeft aan het licht gebracht dat er geen georganiseerde procedures bestaan voor de fiscale controle van de feitelijke verenigingen.
- 47 In tegenstelling tot de rechtspersonen hebben de feitelijke verenigingen daarentegen geen enkele bekendmakingsverplichting: het is bijgevolg heel moeilijk informatie te verzamelen over die verenigingen of zelfs op het spoor te komen van hun bestaan. Desondanks zou het mogelijk moeten zijn

¹⁷ COMIB 179/28 en artikel 364 van het WIB1992 in verband met de toekenning van de winsten of baten gegenereerd door een feitelijke vereniging met een winstoogmerk en winstgevende activiteiten.

¹⁸ De overige verenigingen met winstoogmerk, die winsten genereren die kunnen worden uitgekeerd aan de leden (de tijdelijke verenigingen van vennootschappen bijvoorbeeld) kunnen worden gelijkgesteld met handelsondernemingen en worden logischerwijze gecontroleerd door taxatiekantoren vennootschapsbelasting.

¹⁹ Op basis van een onderzoek uitgevoerd in 1990 in twee gemeenten van de provincie Luik, hebben onderzoekers vooropgesteld dat kan worden verondersteld dat de feitelijke verenigingen even talrijk zouden zijn als de VZW's. Cfr. Centre d'Economie Sociale (Ulg) & Hoger Instituut voor de Arbeid (KUL), *De private non-profitsector in België*, Koning Boudewijnstichting, 2000, p. 20.

²⁰ Er dient inzonderheid te worden gewezen op het feit dat voor elke rechtspersoon zonder winstoogmerk een dossier wordt geopend bij de griffie van de rechtbank van eerste aanleg (art. 39).

vrij eenvoudige identificatieprocedures te bedenken die over het hele grondgebied op dezelfde manier worden toegepast. Zij zouden kunnen worden gebaseerd op artikel 327 van het WIB1992²¹, dat de mogelijkheid biedt onderzoeken in te stellen bij openbare diensten, instellingen en inrichtingen die, omdat zij in contact staan met diverse feitelijke verenigingen (bijvoorbeeld via de toekenning van subsidies), ertoe zouden moeten worden gebracht het bestaan van de feitelijke verenigingen te melden aan het belastingbestuur.

De administratie wijst erop dat een exhaustieve inventaris van de feitelijke verenigingen niet kan worden opgesteld bij gebrek aan een verplichting tot centrale registratie bij de oprichting van die verenigingen. In de huidige stand van zaken stelt de administratie enkel te kunnen steunen op een intern systeem van informatiegaring. De administratie herinnert in dat verband aan het bestaan van formulier D.63, waarbij de openbare diensten en rechtspersonen jaarlijks worden verzocht informatie inzake toelagen, subsidies, premies e.d. te verstrekken aan het documentatiecentrum.

Commentaar
van het bestuur

- 48 In dit verband dient een recent opgestarte gegevensbank te worden vermeld, die het werk van de diverse openbare diensten, bevoegd voor economische aangelegenheden, aanzienlijk zal vereenvoudigen: de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO). Deze nieuwe databank, waarin het Rijksregister voor Rechtspersonen (voorheen beheerd door het Ministerie van Binnenlandse Zaken) werd geïntegreerd, is ondergebracht bij de Federale Overheidsdienst Economie, KMO, Middenstand en Energie. Zij is gebaseerd op een eenduidige identificatie: (...) *Dit register en de daarmee gepaard gaande invoering van een uniek ondernemingsnummer heeft tot doel door de realisatie van het principe van de unieke gegevensinzameling de administratieve verplichtingen opgelegd aan ondernemingen te vereenvoudigen en de werking van de overheidsdiensten efficiënter te organiseren*²². De ondernemingen in ruime zin van het woord zouden met name worden geïnventariseerd naargelang ze bezoldigd personeel tewerkstellen. Aldus zouden ook bepaalde feitelijke verenigingen kunnen worden geïdentificeerd (inzonderheid de tijdelijke verenigingen met een commerciële doelstelling, die ook BTW-plichtig zijn en als dusdanig door de terzake bevoegde administratie moeten worden geïdentificeerd). Voor de meeste feitelijke verenigingen bestaat echter het risico dat ze aan de identificatie ontsnappen, ondanks de verschillende vooropgestelde registratiemogelijkheden.

De administratie bevestigt dat een betere identificatie van de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid kan worden gerealiseerd door de invoering van bepaalde procedures vastgelegd in het Coperfin-hervormingsproject met betrekking tot een enig dossier en inzake de informatie- en communicatietechnologie.

Commentaar
van het bestuur

- 49 De fiscale administratie moet de controle van die sector voldoende beheersen en een gestructureerd controlesysteem invoeren. Er staan niet enkel

²¹ §1. *De bestuursdiensten van de Staat, met inbegrip van de parketten en de griffies der hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten zomede de openbare instellingen en inrichtingen zijn gehouden, wanneer zij daartoe worden aangezocht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen, hem alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken (...).*

²² Art. 3, tweede alinea, van de wet van 16 januari 2003 tot oprichting van een Kruispuntbank van Ondernemingen, tot modernisering van het handelsregister, tot oprichting van erkende ondernemingsloketten en houdende diverse bepalingen.

financiële belangen op het spel, in termen van te innen belastingontvangsten. Een onvoldoende streng optreden kan worden ervaren als een discriminatie van de VZW's en zou ertoe kunnen leiden dat verenigingen geen rechtspersoonlijkheid meer aannemen. Vooraleer zijn controles aan te vatten dient de belastingadministratie een gegevensbank te creëren die tegemoet komt aan haar behoeften inzake een inventaris van de RPB-belastingplichtigen en van de feitelijke verenigingen. Daartoe moet zij zelf de aanzet kunnen leveren tot nieuwe identificaties in het toekomstige bedrijvenregister ofwel een parallelle gegevensbank kunnen creëren voor intern gebruik. Om een exhaustieve inventaris van de feitelijke verenigingen tot stand te brengen moeten specifieke identificatieprocedures worden gedefinieerd en algemeen worden toegepast, in het bijzonder door gebruik te maken van de mogelijkheden tot het opvragen van informatie bij de verschillende openbare besturen die worden geboden door artikel 327 van het WIB1992.

- 50 Hoewel de invoering van het enig fiscaal dossier bijdraagt tot een betere inventaris en controle van de feitelijke verenigingen, is het Rekenhof van oordeel dat de identificatie van de feitelijke verenigingen die geen winst-oogmerk nastreven kan worden verbeterd door een daadwerkelijk terrein-onderzoek en door het invoeren van geïnformateerde procedures die een systematische vergelijking van de externe gegevens in de *enige dossiers* van de belastingplichtigen mogelijk maken. Het Rekenhof heeft akte genomen van de verbeteringen terzake beoogd door de Coperfin-hervorming en zijn college heeft de minister verzocht op de hoogte te worden gehouden van de concrete uitvoering ervan.

Hoofdstuk 2

Rechtspersonenbelasting

2.1 Aard van de belasting

- 51 De RPB is geen belasting op de globale inkomsten van de belastingplichtige, zoals de PB of de vennootschapsbelasting. In feite bestaat zij uit een aantal afzonderlijke belastingen die op een niet-eenvormige wijze worden toegepast op de betrokken belastingplichtigen²³. Zo is de belasting voor de rechtspersonen van groep 1 (openbare besturen, die geen aangifte moeten indienen) beperkt tot de bevrijdende onroerende²⁴ en roerende²⁵ voorheffing (laatstgenoemde is soms verschuldigd door de begunstigde van de inkomsten²⁶, ongeacht de algemene regel die bepaalt dat zij door de schuldenaar bij de bron dient te worden ingehouden).
- 52 Naast bovenvermelde voorheffingen worden de andere instellingen waarop het stelsel van de RPB van toepassing is onderworpen aan een reeks afzonderlijke bijdragen op:
- bepaalde onroerende inkomsten (enkel voor de belastingplichtigen van groep 3),
 - de niet-verantwoorde uitgaven (d.w.z. allerhande vergoedingen die niet worden verantwoord door middel van individuele fiches – reeks 281 – of van samenvattende lijsten – reeks 325 – die de belastingadministratie in staat stellen de begunstigde van de inkomsten te belasten),
 - bepaalde pensioenen en bijdragen voor pensioenen,
 - bepaalde dividenden die zij toekennen,
 - bepaalde meerwaarden²⁷ (op bebouwde terreinen, onbebouwde terreinen en belangrijke participaties) ...
- 53 Voor bovenvermelde bijdragen gelden diverse aanslagvoeten (bijvoorbeeld 300 % voor de niet-verantwoorde uitgaven; dergelijk hoog percentage moet de belastingplichtigen ontraden hun informatieverplichting inzake aan derden toegekende inkomsten niet na te komen)²⁸.

²³ Het is van belang te vermelden dat de afzonderlijke belasting voor de aan de RPB onderworpen verenigingen het nadeel heeft dat zij, in tegenstelling tot de belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, de eventueel reeds betaalde roerende voorheffing niet kunnen terugvorderen.

²⁴ Er dient echter te worden opgemerkt dat de meeste onroerende goederen die worden bezet door een openbare dienst, krachtens artikel 253 van het WIB1992 zijn vrijgesteld van onroerende voorheffing op voorwaarde dat zij behoren tot het nationaal domein, op zich geen opbrengsten genereren en worden aangewend voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut. De vrijstelling geldt ook voor de onroerende goederen van andere aan de RPB onderworpen instellingen of van andere belastingplichtigen, die bestemd zijn voor bepaalde in de wet gedefinieerde activiteiten: eredienst, onderwijs, ziekenhuizen, weldadigheidswerken, enz. (art. 12, § 1).

²⁵ Met inbegrip van de diverse inkomsten van roerende aard, bijvoorbeeld de opbrengsten van de verpachting van jacht-, visserij- en vogelvangstrechten.

²⁶ Bijvoorbeeld in geval van verhuring van roerende goederen.

²⁷ De meerwaarden zijn slechts in de belastbare grondslag van de RPB begrepen voor de belastingplichtigen van categorie 3.

²⁸ De verschillende aanslagvoeten worden opgesomd in artikel 225 van het WIB1992.

2.2 Organisatie van de controle

- 54 Hierna volgt een bespreking van de wijze waarop het systeem voor de controle van de dossiers RPB en de daarmee gelijkgestelde dossiers door de administratie wordt georganiseerd door middel van normen vervat in instructies, administratieve commentaar en verificatiehandleidingen.

2.2.1 Controlediensten

- 55 Twee soorten administratieve structuren zijn belast met de fiscale controle. De eerste verrichten hun controles op basis van de aangiften van de belastingplichtigen (de *klassieke* controlekantoren en controlecentra van de AOIF), de tweede verrichten controles toegespitst op bijzondere vormen van fraude of op bijzondere categorieën van belastingplichtigen (BBI, opsporingsdiensten, enz.). In deze audit komen voornamelijk de klassieke controlediensten aan bod, daar de bijzondere controlediensten geen bijzondere aandacht schenken aan de in dit hoofdstuk beoogde belastingplichtigen.
- 56 Het blijkt dat drie verschillende soorten klassieke controlekantoren – afhankelijk van de plaats waar de belastingplichtige is gevestigd – met de controle van de belastingplichtigen RPB en van de feitelijke verenigingen zonder winstoogmerk belast zijn:
- de diensten PB belast met de controle van de belastingplichtigen van hun ambtsgebied;
 - de diensten PB belast met de controle van de belastingplichtigen van verschillende kantoren;
 - de diensten gespecialiseerd in de controle RPB.
- 57 Tegen het einde van de tachtiger jaren begon de administratie met de oprichting van gespecialiseerde diensten. Zodra die waren geïnstalleerd diende heel wat methodisch opzoekingswerk te worden verricht met het oog op de samenstelling van voor de controle bruikbare dossiers (bijvoorbeeld: de samenvoeging van de dossiers van de vroegere diensten PB, de inzameling van nuttige gegevens bij de griffie van de rechtbank van eerste aanleg). Geleidelijk aan werden in die diensten meer efficiënte controlewerkwijzen ingevoerd die mettertijd werden aangepast en verbeterd. De specialisering heeft echter niet geleid tot de integratie van alle dossiers in de gespecialiseerde diensten RPB, die beperkt bleef tot de grote agglomeraties.
- 58 De controle heeft aangetoond dat een grondig verschil bestaat tussen de controles uitgevoerd door de gespecialiseerde diensten RPB en die uitgevoerd door de diensten PB die bijkomend controles uitvoeren van belastingplichtigen RPB. Zoals hierna uiteengezet blijken laatstvermelde slechts zeer zelden daadwerkelijke controles te verrichten. Een gebrek aan gelijkvormige (dus billijke) behandeling van de dossiers is hiervan het gevolg.
- 59 Het onderbrengen van de dossiers RPB in de fiscale entiteit KMO van de functionele programma's, zoals gepland in het Coperfin-hervormingsproject, zou een structurele oplossing kunnen brengen. In dat geval ware het echter wenselijk rekening te houden met de grote diversiteit van de belastingplichtigen, zowel qua aantal als op kwalitatief vlak, zodat het invoeren van duidelijk gedifferentieerde controlemethoden aangewezen is.

60 De opleiding van de taxatieambtenaren blijft in hoofdzaak beperkt tot een opleiding te velde binnen de diensten. De kwaliteit van de opleiding is plaatsgebonden. In de diensten PB die ter zake geen deskundigheid hebben kunnen opbouwen, kan de opleiding zelfs geheel ontbreken. De theoretische onderbouw is beperkt en geen enkele handleiding bevat een precieze beschrijving van de controlefasen. Tijdens de audit kon worden vastgesteld dat de personeelsleden, belast de dossiercontrole, terzake geen specifieke opleiding krijgen.

De administratie wijst erop dat de algemene richtlijnen in de handleidingen 'Verificatie' en 'Taxatie' van toepassing zijn op alle belastingplichtigen en door de taxatiebeambten kunnen worden gebruikt bij de controle van de VZW's en de feitelijke verenigingen. Wat de feitelijke verenigingen betreft bevat de handleiding 'Taxatie' onder meer enkele richtlijnen met betrekking tot de territoriale bevoegdheden van de taxatiediensten en het inventariseren van die verenigingen (nr. 11/240 tot 11/242).

Commentaar
van het bestuur

61 Het Rekenhof onderschat geenszins het algemeen nut van die handleidingen maar is van oordeel dat de normatieve elementen die ze bevatten onvoldoende nauwkeurig zijn en wat betreft de hier onderzochte materie vaak leemten vertonen. Ze vormen dus geen echt corpus dat voor de ambtenaren van de administratie kan dienen als concrete leidraad bij de dossiercontroles.

62 Niettegenstaande de structurele hervormingen waardoor de dossiers RPB zouden worden toevertrouwd aan diensten die op eenvormige wijze zijn samengesteld, moet de administratie ervoor zorgen dat de betrokken verificateurs een specifieke vorming ontvangen inzake de bijzondere problematiek van de rechtspersonenbelasting.

2.2.2 Systeem voor de selectie van de dossiers

63 In de controlesystemen gericht op een bijzondere categorie van belastingplichtigen, moet in principe de frequentie van de controles zijn vastgelegd evenals de controlemodaliteiten in functie van de specifieke risico's die zijn verbonden aan de diverse types van belastingplichtigen.

64 Na identificatie van de belastingplichtigen RPB worden hun dossiers, evenals die van de vennootschappen en van de verenigingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, onderverdeeld in zes categorieën – C1 tot C6 (een categorie C7 omvat de nieuwe belastingplichtigen, die in principe bij de aanvang van hun activiteiten aan een controle worden onderworpen). Deze indeling heeft echter als dusdanig geen invloed op het controlesysteem RPB. Terwijl het controleprogramma C1-C6, dat sedert 1996 voor de vennootschapsbelasting in voege is, normaal voorziet in een cyclus van zes jaar met een controle om de drie jaar²⁹, worden de dossiers RPB – evenals in het vroegere systeem C1-C2 – geselecteerd op grond van een tweejaarlijkse cyclus, waarbij afwisselend een beheerscontrole en een *opordestelling* worden uitgevoerd. Er wordt opgemerkt dat laatstbedoeld selectiesysteem enkel wordt toegepast door de in RPB gespecialiseerde diensten en door de controlediensten PB in een ambtsgebied dat meerdere diensten bevat. Bij de gewone controles PB (controles uitgevoerd door de

²⁹ Dat wil zeggen een recurrente reeks van een grondige controle, twee opordestellingen, een beheerscontrole en twee opordestellingen.

dienst binnen het eigen ambtsgebied) worden de dossiers onderworpen aan een jaarlijks onderzoek.

- 65 Er blijkt geen grondige reden te bestaan waarom twee verschillende controlecycli worden gehanteerd. Die toestand zou nog kunnen worden verantwoord indien ook een reëel onderscheid bestond inzake de toe te passen controlemethoden. Echter, bij gebrek aan een duidelijke beschrijving van de verschillende controlemaatregelen, lijkt de toestand onnodig ingewikkeld en inefficiënt.
- 66 Behalve wat betreft de frequentie van de controles, hanteert de administratie overigens geen criteria met het oog op een dossierkeuze i.f.v. de potentiële risico's verbonden aan de omvang van de activiteiten van de belastingplichtige of de categorie waartoe hij behoort.
- 67 Tevens wordt opgemerkt dat de feitelijke verenigingen niet expliciet zijn opgenomen in bovenvermeld selectiesysteem, daar ze niet formeel worden ondergebracht in één van de categorieën C1-C6³⁰.
- 68 De administratie moet derhalve een controlesysteem ontwikkelen dat:
- éénvormig is voor het hele grondgebied;
 - gedifferentieerde verificatiemethoden toelaat op grond van risico-analyse;
 - een systematische controle instelt van de feitelijke verenigingen.

Commentaar
van het bestuur

De administratie wijst erop dat één van de prioritaire doelstellingen van de AOIF erin bestaat belangrijke feitelijke verenigingen, VZW's of burgerlijke vennootschappen die zeer fraudegevoelig zijn, grondig te laten verifiëren door de controlecentra. Zo moet minstens 3% van de voor het vaste controleprogramma geselecteerde dossiers tot die groep belastingplichtigen behoren. Aangezien de regel van toepassing is op de 48 controlecentra en het aantal bedoelde belastingplichtigen beperkt is, is de administratie van oordeel dat een aanzienlijk aantal dossiers grondig wordt geverifieerd.

Volgens de administratie moet aan deze problematiek vooral aandacht worden geschonken bij de controles uitgevoerd in de periode 2002-2003. Ingevolge de beslissing van de regering – genomen in het kader van de beleidsmaatregelen met betrekking tot de hervorming van de vennootschapsbelasting – om strenger op te treden tegen de zgn. oneigenlijke VZW's, zal de administratie een actie op het getouw zetten die in hoofdzaak is gericht op het onderzoek van de al dan niet fictieve aard van de VZW's.

Om zoveel mogelijk dossiers van belastingplichtigen met 'hoog risico' aan de controles te onderwerpen, zal de actie vooral worden toegespitst op de VZW's die actief zijn in gevoelige sectoren. In die sectoren zullen ook de VZW's worden geselecteerd die beantwoorden aan welbepaalde criteria (omzet, waarde van het vermogen, tewerkgesteld personeel). Aan het onderzoek zullen indicatoren worden gekoppeld die het mogelijk maken de impact ervan te meten. De resultaten van de geplande actie zouden volgens de administratie nuttige indicaties moeten opleveren met het oog op een meer grondige en doeltreffende aanpak van deze categorie van belastingplichtigen in de toekomst.

³⁰ De keuze van de methode om de dossiers te ordenen wordt aan de diensten overgelaten, die ze eventueel kunnen onderbrengen in de categorieën C1-C6.

- 69 De risico-analyse die de administratie wil invoeren komt tegemoet aan de verwachtingen van het Rekenhof. De verdere uitwerking en de uitvoering ervan zullen met aandacht worden opgevolgd, inzonderheid wat betreft de specifieke resultaten van de controleperiode 2002-2003.

2.2.3 Verificatienormen

- 70 De procedure voor de selectie en de spreiding van de dossiers op meerjarenbasis impliceert dat de administratie op gedetailleerde wijze de stappen zou definiëren voor elk type van controle (opordestelling of beheerscontrole) in functie van de specifieke kenmerken van de talrijke soorten belastingplichtigen.
- 71 Dat gebeurt echter niet. Er zijn geen precieze en eenvormige regels betreffende de inhoud van een dossier voor een opordestelling en de wijze waarop dergelijk dossier tot stand komt. De diverse stappen van een beheerscontrole werden al evenmin gedefinieerd. *A fortiori* bestaan geen instructies inzake de manier waarop de controle van specifieke categorieën van belastingplichtigen (zoals van OCMW, kerkfabrieken, intercommunales,...) moet worden georganiseerd. De COMIB bevat weliswaar enkele, soms vrij nauwkeurige indicaties wat betreft de controlemodaliteiten, doch deze zijn onvoldoende voor een snelle, systematische en gestructureerde controle van de rubrieken die bijzondere aandacht vergen.
- 72 Ook de administratie heeft specifiek de aandacht gevestigd op een welbepaald controleaspect: de verificatie met het oog op de taxatie van derden³¹. De aan de RPB onderworpen belastingplichtigen zijn in dit opzicht een nuttige bron van inlichtingen. Zij moeten verplichtingen naleven qua betaling van voorheffingen (zowel bedrijfs- als roerende voorheffing) en qua informatie te verstrekken aan de belastingadministraties (diverse belastingsfiches). Alle verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid moeten aan eenzelfde toezicht worden onderworpen, inzonderheid wat betreft de sommen die aan derden worden gestort (lonen, wedden, interesten, enz)³².
- 73 In bepaalde gevallen en – zoals bleek uit het onderzoek – slechts in de centra gespecialiseerd in de controle RPB, kan het manifest ontbreken van gecentraliseerde verificatienormen worden gecompenseerd door de instructies verleend door het diensthoofd in de jaarlijkse boordtabel, waarin de opdrachten van de diverse personeelsleden in de loop van de controleperiode worden omschreven. Deze weliswaar beknopte, doch duidelijke en relevante aanwijzingen worden jaarlijks herhaald en zo nodig aangepast op basis van de opgedane ervaring.
- 74 De beperkte, bestaande aanwijzingen inzake de verificatie moeten worden uitgewerkt tot een volledige beschrijving van alle stappen die moeten worden verricht bij de beheerscontrole van de belastingplichtigen RPB. Die stappen kunnen eventueel worden gedifferentieerd naargelang de kenmerken van de belastingplichtige (drie hierboven gedefinieerde categorieën, omvang van de vereniging, statuut ...).

³¹ *Handleiding taxatie*, nr. 13/37300.

³² Hier worden met name de verenigingen van medeëigenaars van appartementsgebouwen beoogd, die een aanzienlijk gedeelte vormen van de feitelijke verenigingen die bij de taxatiekantoren zijn geïnventariseerd.

2.2.4 Periodieke opgaven

- 75 De periodieke opgaven, opgesteld door de buitendiensten en na samenvoeging voorgelegd aan het hoofdbestuur, zijn in principe een onontbeerlijk instrument voor de interne controle. De erin vervatte statistische gegevens laten toe de verwezenlijking van de kwantitatieve doelstellingen van het werkplan op te volgen en het systeem bij te sturen indien plaatselijke anomalieën worden vastgesteld.
- 76 De verschillende bijzondere periodieke opgaven, in gebruik bij de diensten belast met de controle van de belastingplichtigen RPB en de daarmee gelijkgeschakelde belastingplichtigen, worden vermeld in de *Handleiding taxatie*. Die bijzondere opgaven moeten echter niet worden gebruikt door de klassieke controlekantoren van de PB, voor wie de controle van de RPB slechts een bijkomende opdracht vormt. In die kantoren wordt een opgavedocument 276 H1 ingevuld, waarin de door de ambtenaren van de directe belastingen uitgevoerde controles worden ingeschreven, behalve wat betreft de zelfstandigen en de handelsondernemingen. Bedoelde opgave bevat slechts één kolom voor de aangiften RPB, hetgeen een duidelijke en nauwkeurige evaluatie van de op dat vlak gepresteerde werkzaamheden niet bevordert en evenmin toelaat een onderscheid te maken tussen de diverse soorten belastingplichtigen of melding te maken van de aanvullende belasting van derden waartoe het onderzoek aanleiding gaf. Het document voorziet daarenboven geen vak *aanvullende belastingen* doch slechts een vak *aanvullende inkomsten*. De lacunes in het opgavedocument 276 H1 wat betreft de controlemaatregelen RPB, verhinderen het samenbrengen op nationaal niveau van terzake relevante statistische gegevens.
- 77 Zolang de specialisatie van de taxatiediensten voor de controle RPB niet volledig wordt doorgetrokken, is het aangewezen dat de ambtenaren, behorend tot de klassieke diensten van de PB, gebruik zouden maken van de opgaven, voorgeschreven voor de gespecialiseerde diensten RPB.
- 78 In de gespecialiseerde diensten voor de controle RPB werd het opgavedocument 276 H 4 – dat door elke taxatieambtenaar moet worden ingevuld – zodanig ontworpen dat het een aanzienlijke hoeveelheid informatie kan bevatten. Het eerste deel van dat document voorziet in een substantiële opdeling van de belastingplichtigen in specifieke categorieën en subcategorieën. Die opdeling stelt de administratie in principe in staat vooraf vastgelegde controleprocedures toe te passen op sommige categorieën van belastingplichtigen (zo zou de overschrijding van bepaalde drempelbedragen – van de activa van de balans of van de jaarontvangsten – kunnen leiden tot een bepaald type van controle). Tevens zou de aldus verzamelde statistische informatie na consolidatie kunnen worden benut voor het sturen van de controles of voor de identificatie van belastingplichtigen (zo kunnen kantoren in kaart worden gebracht waar slechts weinig feitelijke verenigingen zijn geïnventariseerd). Dergelijke sturing van de controles vindt in de praktijk echter niet plaats. Dit wijst erop dat de mogelijkheden van het eerste deel van het opgavedocument niet worden benut.

Het tweede deel van diezelfde opgave maakt het mogelijk een vrij adequaat en gedetailleerd beeld te geven van het rendement van de controle, doordat het de verschillende soorten belastingverhogingen vermeldt, het percentage van de toegepaste belastingvermeerdering en de informatie verzameld met het oog op de taxatie van derden. Het overzicht van het type van controle dat werd toegepast is echter te beknopt. Daartoe is immers

slechts één kolom voorzien, waarin de duur van de controles ter plaatse wordt ingevuld (in aantal halve dagen)³³.

- 79 Tenslotte bestaat er een verzamelstaat C. 48.4, waarin zowel maandelijks als jaarlijks (op 30 juni) de individuele gegevens, vermeld in de opgave-documenten 276 H 4, worden samenvat. Dergelijk statistisch instrument, dat in zijn huidige vorm slechts de gegevens bevat betreffende de belastingplichtigen gecontroleerd door de gespecialiseerde diensten RPB, zou een nuttig hulpmiddel kunnen zijn voor de administratie om significante tendensen en plaatselijke, te corrigeren disfuncties in kaart te brengen. Het zou ook kunnen worden benut met het oog op verslaggeving over de controles verricht in dat specifieke domein. Hoewel de systematische invoering van de verzamelstaat is voorzien, heeft de administratie er kennelijk nog geen nuttig gebruik van kunnen maken. Nauwgezet en systematisch verzamelde informatie blijft aldus op operationeel vlak onbenut.

Uit een analyse van de staten C.48.4 met betrekking tot de laatste vijf controleperiodes, blijkt dat aanzienlijke verschillen bestaan, die voortvloeien hetzij uit uiteenlopende interpretaties omtrent het invullen van het document, hetzij uit verschillen tussen de kantoren inzake rendement of werkwijze. In beide gevallen is een optreden van de administratie vereist. Er moeten duidelijke instructies worden opgesteld voor het invullen van de periodieke staten en de prestaties van ondermaats presterende diensten moeten aan de hand van prestatiecriteria (bench marks) worden opgetrokken tot het niveau van de meest efficiënt presterende diensten.

- 80 Het belang van de in opgave 276 H 4 en in staat C 48.4 vervatte gegevens gaat geheel verloren omdat zij niet worden gehergroepeerd op een niveau waar zij zouden kunnen worden benut om het systeem te sturen. Het is namelijk zo dat de administratie de opbrengst van de RPB-belastingen niet kent, evenmin als het rendement van de terzake uitgevoerde controles.

- 81 Een effectieve sturing van het systeem vereist het uitwerken van een geschikte, volledige en aanpasbare statistische verzamelstaat, die door alle controleurs wordt gebruikt en waarin onder meer alle gestandaardiseerde stappen van de verificatie worden omschreven. Dergelijke staat moet door opeenvolgende hergroeperingen de mogelijkheid bieden tot beoordeling van de controlemodaliteiten, relevante informatie verstrekken over de productiviteit ervan (globaal rendement van de RPB-controles) en eventuele plaatselijke beheersproblemen in kaart brengen.

De administratie deelt mee dat ingevolge het Coperfin-project, dat de fiscale controle zal heroriënteren op grond van een selectie van dossiers volgens de beginselen van het risicobeheer, de uitgevoerde taxatiewerkzaamheden niet alleen in de periodieke staten zullen worden vermeld, maar

Commentaar
van het bestuur

³³ Er bestaat weliswaar een laatste kolom *Opmerkingen*, waarin de verificateur de vermelding 'G' aanbrengt voor de dossiers die grondig werden geverifieerd (*Handleiding taxatie*, nr. 31/3220). In deze kolom zouden nog andere gegevens in verband met de toegepaste controlemethode kunnen worden vermeld (bijvoorbeeld: data van verzenden van een vraag om inlichtingen en van behandeling van het antwoord). De kolom wordt echter slechts zelden gebruikt en nooit voor dergelijk doel, zoals de auditoren hebben kunnen vaststellen. Gelet op de technische middelen waarover de buitendiensten thans beschikken, zou de papieren versie van het opgavedocument op korte termijn kunnen worden verwerkt tot een gestandaardiseerde toepassing. Daarin zouden de overdrachten en het optelwerk niet alleen automatisch kunnen worden uitgevoerd (zonder tussenkomst van de taxatieambtenaar of het diensthoofd), maar het zou makkelijker zijn bijkomende rubrieken in te voeren waarin ook de uitgevoerde controles worden beschreven. Verder zou de toepassing jaarlijks kunnen worden aangepast aan de nieuwe behoeften.

dat de aanwijzingen die eruit voortvloeien in het risicobeheer zelf zullen worden geïntegreerd..

- 82 In het algemeen is een betere benutting van de statistische informatie onontbeerlijk. Naar aanleiding van andere audits bij de fiscale besturen heeft het Rekenhof herhaaldelijk vastgesteld dat plaatselijke ambtenaren, naast hun fundamentele opdrachten inzake het vestigen en het invorderen van de belasting, ook statistische informatie moeten verzamelen. Deze informatie, verwerkt op centraal niveau, wordt bij het opstellen van instructies en controleprogramma's onvoldoende benut.

2.2.5 Voorlichting van de belastingplichtige

- 83 In heel wat kleinere VZW's zijn de bestuurders vaak weinig of slecht ingelicht over hun fiscale plichten en beschikken zij over weinig boekhoudkundige kennis.
- 84 In bepaalde taxatiediensten RPB werden specifieke documenten uitgewerkt die de belastingplichtigen beter in staat moeten stellen een antwoord te leveren op de vragen van de fiscale administratie (bijvoorbeeld inzake de rekeningen, in anticipatie op de wijzigingen aangebracht in de wet van 1921).

Dergelijke initiatieven zouden vooral op een centraal niveau moeten worden genomen, in de eerste plaats middels een voorlichtingsbrochure gevoegd bij de aangifte RPB, waarin alle rubrieken gedetailleerd worden toegelicht. In de brochure betreffende de aanslagjaren 2000 en 2001 wordt echter geen enkele informatie verstrekt over de rubrieken VII (*Verkrege inkomsten onderworpen aan de roerende voorheffing*) en VIII (*Betaalde of toegekende roerende inkomsten*) van de aangifte; een goed begrip van die rubrieken ligt echter niet voor de hand, zeker voor de vennoten die terzake niet onderlegd zijn of over onvoldoende middelen beschikken om deskundig advies in te winnen. Het aanbieden van bijstand per telefoon en e-mail dient eveneens in overweging te worden genomen. Dergelijke investering in communicatie kan aan de administratie zelf ten goede komen: immers zou zij de behandeling van de dossiers aanzienlijk kunnen vergemakkelijken.

- 85 Om de naleving van de regels (en dus ook het controlewerk van de taxatieambtenaar) te vergemakkelijken zou de administratie de informatieverstrekking aan de belastingplichtigen moeten verbeteren. Daartoe zou een volledige, duidelijke en gedetailleerde toelichting bij de aangifte RPB moeten worden gevoegd. De administratie zou bovendien een centraal contactpunt kunnen instellen waar belastingplichtigen terecht kunnen voor specifieke, met de nodige deskundigheid verstrekte inlichtingen.

Commentaar
van het bestuur

De dienst die belast is met het op punt stellen van de fiscale aangifte RPB en van de begeleidende toelichting heeft met belangstelling kennis genomen van de voorstellen van het Rekenhof en heeft geen bezwaar tegen het aanbrengen van de vereiste precizeringen in de toelichting.

2.3 De controle in de praktijk

- 86 Na de uiteenzetting van het normatief kader dat door de administratie werd uitgewerkt met betrekking tot het controlesysteem (de principes voor het

selecteren van de dossiers, de verificatienormen en de evaluatie-instrumenten), volgt hierna een beschrijving van het praktisch verloop van de werkzaamheden binnen de diensten.

2.3.1 Samenstelling en inhoud van de dossiers

- 87 De hier geformuleerde kritiek is gelijklopend met de kritiek die het Rekenhof reeds eerder formuleerde met betrekking tot de inhoud en de samenstelling van de fiscale dossiers in zijn auditverslag over de controle van de werkelijke beroepskosten³⁴. De tekortkomingen worden ten dele verklaard door het ontbreken van een nauwkeurige definitie van de diverse stappen bij een opordestelling. Zij doen zich vaker voor in de niet-gespecialiseerde diensten PB dan in de diensten RPB.
- 88 Heel wat dossiers vertonen een weinig coherente structuur en zijn niet opgebouwd volgens een vast stramien. Daarnaast vertonen ze ook diverse tekortkomingen: teveel oude (en nutteloze) fiscale aangiften, een niet erg relevant klassement van bijlagen, documenten waarvan de essentiële elementen niet onmiddellijk duidelijk zijn, een slecht bijgehouden permanent dossier waarin de documenten slechts zelden per soort zijn samengebracht³⁵ etc. De dossiers de van feitelijke verenigingen worden op een nog minder regelmatige en geordende wijze beheerd.
- 89 Het ontbreken van een werkdocument dat een tastbaar bewijs van de verificatie levert, is bijzonder nefast. Slechts de eventuele resultaten van de verificatie (kopie van een vraag om inlichtingen, van een controlefiche, van een bericht van wijziging, of een berekeningsnota) worden opgenomen in het dossier. Het *memorandum 493* – waarin de aandachtspunten m.b.t. latere verificaties moeten worden vermeld – of het *verslag 276 E* van verificatie ter plaatse inzake de inkomstenbelastingen (beperkt en daardoor niet erg nuttig document) worden slechts zelden gebruikt.
- 90 Er dient te worden benadrukt dat een doeltreffend beheer van documenten borg staat voor een snelle, betekenisvolle en goed omkaderde verificatieprocedure en het werk vergemakkelijkt van de taxatieambtenaren die een nieuw dossier behandelen. Op een hoger hiërarchisch niveau moet de administratie (evenals de instanties van externe controle) kunnen beschikken over een overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden, teneinde het nut daarvan te kunnen evalueren met het oog op de bijsturing van procedures en werkmethoden van het personeel.
- 91 Een doeltreffend beheer van documenten vereist een voorafgaandelijke definiëring van de diverse verplichte fasen van de opordestelling. Zo nodig moeten daartoe gestandaardiseerde formulieren worden opgesteld .

³⁴ *Fiscale controle van werkelijke beroepskosten*. Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Brussel, februari 2001.

³⁵ Bepaalde gespecialiseerde diensten hebben daarentegen wel eenvoudige en doeltreffende klassementsystemen ontwikkeld.

2.3.2 Controle door de diensten RPB en PB

Gebrek aan eenvormigheid

- 92 De audit toont aan dat aanzienlijke verschillen bestaan tussen de controle-methoden gehanteerd door de in RPB gespecialiseerde diensten en die gehanteerd door de diensten controle PB, bijkomend belast met de verificatie van de dossiers RPB.
- 93 Wat betreft de RPB voeren de niet-gespecialiseerde kantoren nauwelijks controles uit omdat de verificatie – terecht – is geconcentreerd op de loontrekkenden en de zelfstandigen. De taxatieambtenaren, die vaak slechts over een minimale opleiding beschikken en weinig tijd aan bedoelde dossiers besteden, beperken zich tot inkohiering op basis van de aangifte en een snel klasement van de documenten in het dossier. In bepaalde diensten heeft de controle aan het licht gebracht dat geen inlichtingen worden gevraagd, dat *a fortiori* geen bezoeken ter plaatse worden verricht, dat geen nazicht plaatsvindt van de bijlagen bij de aangifte, dat niet-ingediende aangiften niet worden gevorderd, enz.
- 94 Om een eenvormige behandeling van de bedoelde belastingplichtigen te verzekeren, moet de administratie concrete corrigerende maatregelen nemen. De verwachte verbetering kan er wellicht in bestaan dat de dossiers RPB (en daarmee gelijkgestelde dossiers) worden toegewezen aan operationele eenheden die kunnen beschikken over gelijkaardig personeel (qua bezetting en bekwaamheden) en die een gelijkaardig systeem hantieren wat betreft de selectie van dossiers.
- 95 De gespecialiseerde diensten daarentegen hebben met het oog op de daadwerkelijke controle-activiteiten de nodige deskundigheid en ervaring verworven. Zo hebben bepaalde kantoren gestandaardiseerde vragenlijsten opgesteld die zij toesturen aan de diverse types belastingplichtigen (VZW's, OCMW, kerkfabrieken, feitelijke verenigingen,...). In een dienst RPB werden typedocumenten aangetroffen betreffende de berichten van wijziging met betrekking tot bepaalde rubrieken. Het is van belang te vermelden dat het gebruik van documenten die juridisch nauwkeurig zijn geformuleerd, het risico beperkt op nietigverklaring wegens onvoldoende motivering ingeval van betwisting door de belastingplichtige. De vragenlijsten en andere documenten worden echter niet gecentraliseerd opgesteld en ter beschikking van alle bevoegde diensten gesteld.
- 96 De doeltreffendheid en de eenvormigheid van de controlemethoden kan worden verbeterd indien door de administratie een aantal bijzondere formulieren zouden worden opgesteld, inzonderheid wat betreft de vragen om inlichtingen en de berichten van wijziging.

Controle bij het begin en bij het einde van de activiteiten

- 97 Bij de oprichting ervan wordt een instelling of vereniging opgenomen in een bijzondere categorie (C7), zodat er bij de eerste controle bijzondere aandacht aan kan worden besteed. Die eerste controle biedt tevens de gelegenheid tot het verstrekken van gedetailleerde informatie aan de belastingplichtige m.b.t. de fiscale verplichtingen van de instelling of vereniging en haar bestuurders. Daartoe kan de administratie bijvoorbeeld gebruik maken van de bijlage bij het aangifteformulier dat zij aan de belastingplichtige toestuurt. De audit heeft aangetoond dat deze eerste stap doorgaans

wordt verwaarloosd. Hij is nochtans belangrijk, hoe beperkt zijn directe rendabiliteit op fiscaal vlak ook is.

- 98 Bij stopzetting van de activiteiten worden de activa van de vereniging overeenkomstig de statuten vaak overgedragen naar een andere vereniging met een gelijkaardig maatschappelijk doel. Bij de ontbinding van een vereniging is het in elk geval wenselijk zonder verwijl een fiscaal onderzoek uit te voeren zodat geen stortingen worden uitgevoerd ten gunste van een lid van de vereniging of van een derde zonder dat de taxatieambtenaar van het betrokken ambtsgebied hiervan op de hoogte werd gesteld. Dergelijke controle bij stopzetting van de activiteiten wordt al te zelden toegepast, hoewel sommige diensten wel degelijk aandacht besteden aan dit aspect (zo werd in een gespecialiseerd kantoor daartoe een gestandaardiseerd inlichtingenformulier opgesteld).

Het ontbreken van een risicoanalyse

- 99 Er wordt vastgesteld dat noch de diensten noch het controlesysteem als dusdanig rekening houden met het relatieve belang van de belastingplichtige. Aldus wordt aan belastingplichtigen van groot socio-economisch belang niet méér aandacht besteed dan aan de andere, kleinere verenigingen. Kleine VZW's blijken relatief gezien zelfs meer onder de loep te worden genomen³⁶. De feitelijke verenigingen worden op weinig systematische wijze gecontroleerd, en vaak is het onderzoek oppervlakkig en heel uiteenlopend naargelang van de kantoren.

De bepalingen van de wet van 1921 op de VZW's, ingevoerd in 2002, voorzien in een indeling van de VZW's in drie categorieën op grond van kwantitatieve criteria. Het ware nuttig gedifferentieerde controleregels in te voeren op basis van die indeling. Daarbij dient echter rekening te worden gehouden met:

- de mogelijkheid dat één VZW van gemiddelde omvang wordt omgevormd tot twee VZW's die onder de door de wet gedefinieerde drempelwaarden vallen;
- het feit dat een risicoanalyse zou uitwijzen dat kwantitatieve criteria niet de meest geschikte zijn om een controlestrategie te oriënteren.

De administratie wijst erop dat in het raam van de Coperfin-hervorming, waardoor de VZW's zullen worden ondergebracht in de categorie 'kleine en middelgrote ondernemingen', eveneens een risicobeheer zal worden ingevoerd, waarbij de selectie van dossiers voor verificatie zal worden uitgevoerd op basis van de welbepaalde risicoprofielen. Ook zal een aangepaste controlebenadering worden gedefinieerd en zullen de opeenvolgende controlestappen worden gedefinieerd in instructies. De administratie heeft eveneens het voornemen begeleidingscursussen te organiseren.

Commentaar
van het bestuur

Uitvoeren van controles ter plaatse

- 100 Hoewel extensieve controle ter plaatse niet steeds aangewezen is, zou er nochtans vaker voor kunnen worden geopteerd indien twijfel rijst over de al dan niet winstgevende aard van de activiteiten van een vereniging.

³⁶ Verslag uitgebracht namens de Commissie voor de Justitie, Parl. St., Senaat, 2000-2001, 7 juni 2001, stuk 2/283-16, p. 302-303.

Dergelijke controles bieden bovendien de mogelijkheid de juistheid van de rekeningen, die de vereniging bij de aangifte heeft gevoegd, te bevestigen.

Identificatie van oneigenlijke VZW's

- 101 In sommige diensten wordt de identificatie van oneigenlijke VZW's en het onderwerpen van die verenigingen aan de vennootschapsbelasting als een prioritaire opdracht beschouwd. Systematische strategieën om oneigenlijke VZW's op te sporen (bijvoorbeeld door middel van een beperkt onderzoek van de statuten bij de oprichting van de vereniging) bestaan echter niet. De diensten houden daarenboven geen systematisch register bij van de dossiers die aan de controlekantoren vennootschapsbelasting werden toegezonden en ze ontvangen geen feedback-informatie over de resultaten van hun demarches inzake de gedwongen onderwerping aan die belasting.
- 102 Zoals hoger vermeld (§§ 38-40) vereist het niet te verwaarlozen probleem van de oneigenlijke VZW's dat door de administratie een bijzondere controlestrategie wordt uitgewerkt die toelaat dergelijke verenigingen op te sporen en vervolgens aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen.

Belasting van derden

- 103 De taxatieambtenaren werken ook vanuit een tweede, bijzondere invalshoek, namelijk de controle met het oog op de belasting van derden. Deze verificatie gebeurt middels de analyse van uitgaven die niet zijn gestaafd met bewijskrachtige documenten (facturen of fiscale fiches). Indien de belastingplichtige geen fiscale fiches heeft ingediend, kan dit, althans theoretisch, in zijn hoofde aanleiding geven tot een belasting à 300%, waarvan het niet aangegeven commissieloon de grondslag vormt. Deze bijzondere belasting wordt echter meestal niet toegepast indien de kwade trouw van de belastingplichtige niet werd aangetoond.
- 104 Er wordt op gewezen dat geen vergelijkend onderzoek plaatsvindt van de dossiers RPB en de dossiers PB van belastingplichtigen die bestuurder of lid zijn van verenigingen. Dergelijke onderzoeksprocedure, waarbij de documentatiebronnen van de verschillende controlediensten worden benut, vergt een nauwkeurige aflijning en het uitwerken van risico-indicatoren. Deze werkwijze zou nochtans de mogelijkheid bieden natuurlijke personen te belasten die het verenigingsstatuut aanwenden om te ontsnappen aan de normale taxering.
- 105 Naar analogie is het evenmin niet uitgesloten dat een natuurlijke persoon vanwege een VZW voordelen (zoals het gebruik van een voertuig, gratis huur, renteloze lening, ...) ontvangt die hij niet aangeeft. Ook dient hier de mogelijkheid van bedrieglijke dubbele inbreng te worden vermeld: zo kan bijvoorbeeld eenzelfde uitgave – waarvan het bewijs wordt geleverd middels een niet op naam uitgeschreven verantwoordingsstuk – worden aangegeven èn door een VZW èn door een natuurlijke persoon als inbreng van werkelijke beroepskosten. De audit toont aan dat de administratie geen bijzondere strategie heeft ontwikkeld om dergelijke praktijken aan te pakken.
- 106 Ondanks het feit dat de gespecialiseerde diensten terecht aandacht besteden aan de belasting van derden, zijn verdere inspanningen vereist met het oog op een strikt en systematisch verloop van de controle.

Toezicht over de verificaties en evaluatie a posteriori

- 107 De audit heeft eveneens aan het licht gebracht dat de verificatie door de taxatieambtenaren niet onderworpen is aan enige daadwerkelijke interne controle. Hoewel de diensthoofden op velerlei wijzen toezicht uitoefenen over de personeelsleden die de dossiers behandelen, wordt daarbij zelden een, zij het bondige en puntsgewijze revisie uitgevoerd van behandelde dossiers met het oog op het bijsturen van verkeerde of onvolledige controlehandelingen. Kennelijk oefenen noch de inspecteurs A (vroegere graad), noch de andere betrokken hiërarchische niveaus enige vorm van efficiënte en continue controle uit over de verificaties uitgevoerd in de dossiers RPB. Deze vaststelling bevestigt de middelmatige kwaliteit van de *controle-omgeving*³⁷ binnen de fiscale administratie, die ook reeds in andere audits van het Rekenhof werd vastgesteld.

De administratie argumenteert dat, gezien thans vooral aandacht wordt besteed aan de afhandeling van de hangende geschillen en de inspecteurs A daartoe worden ingeschakeld, het mogelijk is dat die inspecteurs minder aandacht besteden aan het toezicht op de kwaliteit van de controles. Deze toestand is echter tijdelijk, daar het volume van de nog te behandelen geschillen reeds aanzienlijk is afgenomen.

Commentaar
van het bestuur

- 108 Het sturen van de belastingcontrole impliceert een daadwerkelijk toezicht over de uitgevoerde taken met het oog op het verbeteren van de werkmethoden (en vooral het afstemmen van die werkmethoden op de aard van de belastingplichtige) en van de beschikbare documenten. Daartoe moet het geverifieerde dossier niet alleen goed leesbaar zijn, hetgeen impliceert dat de documenten er op logische wijze moeten worden in geordend, maar vooral moet het een lijst bevatten van de diverse stappen van de uitgevoerde controles. Het opstellen van dergelijke lijst zou de interne en externe controle vereenvoudigen en de problemen beperken die kunnen ontstaan bij overdracht van een dossier aan een nieuwe controlebeambte.
- 109 Tenslotte zou een evaluatie *a posteriori* moeten garanderen dat de disfuncties snel worden opgespoord en gecorrigeerd en dat door de buitendiensten ontwikkelde werkmethoden, die efficiënt worden bevonden, algemene toepassing verkrijgen. De administratie moet daartoe een coherente procedure ontwikkelen voor een systematische uitwisseling van niet-quantitatieve informatie tussen de buitendiensten en het hoofdbestuur. Door aan waardevolle initiatieven van de operationele diensten een algemene draagwijdte te geven zou worden bijgedragen tot een algemene dynamiek van verbetering van de werkmethoden bij de belastingadministratie.

2.3.3 Controle door andere diensten

- 110 Zoals voor de vennootschapsbelasting kunnen naast de beheerscentra (de vroegere diensten der directe belastingen) ook de controlecentra van de AOIF, hetzij op eigen initiatief, hetzij – wat meestal het geval is – op voorstel van de beheerscentra, grondige controles uitvoeren inzake de RPB. De controlecentra sturen bovendien soms algemene vragen of informatie toe aan de belastingplichtigen van hun ambtsgebied.
- 111 Gelet op het geringe aantal onderzochte dossiers en – zoals blijkt uit informatie ingewonnen bij de klassieke controlediensten – op de beperkte resul-

³⁷ Deze kan worden gedefinieerd als *de algemene attitude en actieve betrokkenheid van het hoogste en lagere management ten aanzien van de interne controle en het belang daarvan voor de huishouding*. (Europese richtlijnen ter uitvoering van de Intosai-controlenormen, Europese Rekenkamer, 1998, p. 36).

taten, blijken de controlecentra inzake RPB geen substantiële rol te vervullen³⁸. Het ontbreken van precieze criteria voor een systematische dossierselectie (in navolging van het systeem B1C1-B6C6) is niet bevorderlijk voor een efficiënt optreden van die kantoren.

- 112 Indien uit het toekomstige organigram van de fiscale besturen blijkt dat de controle op twee niveaus (beheerscentra en de controlecentra) gehandhaafd blijft, dan is een precieze afbakening vereist van de wederzijdse bevoegdheden inzake de controle van de belastingplichtigen RPB en van de feitelijke verenigingen.
- 113 De meer algemene onderzoeken zijn kennelijk evenmin geïntegreerd in een controlestrategie op nationaal niveau. Ongeacht de waarde van die onderzoeken en het recht van de plaatselijke operationele eenheden om gerichte verificaties uit te voeren, is het wenselijk de inspanningen terzake prioritair te richten op het aangiftesysteem, met name door intensief onderzoek van een ruime groep belastingplichtigen, waarvan vroegere controles hebben aangetoond dat er een risico bestaat van afwijking van de fiscale normen.
- 114 Tenslotte kunnen ook andere diensten (Nationale Opsporingsdirectie, Bijzondere Belastinginspectie³⁹) belangrijke controleopdrachten vervullen inzake de niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen. Omwille van de diversiteit van de onderzoeksdomeinen waarbinnen deze diensten optreden – waarvan het onderwerp van deze audit slechts een zeer beperkt gedeelte uitmaakt – en het specifieke karakter van hun optreden, dat zich in de marge van het onderzoek van de aangiften situeert, werden deze vormen van controle niet onderzocht.

Commentaar
van het bestuur

De administratie merkt op dat de lokale opsporingsdiensten thans reeds nuttige waarnemingen verrichten waaruit het al dan niet oneigenlijk karakter van bepaalde VZW's moet blijken. Tot op heden werd het initiatief daartoe genomen op het lokale vlak. Voortaan zullen alle plaatselijke opsporingsinspecties echter de opdracht krijgen dergelijke waarnemingen te verrichten in alle sectoren en zullen de resultaten ervan moeten worden vermeld in driemaandelijks afzonderlijke verslagen, gericht aan de centrale diensten. Aldus zou volgens de administratie een centraal toezicht worden ingesteld op mogelijke misbruiken en kunnen op dat niveau de nodige maatregelen worden genomen.

2.3.4 Controle van erkende verenigingen

- 115 Tenslotte dient hier een specifiek aspect van de controle te worden vermeld, dat een essentiële plaats inneemt in de activiteiten van de kantoren belast met de dossiers RPB: het nazicht van de wettelijk bepaalde erkenningsvoorwaarden waaraan de verenigingen die fiscaal aftrekbare giften mogen ontvangen, moeten voldoen⁴⁰. De erkenning wordt verleend door de Minister van Financiën voor een verlengbare periode van maximum zes

³⁸ Vanuit het oogpunt van de gezamenlijke controle inkomstenbelasting/BTW, op basis waarvan die centra werden geconcipeerd en gelet op het feit dat er bij de belastingplichtigen RPB relatief weinig BTW-plichtigen zijn, is het begrijpelijk dat de controlecentra van het AOIF bij de RPB-controle geen toonaangevende rol vervullen.

³⁹ Uit het antwoord op een parlementaire vraag aan de Minister van Financiën bleek dat de BBI een grootscheepse campagne op het getouw had gezet voor een strikte verificatie, meer bepaald van de VZW's in West-Vlaanderen. De minister heeft gepreciseerd dat *het niet gaat om een 'nationale' of permanente actie van de BBI* en dat de frequentie van de controles *afhankelijk is van het aantal VZW's lastens wie indiciën van fraude ter kennis komen van de BBI*. *Vr. en antw.*, Kamer 2000-2001, 17 april 2001, p. 10640-10641 (Vr. nr. 652 LETERME).

kalenderjaren. De administratie controleert of de vereniging in de praktijk voldoet aan de strikt omschreven erkenningsvoorwaarden.

- 116 In vele gevallen, meer bepaald in de drie niet-gespecialiseerde diensten PB, werd vastgesteld dat de bedoelde controle – omwille van het belang dat er door de administratie wordt aan gehecht – wordt uitgevoerd door de diensthoofden. In alle onderzochte gevallen bleek dat deze opdracht, die steeds een controle ter plaatse en een vrij grondige analyse van de boekhouding vergt, nauwgezet werd uitgevoerd.

Overeenkomstig de artikelen 57 tot 60 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB1992 (afdeling 22: erkenning van instellingen die giften ontvangen) moet de administratie in hoofdzaak onderzoeken:

- of de vereniging geen andere activiteiten uitoefent dan deze bedoeld in artikel 104;
- of zij generlei winst nastreeft, noch voor haarzelf, noch voor haar leden als dusdanig;
- of zij tot het dekken van de beheerskosten niet meer dan 20% van al haar bestaansmiddelen besteedt;
- of de verschuldigde sommen aan roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing worden betaald;
- of zij als culturele instelling voldoet aan aan de voorwaarden inzake toelage en invloedsgebied;
- of zij voldoet aan de verplichtingen inzake de uitreiking van attesten voor ontvangen giften, sedert de laatste daartoe ingestelde controle.

- 117 Het aantal jaarlijks te behandelen dossiers varieert van een paar dossiers in een niet-gespecialiseerde dienst PB tot meer dan 150 in de dienst RPB van een grote agglomeratie. Het onderzoek toont aan dat de verificaties met het oog op de erkenning in bepaalde gevallen de inzet vergen van vrijwel het gehele controlekorps RPB; de resterende middelen worden besteed aan het louter beheer van de dossiers.

- 118 In antwoord op een parlementaire vraag wees de Minister van Financiën op een achterstand opgelopen in de behandeling van de erkenningsaanvragen⁴¹. De achterstand kan grotendeels worden verklaard door de tijd die momenteel dient te worden geïnvesteerd op elk van de niveaus van het onderzoek (incl. op het niveau van de toezichthoudende overheid). De administratie is zich wel degelijk bewust van de omvang van dit probleem en heeft daarom een werkgroep opgericht die *de diverse problemen inzake de fiscale aftrek van giften moet onderzoeken*⁴².

- 119 Met betrekking tot bovenstaande overwegingen wenst het Rekenhof op de hoogte te worden gehouden van de concrete resultaten van de werkgroep, die met het oog op een efficiëntere dossierbehandeling, zouden moeten uitmonden in nieuwe administratieve procedures die sneller verlopen en beter gericht zijn.

⁴⁰ Voor het aanslagjaar 1998 bedroegen de in de PB aftrekbare giften in totaal 3.576 miljoen BEF (voor 403.564 gevallen) en 700 miljoen BEF voor de vennootschapsbelasting. De verminderde ontvangsten als gevolg van de aftrek van alle giften kan worden geraamd op 1.766 miljoen BEF.

⁴¹ Commissie voor de Financiën en de Begroting, *Parl. St.* Kamer 2000-2001, 8 mei 2001, BV 50 COM 468, p. 2-3.

⁴² *Vr. en Antw.* Kamer 2000-2001, 17 september 2001, p. 10484-10485 (Vr. nr. 762 LALIEUX). De Contactgroep-Giften bestaat uit ambtenaren van het Ministerie van Financiën, van de voogdijoverheden en vertegenwoordigers uit het verenigingsleven.

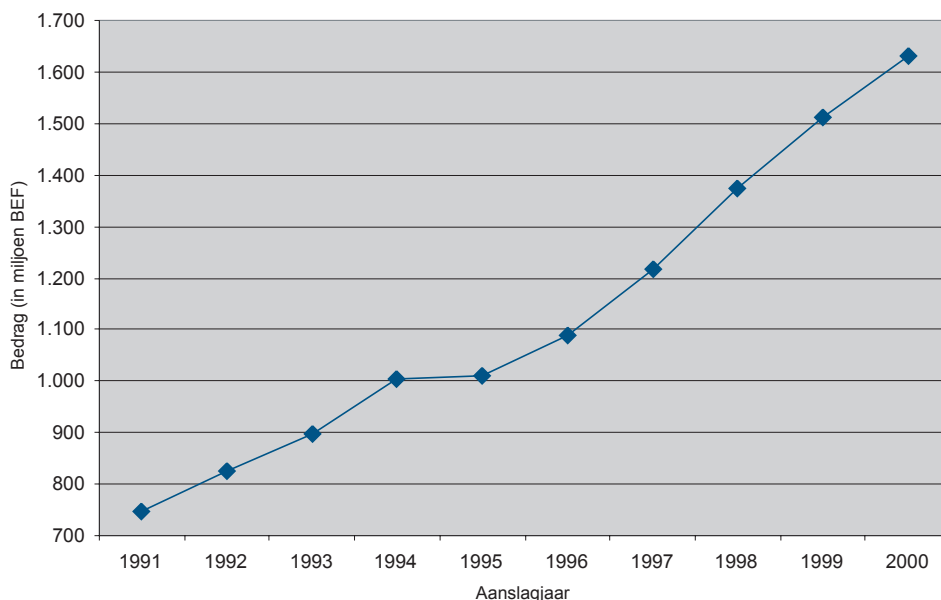
Hoofdstuk 3

De taks tot vergoeding van de successierechten

3.1 Aard en opbrengst van de taks

120 Door de verenigingen toe te laten de rechtspersoonlijkheid te verwerven heeft de wet van 27 juni 1921 de eigendom van de goederen van die verenigingen bestendig voor de hele duur van hun bestaan. Daardoor konden de rechten van overdracht onder levenden of de successierechten, die tot dan toe door de Staat werden geheven, niet meer worden geïnd. Immers bepaalt de oprichtingsakte veelal dat het bestaan van de vereniging onbeperkt is in de tijd⁴³. De wetgever heeft bijgevolg de taks tot vergoeding van de successierechten in het leven geroepen. De taks bezwaart het vermogen van de VZW's en is in België een uitzonderlijke vorm van belasting van kapitaal.

Evolutie van de opbrengst van de taks tot vergoeding van de successierechten



121 Het belastingtarief voor het patrimonium is zeer beperkt, nl. 0,17 %. De taks wordt bovendien niet toegepast als het bruto vermogen lager ligt dan 25.000 EUR⁴⁴. Door het lage tarief is de globale opbrengst van de taks tot vergoeding van de successierechten niet zeer hoog, maar evenmin te verwaarlozen: 1.631 miljoen BEF in 2000. In de bovenstaande grafiek kan

⁴³ Voor het overige moet worden gepreciseerd dat er bij de ontbinding van een VZW meestal hetzij geen activa zijn – en er derhalve geen belasting wordt geheven – hetzij dat de activa worden overgedragen aan een VZW met een vergelijkbaar maatschappelijk doel waarbij het registratierecht voor de schenking beperkt is (in de wet van 2 mei 2002 werd een algemeen vast recht van 25 EUR vastgelegd).

⁴⁴ Art. 148bis van het Wetboek der Successierechten. De invoering – bij wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen – van een drempelbedrag van één miljoen BEF betekende beslist een vooruitgang: de opbrengst van de belasting (hooguit een paar honderd BEF) lag voor heel wat VZW's immers merkkelijk lager dan de administratieve inningskosten.

echter een continue en belangrijke stijging van het ingezamelde bedrag worden vastgesteld (d.w.z. een stijging met 218,22% over 10 jaar). Uit het onderzoek bleek dat die toename niet kon worden toegeschreven aan een verbetering van de controle- en invorderingsprocedures van de administratie – en ongetwijfeld evenmin aan een grotere fiscale burgerzin van de belastingplichtigen – maar is ze waarschijnlijk het resultaat van het toenemend economisch belang van de sector.

Ook de administratie is van oordeel dat de stijging van de ontvangsten enkel is toe te schrijven aan de economische evolutie.

Commentaar
van het bestuur

- 122 De wet van 2 mei 2002, die het Wetboek der Successierechten wijzigt, breidt de taks tot vergoeding van de successierechten uit tot de privé-stichtingen en tot de internationale VZW's (IVZW's). Het wetboek bepaalt dat *de effecten uitgegeven door handelsvennootschappen waarvan de vereniging of stichting als bezitter-emittent wordt aangemerkt krachtens artikel 3 van de wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten*, worden uitgesloten uit de belastbare eigendommen. Bovendien kunnen bepaalde lasten voortaan van de bruto-tegoeden worden afgetrokken⁴⁵. Het betreft de *nog niet betaalde termijnen van hypothecaire leningen, mits de hypotheek is gevestigd op goederen van de vereniging of stichting en minstens 50% van de hoofdsom van de lening waarborgt en de door de vereniging of stichting als algemene legataris van een nalatenschap uit te voeren legaten van een geldsom*⁴⁶.

De administratie wijst er tevens op dat de wet van 5 december 2001 de belastbare grondslag reeds heeft verminderd door de vrijstellingen verleend aan de *inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs vrij te stellen voor wat betreft de onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs en de verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voornoemde inrichtende machten wordt verstrekt* (art. 149, 4°, van het Wetboek der Successierechten).

Commentaar
van het bestuur

- 123 Ingevolge bovenvermelde wijzigingen, die de grondslag van de belasting beperken, zou het rendement ervan moeten verminderen (behoudens wanneer het aantal stichtingen of IVZW aanzienlijk zou stijgen). De omvang van die vermindering lijkt echter moeilijk te schatten. Bovendien gaan de kosten voor het administratieve beheer van de inning van de belasting toenemen: de aangifte zal immers een complexere aangelegenheid vormen omdat bepaalde lasten afgetrokken zullen mogen worden. Bijgevolg zal de kosten/baten verhouding van de taks tot vergoeding van de successierechten voor de Staat – die al hoog was – nog hoger worden.
- 124 Naast de administratieve kosten is er ook de zgn. *compliance cost*, d.w.z. de maatregelen die de belastingplichtigen moeten treffen om te voldoen aan de fiscale bepalingen. Door de nieuwe wetsbepalingen is *de compliance cost* toegenomen, hoewel hij wordt gecompenseerd door de verminderde belastingen.

⁴⁵ Vóór de nieuwe wet op de VZW's was de taks tot vergoeding van de successierechten verschuldigd op de totaliteit van de goederen (met uitsluiting evenwel van bepaalde goederen en rechten) in bezit van de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar in België, zonder aftrek van schulden of lasten.

⁴⁶ Artikel 52 van de wet van 2 mei 2002.

- 125 Rekening houdend met de administratieve kosten van de maatregelen die minimaal vereist zijn voor een billijke inning, met de sociale kosten en met het geringe rendement van de belasting – dat mogelijk nog verder zal afnemen ingevolge de nieuwe wettelijke bepalingen – ware het aangewezen in de loop van de volgende jaren opnieuw te onderzoeken of het wenselijk is de taks te behouden op het peil van de huidige aanslagvoet en dat op grond van de gevolgen van de in 2002 doorgevoerde wetswijzigingen.

3.2 Controle instanties en controlenormen

- 126 Daar de taks geheven op het kapitaal van de VZW's bestemd is voor de vergoeding van de successierechten, zijn de kantoren van de registratie, die die rechten innen, belast met het heffen van de taks. Alle maatregelen die bedoelde kantoren met betrekking tot de taks tot vergoeding van de successierechten moeten toepassen, zijn vastgelegd in de handleiding successierechten⁴⁷.
- 127 De akten tot oprichting van de verenigingen worden genoteerd in een register. Hierin worden eveneens een aantal gegevens genoteerd met betrekking tot de handelingen die dateren van na de oprichting, wat betreft de andere kantoren in wier ambtsgebied de vereniging goederen bezit en wat betreft de datum van de indiening en het nummer van de aangiften die de vereniging jaarlijks doet met het oog op de inning van de taks die ze verschuldigd is. Het hoofdbestuur heeft een elektronische versie van dat register ontwikkeld en ter beschikking gesteld van de buitendiensten.
- 128 De modaliteiten voor het waarderen van de goederen die de grondslag van de taks vormen zijn dezelfde als die welke van kracht zijn inzake de successierechten. In het algemeen moeten de goederen worden geschat op hun verkoopwaarde.
- 129 De VZW's die aan de taks zijn onderworpen – en die dus beschikken over een bruto-vermogen van meer dan 25.000 euro – dienen jaarlijks uiterlijk op 31 maart ten kantore der successierechten van hun zetel, een aangifte in te leveren waarbij toestand en waarde van de goederen op de eerste januari van het aanslagjaar worden vermeld⁴⁸ en de taks binnen dezelfde termijn te betalen.
- 130 De aangifte moet gebeuren d.m.v.v. een specifiek formulier dat in theorie automatisch door de administratie wordt uitgereikt aan de rechtspersonen waarvan ze weet dat ze de taks verschuldigd zijn. Dit formulier van vier bladzijden bevat geen enkele vooraf gedefinieerde rubriek (er zijn slechts enkele vakken voor aantekeningen van de verificateur) en nergens wordt uitgelegd hoe een dergelijke vermogensaangifte moet worden opgesteld. In die omstandigheden is het niet verwonderlijk aanzienlijke interpretatieverschillen vast te stellen bij de indieners van de aangiften in de manier waarop ze de activa waarderen die in de totale belastbare grondslag moeten worden geïntegreerd.
- 131 Er rijst inzonderheid een probleem wat betreft de waardering van de onroerende activa. Als grondslag voor de heffing nemen sommige taxatieambte-

⁴⁷ De laatste bijwerking van het betrokken hoofdstuk dateert van 1 januari 1996.

⁴⁸ Artikel 151 van het Wetboek der Successierechten.

naren de verzekeringswaarde, die vaak niet de verkoopwaarde is, doch de vervangingswaarde of de waarde in nieuwe staat, waardoor de activa worden overgewaardeerd. Gelet op het lage tarief blijven de gevolgen vaak miniem voor de belastingplichtige en voor de schatkist. Het probleem zou echter kunnen worden beperkt indien de aangifte die de belastingplichtige moet invullen, een standaardformulier zou zijn waarbij een brochure wordt gevoegd waarin de te hanteren waarderingsmethodes worden toegelicht⁴⁹.

De administratie toont zich verrast over de vaststelling van het Rekenhof dat, veeleer dan de verkoopwaarde, de verzekeringswaarde in aanmerking wordt genomen. Dit werd nooit door de inspectiediensten gesignaleerd. Zij neemt akte van het voorstel van het Rekenhof wat betreft het opstellen van een aangifteformulier met een verklarende bijlage. De AKRED heeft echter nooit nood gehad aan een dergelijk formulier.

Commentaar
van het bestuur

- 132 In de bovenbedoelde handleiding worden de controlemodaliteiten met betrekking tot de aangiften omschreven. De informatie die moet worden opgevraagd bij de taxatiekantoren van de directe belastingen wordt echter niet vermeld, evenmin als de vragen om specifieke inlichtingen die de ontvanger van de registratie zou moeten richten aan zijn collega die met de controle van de RPB is belast.

De administratie heeft opgemerkt dat de instructies expliciet voorzien in een samenwerking met de hoofdcontroleur van de directe belastingen (oude graad) in verband met de vraag of de VZW's obligaties, kasbons (en andere gelijkaardige effecten), schuldvorderingen of leningen hebben.

Commentaar
van het bestuur

- 133 Ondanks de beperkte financiële betekenis van de taks, zou de controle ervan toch enigszins kunnen worden aangepast. Hierdoor zou een eenvormig en rationeel verloop kunnen worden bewerkstelligd zonder enige meerkost. Ingevolge de wetswijzigingen van 2002 ware het nuttig de regels te preciseren voor de waardering van de goederen die de belastbare grondslag vormen. Het invullen van een aangifte zou opnieuw in overweging kunnen worden genomen. Bovendien ware het nuttig bij de controles een systematische samenwerking te voorzien met de kantoren van de directe belastingen belast met de taxatie RPB.

3.3 Controle in de praktijk

- 134 Vooraf dient te worden vermeld dat de diensten, in vergelijking met hun andere, aanzienlijk belangrijker en meer productieve taken (inzonderheid wat betreft de successierechten), slechts weinig aandacht besteden aan de taks tot vergoeding van de successierechten. De situatie lijkt niet te zullen veranderen. De lage opbrengst van de taks – die ingevolge de wetswijziging vermoedelijk nog verder zal afnemen – verklaart waarom de administratie niet van plan is de controles op te voeren.
- 135 Voor het inventariseren van de belastingplichtigen wordt het elektronisch register dat door het hoofdbestuur ter beschikking wordt gesteld en dat als niet erg gebruiksvriendelijk wordt ervaren, slechts weinig door de diensten gebruikt. De diensten maken hoofdzakelijk gebruik van een eigen gegevensbank of van een gegevensbank die door meerdere, in eenzelfde regio

⁴⁹ Hoewel de Dienst voor de Administratieve Vereenvoudiging een dergelijk plan zou uitwerken komt het niet meer voor de daarvan opgestelde inventaris van medio oktober 2001.

gelegen kantoren werd ontwikkeld met het oog op een soepele raadpleging door de taxatieambtenaren. Uit de aldus op het lokale vlak ontstane modellen zou de administratie inspiratie kunnen putten om een nieuwe toepassing uit te werken – eventueel op basis van de gegevensbanken die ter beschikking zullen worden gesteld door het toekomstig bedrijvenregister – die aan de reële behoeften terzake tegemoet komt.

- 136 Gelet op de talrijke VZW's die onder de minimumdrempel voor taxatie van het vermogen vallen, heeft de administratie een typebrief uitgewerkt waarin de verplichting de taks te betalen in herinnering wordt gebracht en waarbij de VZW's, middels het terugsturen van een strook, waarin de bestuurder of de afgevaardigde van de vereniging kan bevestigen dat het totaal van de activa lager is dan de belastingdrempel, het bewijs kan leveren dat de vereniging terzake niet belastbaar is.
- 137 Het document blijkt echter niet systematisch te worden gebruikt. Behalve wat betreft de eigendommen vermeld in het kadaster, worden de verklaringen van verenigingen die aangeven dat hun vermogen beneden de minimumdrempel voor taxatie valt, niet op waarheidsgetrouwheid onderzocht. Hoewel een extensieve controle – gelet op de geringe omvang van de belasting – niet is aangewezen, zouden enkele welbepaalde vragen om inlichtingen, gericht aan de belastingplichtige of aan het terzake bevoegde taxatiekantoor RPB, toelaten activa op te sporen die te goeder of te kwader trouw niet werden aangegeven.
- 138 Het bewijs van het bestaan van een onroerend vermogen kan eenvoudig worden geleverd op grond van de kadastrale gegevens, hetgeen voor de andere activa-elementen niet het geval is. Dienaangaande bevatten de rekeningen, gevoegd bij de RPB-aangiften, nuttige gegevens. De audit toont echter aan dat de uitwisseling van informatie tussen de kantoren van de registratie en de kantoren belast met de taxatie van de RPB bijna onbestaande is.

Tijdens de audit werd vastgesteld dat aan een bepaalde vereniging geen taks tot vergoeding van de successierechten werd opgelegd hoewel zij blijkens de RPB-aangifte over een roerend vermogen van meer dan 3 miljoen BEF bleek te beschikken. Dit voorbeeld toont aan welk nut kan worden gehaald uit dergelijk vergelijkend onderzoek.

- 139 Zonder enige uitspraak te doen over de wijze waarop de administratie het beheer van beide soorten belastingen – eventueel binnen één operationele structuur – moet organiseren lijkt het aangewezen daadwerkelijke samenwerkingsverbanden tot stand te brengen met het oog op het schaalvoordeel dat daardoor kan worden gerealiseerd (bijvoorbeeld wat betreft het inventariseren van de belastingplichtigen en de inhoud van de dossiers) en bij te dragen tot een efficiënter optreden van de administratie (bijvoorbeeld door rechtstreekse uitwisseling van financiële informatie over de belastingplichtigen).

Bijlage
Antwoord van de minister

(VERTALING)

Ministerie van Financiën
De Minister

Brussel, 7 februari 2003

De heer W. DUMAZY
Eerste Voorzitter van het Rekenhof
Regentschapsstraat 2

1000 BRUSSEL

Contactpersoon : L. Cassiman
Uw ref. : A5-1.839.701
Onze ref. : CABFIN/FIS/LC/96678

Mijnheer de Eerste Voorzitter,

Betreft: Auditverslag betreffende de fiscale controle van de
verenigingen en openbare instellingen die niet zijn onderworpen
aan de vennootschapsbelasting

Hierbij deel ik u mee geen opmerkingen te hebben betreffende het
bovenvermeld verslag.

Met de meeste hoogachting,

Didier REYNDERS

wettelijk depot	D/2003/1128/4
druk	N.V. PEETERS S.A.
adres	Rekenhof Regentschapsstraat, 2 B-1000 Brussel
tel	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
Internetsite	http://www.rekenhof.be