

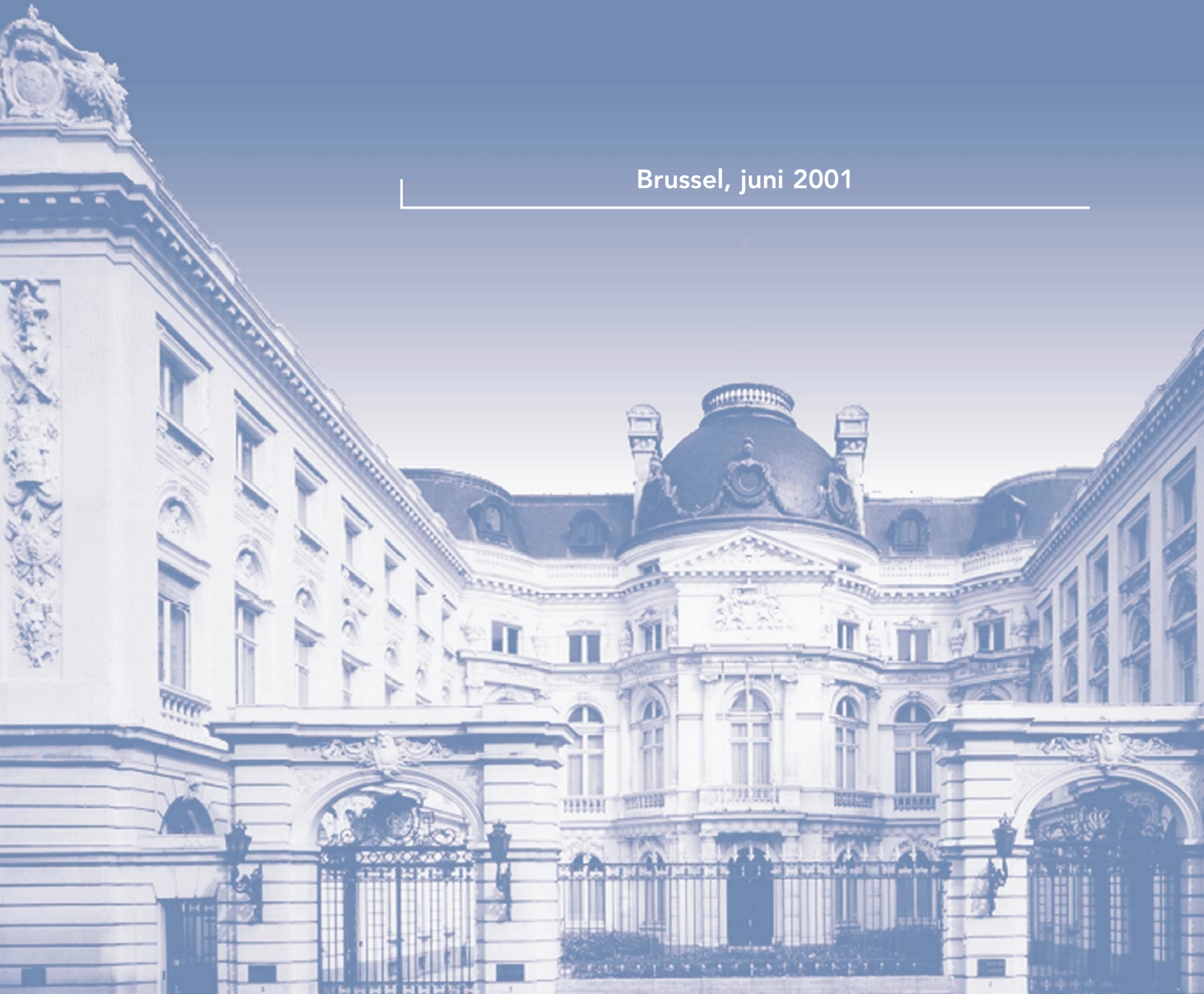
R E K E N H O F

Belastingkrediet ten voordele van vennootschappen

(ART. 289BIS, WIB 92)

*Verslag van het Rekenhof
aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers*

Brussel, juni 2001



R E K E N H O F

Belastingkrediet ten voordele van vennootschappen

(ART. 289BIS, WIB 92)

*Verslag van het Rekenhof
aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers*

*Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering
van het Rekenhof op 23 mei 2001*

Inhoud

| | |
|---|----|
| Inleiding | 5 |
| 1 Voorstelling van het stelsel | 5 |
| 2 Doelstellingen en resultaten van de controle | 5 |
| 3 Antwoord van de Minister van Financiën | 8 |
| Hoofdstuk 1 | |
| Toepassing van het belastingkrediet | 9 |
| 1.1 Voorafgaande analyse van de weerslag | 9 |
| 1.2 Verspreiding binnen de centrale diensten | 10 |
| 1.3 Verspreiding binnen de controlekantoren van de directe belastingen | 13 |
| 1.4 Informatieverstrekking aan de belastingplichtige | 13 |
| 1.5 Moeilijkheden bij de toepassing | 14 |
| 1.6 Organisatie van de controle | 16 |
| Hoofdstuk 2 | |
| Eerste balans van het belastingkrediet | 17 |
| 2.1 Voorlopig verslag aan de administratie | 17 |
| 2.2 Memorie van antwoord van de administratie | 18 |
| 2.3 Vaststellingen van het Rekenhof als gevolg van de actualisering van de cijfergegevens | 21 |
| Conclusies | 25 |
| Bijlage | |
| Antwoord van de Minister van Financiën (vertaling) | 27 |

Inleiding

Krachtens zijn algemene controleopdracht inzake de verrichtingen die samenhangen met de vaststelling en invordering van voor de Staat verworven rechten, met inbegrip van de fiscale ontvangsten, heeft het Rekenhof een controle uitgevoerd op het stelsel van het belastingkrediet waarin artikel 289bis WIB 92 voorziet. In die audit onderzocht het hoe de administratie het stelsel toepast.

1 Voorstelling van het stelsel

De bepalingen van artikel 289bis WIB 92, die door de wet van 20 december 1995 werden ingevoerd, voorzien in de toekenning aan vennootschappen die hun eigen vermogen verhogen, van een fiscaal voordeel in de vorm van een belastingkrediet. Dat fiscaal voordeel wordt verrekend met de vennootschapsbelasting en is gelijk aan 7,5% van de uitgevoerde verhoging van het eigen vermogen, met een maximum van 800.000 BEF.

Volgens artikel 292bis WIB 92 wordt het belastingkrediet volledig met de vennootschapsbelasting verrekend, zonder dat het eventuele teveel evenwel kan worden terugbetaald.

Is voor een aanslagjaar geen vennootschapsbelasting verschuldigd of is de vennootschapsbelasting ontoereikend, dan wordt het voor dat aanslagjaar niet verrekende belastingkrediet overgedragen op de belasting die voor de volgende drie aanslagjaren verschuldigd is.

Voor de toepassing van het stelsel is de stijging van het eigen vermogen gelijk aan het positieve verschil tussen het in geld gestort kapitaal op het einde van het belastbaar tijdperk en het hoogste bedrag van het in geld gestort kapitaal op het einde van een van de drie voorgaande belastbare tijdperken¹. De kapitaalverhogingen die werden uitgevoerd om te komen tot het minimumkapitaal opgelegd door artikel 29 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, mogen echter niet in aanmerking worden genomen.

Tot slot geldt het voordeel enkel voor de vennootschappen die in aanmerking komen voor de verminderde progressieve belastingtarieven van de vennootschapsbelasting beoogd in artikel 215 WIB 92.

De maatregel, die sinds het aanslagjaar 1997 (inkomsten 1996) van toepassing is, heeft tot doel de zelffinancieringscapaciteit van de bedrijven te verbeteren. De versteviging van hun financiële draagkracht moet de economische activiteit opnieuw stimuleren en, bijgevolg, uitmonden in meer fiscale ontvangsten.

2 Doelstellingen en resultaten van de controle

De controle van het Rekenhof betrof het stelsel dat de administratie heeft ingevoerd om aan de wettelijke vereisten tegemoet te komen. Enkele jaren

¹ Die tekst werd gewijzigd door de wet van 4 mei 1999. De wijzigingen hebben geen weerslag op de conclusies van de controle.

na de invoering van het stelsel wenste het Rekenhof een eerste balans op te maken van de financiële stimulans die van het belastingkrediet uitging.

Het heeft in het bijzonder aandacht besteed aan de invoering van de maatregel in 1995. Daarbij stond het vooral stil bij de wijze waarop de diensten werden voorgelicht en de circulaire verspreid.

De controle ging eveneens in op het bestaan van interne procedures die de correcte toepassing van de maatregel moeten verzekeren, en op de waarde van die procedures.

Concreet omvatte de controle drie fasen :

- De eerste fase bestond erin na te gaan welke stappen de administratie heeft ondernomen op het ogenblik van de inwerkingtreding van de wet.
- De tweede fase had betrekking op de implementatie in de praktijk van de nieuwe bepaling. Daartoe werd een vragenlijst die de controlediensten van het Rekenhof hadden opgesteld, via de centrale diensten van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit (AOIF) voorgelegd aan alle controlekantoren van de directe belastingen. Dit onderzoek liep ten einde in september 1999.
- In de derde fase werd, uitgaande van een statistische analyse uitgevoerd op grond van de fiscale gegevens die bij de AOIF beschikbaar waren, getracht te meten in hoeverre van de maatregel gebruik werd gemaakt.

Toepassing van de maatregel

De controle heeft aangetoond dat de uitvoering van de maatregel niet optimaal is verlopen.

Zo werd de evaluatie van de weerslag die het belastingkrediet zou kunnen hebben, beperkt tot het budgettaire prijskaartje ervan. De verspreiding van de informatie die nuttig was voor het in de praktijk brengen van het systeem, ondervond hinder door het ontbreken van een echte circulaire over de toepassing ervan. Tevens wordt de aanwending van het stelsel onvoldoende gecontroleerd, zeker wat de verrekening van de overgedragen bedragen van het belastingkrediet betreft. Bovendien wordt de aanbeveling van de wetgever de evolutie van het kapitaal van de vennootschappen van nabij te volgen, door de administratie niet nageleefd.

Bij de toepassing werden moeilijkheden vastgesteld. Sommige daarvan zijn nog niet opgelost. De toepassingscirculaire, die nog steeds in voorbereiding is, zal een antwoord verstrekken op de vraag of de voorwaarde die aan de vennootschappen was opgelegd – het progressieve verminderde belastingtarief genieten – uitsluitend moet vervuld zijn voor het aanslagjaar waarvoor de verrekening wordt aangevraagd, dan wel op continue wijze.

Resultaten van de maatregel

Het succes van de fiscale maatregel, die werd ingevoerd met het doel de aangroei van het eigen vermogen van de vennootschappen aan te moedigen, zou eigenlijk moeten worden gemeten in het licht van de algemene evolutie van die eigen middelen en de weerslag die het fiscaal voordeel heeft op deze evolutie. De resultaten van deze rekenoefening zouden dan moeten worden vergeleken met de kostprijs van de maatregel in termen van fiscale ontvangsten. Uit de controle van het Rekenhof blijkt evenwel dat de administratie tot op heden geen dergelijke analyse a posteriori heeft uit-

gevoerd en dat geen informatie in dit verband bij de fiscale administraties kan worden bekomen.

Het Rekenhof zag er zich derhalve toe verplicht de resultaten van de fiscale maatregel op onrechtstreekse wijze te evalueren : het heeft getracht aan de hand van de aanwendingsgraad van het belastingkrediet aanwijzingen te vinden voor het succes van de maatregel. Daarbij ging het ervan uit dat weinig beroep op de fiscale stimulans erop wijst dat de maatregel bij de belastingplichtige weinig succes kent. De statistische en boekhoudkundige gegevens waarover de administratie beschikt, lieten echter evenmin toe op die vraag een precies antwoord te verstrekken. De invoering van het stelsel ging immers niet samen met het opzetten van een informatiesysteem om de impact ervan te meten. Evenmin heeft de administratie gedacht aan een mechanisme aan de hand waarvan zij de weerslag van de overdrachten van belastingkrediet kan meten.

Uit de analyse van het Rekenhof blijkt dat weinig gebruik is gemaakt van de fiscale stimulans (minder dan één procent van de betrokken vennootschappen), ook al is de jongste jaren een zekere toename merkbaar. Deze vaststelling vormt allicht een ernstige indicatie dat de fiscale bepaling weinig succes kent.

Derhalve is het Rekenhof van oordeel dat de administratie een volledige analyse van dit stelsel moet uitvoeren opdat zij zou weten hoe groot de impact ervan is op de fiscale ontvangsten. Bij deze evaluatie zou de administratie ook de nodige aandacht moeten besteden aan de aanwendingsgraad van de maatregel. Meer nog, zij zou ook moeten uitmaken in hoeverre de door de wetgever nagestreefde doelstelling in termen van groei van de eigen middelen van de beoogde vennootschappen is verwezenlijkt.

Hierbij dient te worden geverifieerd of het belastingkrediet als fiscale stimulans niet vooral wordt aangewend door nieuw opgerichte vennootschappen en of dit met de doelstellingen van de wetgever overeenstemt.

In haar memorie van antwoord, toegezonden op 18 april 2000 in het kader van het tegensprekelijk debat dat hierna wordt besproken, wijst de administratie op het volgende :

“Wat de aanbeveling betreft die aan de administratie wordt geformuleerd om over te gaan tot een volledige analyse van de beoogde bepaling teneinde haar financiële weerslag op de fiscale ontvangsten te bepalen, dient te worden gesteld dat een dergelijke analyse niet tot de taken behoort van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit. Bovendien (...) is een precieze “statistische” studie van de budgettaire kost van de maatregel onmogelijk omdat de ontvangsten waartoe hij aanleiding geeft over verschillende tijdperken zijn gespreid”.

Het Rekenhof onderstreept in dit verband dat een moderne fiscale administratie haar werkzaamheden niet tot de loutere taxatieverrichtingen mag beperken, maar dat zij tot plicht heeft bij te dragen tot de invoering van fiscale maatregelen die zo nauw mogelijk aansluiten bij de doelstellingen die men met deze maatregelen wil bereiken. Om hierin te slagen, moet de nodige informatie worden verspreid op het ogenblik van de invoering van de stelsels en moet na enkele jaren ook een evaluatie van de bekomen resultaten worden gemaakt.

Het behoort vanzelfsprekend niet tot de bevoegdheid van het Rekenhof zich erover uit te spreken welke dienst van de administratie deze onderscheiden taken moet uitvoeren.

3 Antwoord van de Minister van Financiën

Het auditverslag werd op 31 januari 2001 naar de Minister van Financiën gestuurd.

In zijn antwoordbrief van 12 maart 2001 stelde de minister dat hij kennis heeft genomen van de tekortkomingen van de administratie.

Hij schaarde zich achter het advies van het Rekenhof dat het toepassen van een fiscaal stelsel door de administratie veronderstelt dat aan de belastingplichtige ruime informatie wordt verstrekt op het ogenblik dat de fiscale maatregelen ten uitvoer worden gelegd, en dat de resultaten van dit stelsel moeten worden geëvalueerd.

Wat het stelsel zelf betreft, wees de minister erop dat met de beschouwingen van het Rekenhof rekening zal worden gehouden tijdens de werkzaamheden die moeten leiden tot de geplande hervorming van de vennootschapsbelasting.

Hoofdstuk 1

Toepassing van het belastingkrediet

1.1 Voorafgaande analyse van de weerslag

De maatregel had tot doel door de toekenning van een fiscaal voordeel een stijging van het eigen vermogen van de bedrijven in de hand te werken. De wetgever was ervan overtuigd dat kapitaalverhogingen op termijn de beste waarborg vormden voor economische ontwikkeling, die op haar beurt grotere fiscale ontvangsten moest genereren. Als antwoord op de bekommernissen die sommige parlementsleden hadden uitgesproken over de kostprijs van deze maatregel, verklaarde de Minister van Financiën *“dat de berekening van de kostprijs van deze maatregel momenteel op een hypothese berustte, en dat viel af te wachten hoeveel bedrijven hun eigen middelen effectief zouden verhogen om van het fiscaal voordeel te genieten²”*.

Tijdens het tegensprekelijke debat met de administratie voerde het Rekenhof aan dat zijn controle heeft aangetoond dat bij de invoering van de maatregel geen analyse van de budgettaire weerslag werd uitgevoerd, en dat hierdoor belangrijke informatie niet aan bod is gekomen tijdens het parlementaire debat.

De administratie bevestigde in haar memorie van antwoord dat *“het niet gemakkelijk is, vóór de invoering van de maatregel, te bepalen welke de werkelijke weerslag ervan zal zijn in macro-economisch opzicht en derhalve in termen van de bevordering van de economische activiteit en van bijkomende fiscale inkomsten”*. Ze preciseerde dat *“de kapitaalverhogingen afhangen van individuele beslissingen van de aandeelhouders, wat door geen enkel macro-economisch model kan worden gesimuleerd”*.

De administratie voerde in dit verband eveneens aan dat de minister destijds als antwoord op een amendement had gepreciseerd dat *“de budgettaire raming van deze maatregel in feite koffiedik kijken is aangezien het immers uitermate moeilijk is om precies te bepalen hoeveel vennootschappen die aan de vereiste voorwaarden voldoen, ook hun kapitaal zullen verhogen³”*

De administratie⁴ heeft evenwel aan het Rekenhof een voorafgaande budgettaire raming toegezonden die was opgesteld door de Dienst voor Fiscale Coördinatie. Deze dienst was destijds verantwoordelijk voor de opvolging van het voorontwerp van wet. Op grond van de cijfers voor het aanslagjaar 1994 (toestand op 30 juni 1995) betreffende de vennootschappen die van de verminderde belastingtarieven konden genieten, werd de kostprijs van de maatregel per aanslagjaar op 8.465 miljoen BEF geraamd. Vijftigduizend vennootschappen, of ongeveer de helft van de belastbare vennootschappen, zouden van belasting kunnen worden vrijgesteld. De maatregel zou evenwel pas volledige uitwerking hebben vanaf het aanslagjaar 1998.

² Parl. Stuk Kamer, 1995-1996, nr. 208/8, bladzijde 26.

³ Ibidem, bladzijde 28.

⁴ Toezending door de heer DELPORTE, adjunct-administrateur-generaal : kopie van een fax die op 11 oktober 1995 is verzonden.

De administratie preciseerde bij die gelegenheid opnieuw dat *“hoewel het bedrag van de fiscale uitgave probleemloos a posteriori op grond van de gegevensdragers kan worden bepaald, de uiteindelijke budgettaire weerslag van een dergelijke maatregel bovendien afhangt van de positieve invloed die hij sorteert op de ontwikkeling van de economische activiteit die voortvloeit uit de verhoging van de eigen middelen, die op haar beurt een gevolg is van de invoering van de maatregel en van de verhoging van de daaruit voortvloeiende fiscale ontvangsten”*.

Het Rekenhof neemt akte van het bestaan van de raming van de kostprijs van de maatregel, alsmede van de onderliggende hypothesen die er echter toe bijdragen dat deze raming aan nauwkeurigheid inboet. In het algemeen is het van oordeel dat de administratie in de toekomst moet kunnen beschikken over hulpmiddelen die haar toelaten een doeltreffender analyse te maken van de globale budgettaire weerslag van nieuwe fiscale maatregelen. De wetgever moet immers kunnen teruggrijpen naar alle informatie die nuttig kan zijn op het ogenblik dat het parlement de ontwerpen moet bespreken die een repercussie hebben op de fiscale ontvangsten en aan de hand waarvan het achteraf de resultaten kan beoordelen waartoe de fiscale maatregelen hebben geleid.

1.2 Verspreiding binnen de centrale diensten

In verband met de implementatie van de maatregel door de administratie dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de acties gevoerd binnen de centrale diensten van de administratie en de initiatieven genomen op het niveau van de controlekantoren van de directe belastingen.

In de centrale diensten werden aan de maatregel de volgende documenten gewijid :

- circulaire Ci.D.19/478.462 van 29 december 1995, die de eerste commentaar van de Administratie van Fiscale Zaken (AFZ) bevat ;
- formulieren 275 N voor elk aanslagjaar sedert 1997, die de belastingplichtige moet voegen bij zijn vennootschapsbelastingaangifte voor het aanslagjaar waarvoor hij de verrekening van een belastingkrediet aanvraagt ;
- circulaire Ci. RH.421/507.648 van 29 juni 1998 betreffende de aangifte voor het aanslagjaar 1998 ;
- document 328/T bestemd voor het controleren van de juistheid van het bedrag der aangegeven overdrachten van kredieten.

Het Rekenhof heeft opgemerkt dat document 328/T pas begin 1999 werd opgesteld. Op dat ogenblik waren echter reeds twee aanslagjaren verstrekken waarin het belastingkrediet kon worden toegepast. Aan de administratie werd derhalve de vraag gesteld of die laattijdige verspreiding geen negatieve impact heeft gehad op de controle van de aangiften.

De documenten bevatten bovendien geen enkele vorm van commentaar over de manier waarop de ambtenaren van de belastingbesturen hun controle moeten uitvoeren. Ze verstrekken evenmin antwoorden op de vragen die naar aanleiding van de controles kunnen rijzen. De betrokken circulaire is nog steeds in voorbereiding.

Bijgevolg is tot op heden nog geen enkele volledige circulaire of instructie gepubliceerd die de toepassing regelt van een maatregel die reeds vanaf het aanslagjaar 1997 van kracht is geworden. Nochtans doet de tenuitvoerlegging van de wettekst op zich al problemen rijzen en een zou verklarende circulaire hebben toegelaten de bepaling in kwestie op uniforme wijze toe te passen.

In haar memorie van antwoord is de administratie gedetailleerd ingegaan op de opmerkingen.

Bondig samengevat poneert de administratie het volgende :

- Pas vanaf het jaar 1999 was het zinvol werk te maken van het opstellen van een volledige circulaire betreffende het stelsel van 1995, daar de materie pas definitief werd geregeld door de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen.
- Een toelichting over het stelsel ter gelegenheid van een algemene vormingssessie van een halve dag, waar ingegaan werd op de fiscale actualiteit en die zich richtte tot de ambtenaren van niveau 1, en de circulaires van 29 december 1995 en 29 juni 1998 vormden in de meeste gevallen voor de ambtenaren van de fiscale besturen een goede handleiding om de controle van de bepaling uit te voeren.
- Opgave 328T die de taxatiediensten moeten bijhouden, werd in 1999 verspreid. Die verspreiding kwam op tijd, daar de staat de controle van de verrekening van de overgedragen bedragen aan belastingkrediet moet vergemakkelijken. Die overdrachten konden, als ze niet over verschillende aanslagjaren werden uitgevoerd, niet vóór het aanslagjaar 1999 tot uiting komen.
- De aanbeveling die door de wetgever aan de fiscale administratie werd verstrekt om de evolutie van het kapitaal van de vennootschappen van nabij te volgen, meer inzonderheid bij opeenvolgende verhogingen en verminderingen van het in geld gestorte kapitaal, is overbodig geworden sedert de bovengenoemde wet van 4 mei 1999.
- De belastingplichtigen konden niet anders dan op de hoogte zijn van het bestaan van het belastingkrediet, aangezien de toelichting bij de aangifte voor de vennootschapsbelasting (aanslagjaar 1997) op bladzijde 10 vermeldde dat het formulier ad hoc bij de aangifte moest worden gevoegd en dat de belastingplichtige het bij de taxatiedienst moest aanvragen.

Het Rekenhof is van zijn kant van oordeel dat het feit dat er gedurende vijf jaar geen werkelijke circulaire is uitgevaardigd over de toepassing van het stelsel⁵, onbetwistbaar wijst op een gebrek aan organisatie. Aanvoeren dat het stelsel in kwestie pas in 1999 definitief werd vastgesteld, is niet pertinent, aangezien een fiscale materie nooit definitief vastgesteld is en de wet van 4 mei 1999, die weliswaar in voorbereiding was, weinig wijzigde aan de algemene context van de fiscale maatregel in kwestie. Die wet heeft immers, wat het belastingkrediet betreft, geen ander resultaat gehad dan

⁵ De bovenvermelde circulaires van 29 december 1995 en 29 juni 1998 stemmen gewoon overeen met de tekst van de wet en zijn zeker geen toelichtende documenten, die moeten toelaten de maatregel juist in te schatten en die de controlenormen voor de toepassing ervan bepalen.

het inlassen van maatregelen om misbruiken te bestrijden. Met uitzondering van de (zeldzame) gevallen van een aanvraag van belastingkrediet die volgt op een vorige aanvraag, een kapitaalverhoging door de storting van geld die steunt op een voorafgaande afstand van goederen en een overdracht in de context van een wijziging van de controle van de vennootschap, is het algemene stelsel sedert 1995 ongewijzigd gelaten. Het Rekenhof kan derhalve de administratie niet bijtreden waar zij de vertraging wegens enkele betrekkelijk marginale gevallen gegrond acht die in het verleden en tot op heden is opgelopen in het verstrekken van informatie aan de diensten en de belastingplichtigen nopens de essentie van het stelsel.

Voorts onderstreept het Rekenhof dat de voorlegging van opgave 328T, die door de taxatiediensten moet worden bijgehouden en die werd ontworpen om de controle op de verrekening van de overgedragen bedragen van het belastingkrediet te vergemakkelijken, te laat tot stand is gekomen en hierdoor een vlotte en correcte controle van de overdracht bemoeilijkt heeft. Bij gebrek daaraan werd de controle uitgevoerd op grond van een gewone raadpleging van de voorgaande aangifte.

In verband met de aanbeveling van de wetgever om de evolutie van het kapitaal van de vennootschappen van nabij te volgen, is het Rekenhof van oordeel dat de administratie haar diensten had moeten herinneren aan het belang dat het klassieke instrument voor de opvolging van het kapitaal, te weten formulier 328D "oorsprong van het kapitaal", dat inzonderheid toelaat de kapitaalverminderingen te registreren. De administratie had eveneens kunnen aanbevelen, teneinde de controles gemakkelijker te maken, de kolom "opmerkingen" van die opgave 328D te gebruiken voor het noteren van de aard van de elementen die worden aangewend om de kapitaalverhoging te verwezenlijken (een enkele kolom is voorzien voor het bedrag van de verhoging van het gestorte kapitaal, ongeacht of die verhoging geschiedt door een inbreng in natura of in geld, door een omzetting van schuld of op andere wijze). Het is sedert de invoering van het stelsel immers belangrijk geworden de toestand van het in geld gestorte kapitaal te kennen, aangezien enkel die component van het gestorte kapitaal van belang is voor de toekenning van het belastingkrediet.

In dat verband deelt het Rekenhof niet de mening van de administratie dat de aanbeveling van de wetgever de evolutie van het kapitaal van de vennootschappen van nabij te volgen, inzonderheid in gevallen van opeenvolgende verhogingen of verminderingen van het in geld gestort kapitaal⁶, *"overbodig is geworden aangezien de wetgever door de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen de wijze van berekening van het belastingkrediet heeft gewijzigd ; die neemt prioritair als referentiekapitaal het hoogste bedrag in aanmerking dat werd bereikt door het in geld gestort kapitaal op het einde van een willekeurige belastbare periode die voordien in beschouwing was genomen voor de toekenning van het belastingkrediet. Het is slechts bij ontstentenis van dat bedrag dat het hoogste bedrag dat door dat laatste werd bereikt op het einde van een van de drie belastbare periodes in aanmerking wordt genomen"*. Het is immers duidelijk dat de anti-misbruikbepalingen de aanwending van de techniek van kapitaalverminderingen met als doel achteraf een krediet te bekomen naar aanleiding van een "wederhoging" van dit kapitaal, enkel verhinderen in

⁶ Parl. Stuk Kamer, 1995-1996, nr. 208/1, bladzijde 3.

het geval dat reeds een vroeger belastingkrediet werd toegekend. Als een dergelijk vroeger belastingkrediet niet aanwezig is, blijft de aanbeveling van de wetgever haar volledige pertinentie behouden.

1.3 Verspreiding binnen de controlekantoren van de directe belastingen

De bovenvermelde basisrichtlijnen en -instructies die de belastingplichtigen in staat moeten stellen de toepassing van een belastingkrediet te vragen, werden over het algemeen tijdig overgezonden naar de controlekantoren van de directe belastingen.

Formulier 328/T werd laattijdig opgesteld. Het werd pas begin 1999, kort nadat het klaar was, bezorgd aan de personeelsleden die instaan voor de controle. Dit had waarschijnlijk een negatieve weerslag op de controle van de aangiften. Uit de analyse van de antwoorden op de vragenlijst van het Rekenhof kon echter worden afgeleid dat ongeveer 15 % van de controlekantoren dit document niet binnen een redelijke termijn onder de betrokken personeelsleden hebben verspreid. Deze lacune in de interne verspreiding kan gevolgen hebben voor de controle van de aangiften.

1.4 Informatieverstrekking aan de belastingplichtige

In het algemeen heeft de enquête bij de kantoren van de directe belastingen aangetoond dat de belastingplichtige niet voldoende van het bestaan van de fiscale maatregel op de hoogte was. Misschien is het ontbreken van de toepassingscirculaire de oorzaak hiervan. Sommige belastingplichtigen kennen formulier 275N niet, dat bij hun jaarlijkse aangifte moet worden gevoegd willen zij van de maatregel kunnen genieten. Bepaalde kantoren stelden als antwoord op de vragenlijst voor, dit formulier automatisch als bijlage bij de jaarlijkse aangifte te versturen.

Als reactie op deze vaststellingen preciseerde de administratie in haar memorie met betrekking tot formulier 275N dat *“de toelichting bij de aangifte voor de vennootschapsbelasting (aanslagjaar 1997) op bladzijde 10 vermeldde dat het formulier in kwestie bij de aangifte moest worden gevoegd en dat de belastingplichtige het bij de taxatiedienst moest aanvragen”*.

De administratie voegde daaraan toe dat *“het formulier systematisch bij de jaarlijkse aangifte voegen, zoals sommige buitendiensten in het kader van het onderhavige onderzoek hebben gesuggereerd, niet opportuun lijkt omdat enkel de vennootschappen die het in geld gestort kapitaal verhogen en die van de verminderde belastingtarieven genieten, eventueel voor die maatregel in aanmerking komen”*. Zij heeft evenwel *“de mogelijkheid bestudeerd dat formulier ter beschikking van de belastingplichtigen te stellen via de internetsite van het Ministerie van Financiën”*.

Ook moet nog worden gesignaleerd dat de administratie geen norm heeft vastgelegd (die in het koninklijk uitvoeringsbesluit moest worden opgenomen) wat de orde van prioriteit betreft die moet worden in acht genomen bij de verrekening van de niet-terugbetaalbare voorheffingen. Er zijn thans drie niet-terugbetaalbare voorheffingen : het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (FBB – code 183), de fictieve roerende voorheffing (code 184) en het belastingkrediet (code 185). In de berekeningsnota bestemd

voor de belastingplichtige wordt enkel het totaal bedrag van de werkelijk verrekenende niet-terugbetaalbare voorheffingen (code 189) vermeld. In de gevallen waarin de belastingplichtige bovenop het belastingkrediet de verrekening van een andere niet-terugbetaalbare voorheffing zou eisen – een situatie die zich weliswaar niet vaak voordoet – en als het belastingbedrag onvoldoende groot is om de totaliteit van de voorheffingen op te slopen, zou die belastingplichtige niet in staat zijn het bedrag van de overdracht van belastingkrediet dat hij het jaar daarop moet aangeven, te bepalen. De administratie heeft weliswaar geheel logisch beslist dat het FBB en de fictieve roerende voorheffing prioritair moeten worden verrekend. Ze heeft dat beginsel echter niet in een reglementering gegoten, haar beslissing niet bekendgemaakt en evenmin de informatie gewijzigd die in de berekeningsnota moet worden opgenomen.

1.5 Moeilijkheden bij de toepassing

Het aan de administratie toegezonden verslag behandelde drie juridische toepassingsmoeilijkheden die tot dusver niet of laattijdig opgelost raakten.

Voorwaarde inzake de verminderde belastingtarieven

De eerste moeilijkheid betreft de voorwaarde die aan de vennootschap wordt opgelegd om te genieten van de progressieve belastingtarieven van artikel 215 WIB 92. Moet deze vereiste continu vervuld zijn of enkel voor het aanslagjaar waarvoor de verrekening van het belastingkrediet wordt gevraagd?

Op dat punt stelt de memorie van antwoord van de administratie dat *“het criterium van de verminderde belastingtarieven eveneens geldt met betrekking tot de latere aanslagjaren waarnaar het belastingkrediet eventueel wordt overgedragen. Wat de vraag betreft of de voorwaarde in verband met het verminderde belastingtarief uitsluitend voor het aanslagjaar waarin de verrekening wordt gevraagd dan wel continu moet zijn vervuld, zal de toepassingscirculaire (...) het standpunt van de administratie preciseren”*.

De administratie kondigt aldus aan dat ze een oplossing aan het probleem zal geven wanneer ze de toepassingscirculaire zal publiceren, die nog steeds in voorbereiding is, terwijl het stelsel in 1995 werd ingevoerd en terwijl vanaf het aanslagjaar 1998 rechten op overdracht, waarover uitspraak diende te worden gedaan, konden ontstaan.

Toepassing op nieuwe vennootschappen

De Minister van Financiën is op de tweede juridische kwestie ingegaan in zijn antwoord op een parlementaire vraag van 16 maart 1998⁷. Het probleem hier heeft betrekking op de toepassing van het belastingkrediet in het geval van de oprichting van een nieuwe vennootschap. In die hypothese is het immers niet mogelijk te verwijzen naar het in geld gestorte kapitaal tijdens een van de drie voorgaande periodes. De minister heeft geantwoord dat *“onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 523, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), voor zover voldaan is aan alle gestelde voorwaarden, de bepalingen van artikel 289bis, tweede*

⁷ Vraag van volksvertegenwoordiger GEHLEN, nr. 1280.

lid, WIB 92 eveneens van toepassing zijn op een vennootschap waarvan het eerste boekjaar verbonden is aan het aanslagjaar 1997”.

Dat standpunt wordt overgenomen in de circulaire van 24 juni 1998 betreffende de aangifte voor het aanslagjaar 1998⁸.

In dit verband herinnerde de administratie eraan dat de minister deze mogelijkheid tweemaal heeft bevestigd.

In het verslag aan de administratie werd onderstreept dat zekerheid diende te worden verworven omtrent het feit dat de fiscale stimulans niet hoofdzakelijk wordt aangewend door nieuw opgerichte vennootschappen en dat het eventueel nuttig zou zijn te onderzoeken of dat gegeven strookt met de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

De administratie bevestigde dat “in april 1998, naar aanleiding van de voorbereiding van de wettekst die de onvolkomenheden van de wet van 20 december 1995 inzake het belastingkrediet moest wegwerken, zij een anti-misbruikbepaling had voorgesteld (.....) die voor de toepassing van lid 1 en 2 bepaalde dat het in geld gestort kapitaal niet in aanmerking zou worden genomen voor zover het heeft gediend om het maatschappelijk kapitaal te storten ten belope van minstens 500.000 BEF of het kapitaal te storten dat werd onderschreven op het ogenblik van de oprichting of in de loop van de twee jaar die daarop volgen”.

De administratie voegde hieraan toe dat “in de praktijk, de beschikbare statistieken erop wijzen dat meer dan de helft van de vennootschappen die de verrekening van een belastingkrediet vragen, nieuw opgerichte vennootschappen zijn”.

In die omstandigheden is het Rekenhof van oordeel dat zo spoedig mogelijk moet worden onderzocht wat de gevolgen zijn van de aanwending van een fiscale stimulans in een situatie – in casu een nieuw opgerichte vennootschap – die mogelijks niet zou overeenstemmen met de doelstellingen die de wetgever nastreeft.

Toepassing van artikel 523 WIB 92

De derde moeilijkheid betreft de toepassing van artikel 523 WIB 92. Dit artikel verbiedt het in aanmerking nemen, voor de berekening van het belastingkrediet, van de kapitaalverhogingen die als doel hebben het gestorte kapitaal te brengen op het nieuwe minimumbedrag van 2.500.000 BEF, waarin voorzien is door artikel 8 van de wet van 13 april 1995 tot wijziging van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen die op 1 juli 1996 van kracht zijn geworden. De bepaling kan tot gevolg hebben dat een ongelijkheid ontstaat tussen de vennootschappen die vóór die datum zijn opgericht, en de vennootschappen die na die datum zijn opgericht. Inderdaad, aangezien de later opgerichte vennootschappen niet aan deze vereiste onderworpen zijn, kunnen ze voor de berekening van het belastingkrediet rekening houden met het volledige kapitaal van 2.500.000 BEF als het op het ogenblik van hun oprichting in geld is gestort. Geen enkele richtlijn werd terzake uitgevaardigd na de controle door het Rekenhof.

⁸ Ci. RH.421/507.648 geciteerd doc.

De memorie van de administratie bevat een antwoord op de kwestie van de ongelijkheid tussen de naamloze vennootschappen die na 1 juli 1996 met een gestort kapitaal van 2.500.000 BEF werden opgericht en die welke reeds op 1 juli 1996 bestonden en hun maatschappelijk kapitaal van 1.250.000 BEF op 2.500.000 BEF hebben gebracht. Terwijl die laatste vennootschappen voor de berekening van een eventueel belastingkrediet geen rekening mogen houden met de kapitaalverhoging, kregen zij bij wijze van compensatie toelating (artikel 523 WIB 92) de intrest van de leningen aangegaan om de kwestieuze kapitaalverhoging te onderschrijven, af te trekken in hoofde van de bedrijfsleider. Het Rekenhof neemt akte van dit antwoord, waardoor het debat wordt afgesloten.

1.6 Organisatie van de controle

Wat de controle op de wettelijkheid van de maatregel betreft, blijkt dat de administratie, als gevolg van vragen die het Rekenhof in het kader van zijn audit heeft gesteld, er zich rekenschap van heeft gegeven dat vennootschappen die geen recht hebben op de verminderde belastingtarieven van de vennootschapsbelasting, een essentiële voorwaarde die door artikel 289bis wordt gesteld, toch gevraagd hebben van het belastingkrediet te mogen genieten.

De administratie heeft beslist tot een onmiddellijke rechtzetting van de aangiften in kwestie en de creatie van een specifieke statistische link "*belastingkrediet/verminderd belastingtarief*", waardoor de aanvragen die niet aan de voorwaarde in kwestie beantwoorden, in de toekomst sneller verworpen zullen kunnen worden dan dat het geval is in het kader van een grondige controle.

Hoofdstuk 2

Eerste balans van het belastingkrediet

Het belastingkrediet werd ingevoerd om de stijging van het eigen vermogen van de vennootschappen in de hand te werken.

De binnen de fiscale besturen beschikbare informatie laat echter niet toe uit te maken of die doelstelling echt werd gerealiseerd. Om dat te weten te komen zou in ieder geval moeten worden nagegaan welke algemene evolutie het eigen vermogen van de vennootschappen heeft gekend sedert de invoering van de maatregel en wat de weerslag op die evolutie is van het fiscaal voordeel van het belastingkrediet.

Zonder dat over dit punt definitief uitspraak kan worden gedaan, zijn er aanwijzingen die laten vermoeden dat de doeltreffendheid van het belastingkrediet misschien niet echt gegarandeerd kon worden. Dit kan worden afgeleid uit de vrij geringe aanwending van dit fiscaal voordeel sinds het in werking is getreden.

2.1 Voorlopig verslag aan de administratie

De analyse van het Rekenhof steunt op de registraties verricht door de AOIF aan de hand van de gegevensdragers⁹ die door de kantoren van de directe belastingen ter beschikking waren gesteld. De voorgelegde cijfers bieden echter niet de mogelijkheid een degelijk beeld te krijgen van de aanwendingsgraad van het belastingkrediet. Het aantal belastingkredieten werd immers vergeleken met de totaliteit van de gegevensdragers van de vennootschappen, zonder onderscheid naar categorie, en niet met de vennootschappen die zijn onderworpen aan de verminderde aanslagtarieven beoogd in artikel 215 WIB 92, die de enige zijn die door de maatregel worden beoogd.

De verstrekte cijfers geven wel een algemeen idee over hoe vaak het belastingkrediet wordt gebruikt.

De resultaten die het Rekenhof in het kader van het tegensprekelijke debat aan de administratie heeft voorgelegd, hadden betrekking op het hele land, na 23 zendingen voor het aanslagjaar 1997 en 11 zendingen voor het aanslagjaar 1998¹⁰. Daar de cijfers veranderen na elke zending, geven ze enkel een momentopname.

De globale indruk die naar voren treedt, is dat het belastingkrediet slechts in geringe mate werd aangewend. Nochtans kon na 11 zendingen voor het

⁹ De gegevens die in de aangiften voor de vennootschapsbelasting voorkomen zijn overgenomen op gegevensdragers die worden gebruikt voor het incoderen. Het aantal van die dragers stemt niet overeen met het aantal vennootschappen. Om allerlei redenen (wijziging van de afsluitdatum van de rekeningen, fusie, splitsing, inbreng van activiteitstakken) kan een vennootschap er zich immers toe verplicht zien verschillende aangiften in een aanslagjaar in te vullen. Het aantal gegevensdragers ligt dus noodgedwongen hoger dan het aantal vennootschappen.

¹⁰ De term zending is een technische term die overeenstemt met het ogenblik waarop de gegevens naar de administratie worden gezonden om te worden ingekohierd. Er zijn drieëndertig zendingen uitgevoerd tijdens de belastingcyclus van drie jaar.

aanslagjaar 1998 een lichte toename van de aanvragen worden vastgesteld, wellicht doordat de vennootschappen beter geïnformeerd waren.

Ondanks de in de inleiding vermelde methodologische beperkingen vormen de gegevens die in het voorlopige verslag vervat zijn, een indicatie dat het belastingkrediet weinig wordt gebruikt.

Deze vaststelling wordt bevestigd door de antwoorden op de vragenlijst die in het kader van de controle van het Rekenhof aan de kantoren van de directe belastingen werd toegezonden. Op de vraag "Vindt u dat het belastingkrediet in uw ambtsgebied een echt succes is?" was het antwoord in de meeste gevallen negatief (ongeveer 86%).

2.2 Memorie van antwoord van de administratie

De memorie van antwoord van de administratie die aan dit gedeelte gewijd is, volgt hierna.

"Met betrekking tot de statistische analyse die het Rekenhof heeft gemaakt, wenst de administratie het volgende te preciseren :

het aantal belastingplichtige vennootschappen die een belastingkrediet aanvragen, vergelijken met het totaal aantal belastingplichtige vennootschappen, is niet pertinent. Het Rekenhof lijkt in zijn verslag te stellen dat het nuttiger zou zijn geweest het aantal belastingplichtige vennootschappen die een belastingkrediet aanvragen, te vergelijken met het totaal aantal belastingplichtige vennootschappen die het verminderde belastingtarief genieten. Zelfs dat laatste gegeven zou evenwel niet als pertinent kunnen worden beschouwd om het succes van de maatregel te meten. Het laat immers niet toe de doelstelling te meten die erin bestond te bewerkstelligen dat de KMO's hun eigen middelen optrekken.

De door het Rekenhof geciteerde gegevens dienen dus te worden aangevuld. Voor het aanslagjaar 1997 hebben 1958 belastingplichtige vennootschappen een belastingkrediet (code 185) aangevraagd voor een totaal bedrag van bijna 300 miljoen BEF op een totaal van 194.025 vennootschappen die het verminderde belastingtarief genieten, dit is ongeveer 1%. Voor het aanslagjaar 1998 hebben 3.432 belastingplichtige vennootschappen een belastingkrediet (code 185) voor een totaal bedrag van ongeveer 500 miljoen BEF aangevraagd op een totaal van 198.525 vennootschappen die het verminderde belastingtarief genieten, dit is ongeveer 1,7%.

Deze cijfers vergen een omzichtige benadering. Het belastingkrediet dat onder code 185 wordt aangevraagd voor het aanslagjaar 1998, kan immers zijn oorsprong vinden in de overdracht van een belastingkrediet dat in principe op een vorig aanslagjaar moest worden verrekend, maar dat werd overgedragen vanwege het feit dat er geen belastbare grondslag was of dat deze laatste ontoereikend was.

In absolute termen lijken die cijfers echter te wijzen op een toename van het percentage van de vennootschappen die een belastingkrediet aanvragen tussen de aanslagjaren 1997 en 1998. Er verloopt immers een bepaalde tijd tussen het ogenblik waarop een stimulans aanleiding geeft tot een beslissing om het kapitaal te verhogen en het ogenblik waarop effectief tot die verhoging wordt overgegaan".

Het Rekenhof herinnert er in dat verband aan dat de metingen van zijn diensten steunden op gegevens die een indicatie konden vormen van het succes of het gebrek aan succes van het belastingkrediet. Het heeft aldus de voorkeur gegeven aan de benadering die het best uitvoerbaar was, gelet op de gegevens die bij de administratie beschikbaar waren. Deze onrechtstreekse benadering heeft meer tot doel de graad van aanwending van het belastingkrediet te bepalen dan te meten in hoever de eigen middelen van de vennootschappen zijn toegenomen ingevolge die maatregel.

De administratie betwist de aldus uitgevoerde evaluatie omdat volgens haar de voorkeur moet worden gegeven aan een rechtstreekse meting van de toename van de eigen middelen van de vennootschappen. De administratie heeft die meting echter niet uitgevoerd, noch de gegevens ingezameld om dit te kunnen doen. Voorts vormen de resultaten van de evaluatie die de diensten van het Rekenhof uitvoerden – ook al zijn ze indirect – een nuttige indicatie, waarmee moet worden rekening gehouden.

De administratie wijst er bovendien op dat de cijfers die van code 185 (aan-gegeven belastingkredieten) afkomstig zijn, met omzichtigheid moeten worden benaderd, daar ze eveneens het overgedragen belastingkrediet omvatten (in principe het voorgaande jaar te verrekenen, maar overgedragen wegens het ontbreken of wegens de ontoereikendheid van de belastbare grondslag). Het Rekenhof wijst erop dat deze bijzondere moeilijkheid in verband met de actualisering van de verstrekte gegevens, haar oorsprong vindt in de wijze waarop de fiscale gegevens door de administratie worden geboekt, met name zonder afzonderlijke code voor deze overdrachten.

Het Rekenhof had het belastingkrediet initieel getoetst aan de investeringsaftrek, die een groter succes bij de belastingplichtigen lijkt te hebben. Ondanks de verschillen tussen deze twee maatregelen, wilde de analyse aldus aantonen dat een stelsel dat de belastingplichtige voldoende kent en waarvan de toepassingsmoeilijkheden weggevlakt zijn, meer kans heeft gebruikt te worden.

Daar de administratie de pertinentie van deze vergelijking heeft betwist, heeft het Rekenhof beslist ze niet in zijn verslag op te nemen. Het Rekenhof wenst evenwel het frappante verschil in behandeling te onderstrepen dat bij de uitvoering van deze twee maatregelen werd vastgesteld. De investeringsaftrek vormde het voorwerp van precieze circulaires en van een gedetailleerd formulier met 22 codes waaronder de informatie kan worden vermeld ; de incodering daarvan wordt meteen geïntegreerd in de gegevensdrager, zodat de bekomen informatie rechtstreeks beschikbaar is en publiceerbaar bij elke zending van een aanslagjaar. Het formulier 275N, dat voor het belastingkrediet wordt gebruikt, bevat daarentegen geen enkele registreringscode en de erop vermelde gegevens blijven derhalve in papier-vorm opgenomen in de fiscale dossiers die over de taxatiekantoren verspreid zijn.

Tot slot verstrekte de administratie in haar memorie van antwoord toelichtingen die het gebrek aan succes van de maatregel, zoals uit de statistische studie blijkt, kunnen verklaren :

“De hypothese van het Rekenhof als zou het voor de bedrijfsleiders waarschijnlijk voordeliger zijn verder te genieten van de aftrek van de intrest van een kapitaallening die werd afgesloten om op de emissie van aandelen in te schrijven, veeleer dan het belastingkrediet te vragen, lijkt pertinent. Die problematiek wordt trouwens geïllustreerd door een voorbeeld geciteerd door

de heer DESIMPEL, lid van de Commissie voor de Financiën en de Begroting, naar aanleiding van de algemene bespreking van het wetsontwerp houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen in de gewone zitting 1995-1996 (Kamer – Parl. Stuk 208/8 – 1995/1996 – bladzijde 16). De gemaakte keuze gebeurde evenwel vanuit een beleidsoogpunt en vanuit de optiek van de inachtneming van de budgettaire orthodoxie. Aanvankelijk was de bepaling die men in het hoofd had inzake het belastingkrediet veel meer bedoeld als een stimulans voor de verhoging van de eigen middelen, ook voor de middelgrote vennootschappen. De budgettaire weerslag ervan moest worden gecompenseerd door de afschaffing van de verminderde belastingtarieven in de vennootschapsbelasting. Vanaf het ogenblik dat werd geopteerd voor het behoud van die verminderde belastingtarieven werd, om evidente budgettaire redenen, beslist het toepassingsveld van de maatregel te beperken en de financiële impact ervan te compenseren door het schrappen van de mogelijkheid van de hierboven beoogde aftrek (Kamer – Parl. St.208/8-1995/1996 – bladzijde 27).

Deze beleidskeuze bestaat er eveneens in het toegekende voordeel over een groter aantal rechthebbenden te spreiden. De regering wenste de aangroei van de eigen middelen van de KMO's aan te moedigen zonder een voorkeurbehandeling te geven aan die welke van een "actieve" aandeelhouder afkomstig zijn boven die welke van een "passieve" aandeelhouder afkomstig zijn (Senaat, zitting 1995 – 1996, 1-187/4, bladzijde 21). De rechthebbenden van het belastingkrediet zijn immers alle aandeelhouders of vennoten samen, terwijl de aftrek van intrest alleen de actieve vennoten en bestuurders ten goede komt. De regering heeft geopteerd voor een maatregel die een ruimere toepassing van het fiscale voordeel mogelijk maakt en dat derhalve wordt toegekend aan elke persoon die kapitaal in een onderneming investeert, en niet enkel aan de bestuurders en de actieve vennoten. De nagestreefde doelstelling was een globale toename te bevorderen van de eigen middelen van de vennootschappen (Kamer – Parl. St. 208/8 – 1995/1996 – bladzijde 27).

Onverminderd wat voorafgaat mag men niet uit het oog verliezen dat de vennootschap een keuze moet maken tussen het aangaan van een lening en de aangroei van de eigen middelen. Deze beheerskeuze kan onder meer afhankelijk zijn van de aan de verrichting verbonden kosten (notariskosten enz., wat een kapitaalverhoging betreft), van het risico dat de aandeelhouders bereid zijn te lopen, maar ook van het bekomen fiscale voordeel".

Het Rekenhof neemt akte van deze preciseringen die duidelijk de redenen verklaren die de wetgever ertoe hebben aangezet te opteren voor de afschaffing van de mogelijkheid die bedrijfsleiders hebben om de intrest van sommige leningen van hun beroepsinkomsten af te trekken.

2.3 Vaststellingen van het Rekenhof als gevolg van de actualisering van de cijfergegevens

Met betrekking tot de aanvragen om van het voordeel van het belastingkrediet te genieten, maakte het aan de administratie overgezonden rapport gewag van 2171 gegevensdragers¹¹ voor het aanslagjaar 1997 (bij de 23^e zending) (dat is 0,7% van alle vennootschappen en 301 miljoen BEF) en van 2705 dragers voor het aanslagjaar 1998 (bij de 11^e zending) (dat is 1,2% van alle vennootschappen en 393,2 miljoen BEF).

Die gegevens werden geactualiseerd¹². Voorts heeft het Rekenhof, waar de beschikbare gegevens het mogelijk maken, verwezen naar :

- het aantal vennootschappen, eerder dan naar het aantal gegevensdragers¹³,
- de verhouding van het aantal aanvragen van belastingkredieten ten aanzien van het totaal aantal vennootschappen die progressieve belastingtarieven genieten (gewoonlijk verminderde belastingtarieven genoemd¹⁴), aangezien enkel die vennootschappen op een belastingkrediet aanspraak kunnen maken.

Tabel 1 : Geactualiseerde gegevens – Aantal vennootschappen (juli 2000)

| | Aanslagjaar 1997 (33 ^e zending) | Aanslagjaar 1998 (22 ^e zending) |
|--|---|---|
| Aangevraagde belastingkredieten (aantal vennootschappen en % ten opzichte van het geheel van de vennootschappen "verminderde belastingtarieven") | 2.071 / 1,1 % | 3.640 / 2 % |
| Bedrag van die kredieten (in miljoen BEF) | 281 | 502 |

Bron : "Fiscale statistiek"

¹¹ Een gegevensdrager betreft een enkele vennootschap. Hij bestaat uit het geheel van de gegevens die door de taxatiedienst werden ingecodeerd en vervolgens per modem werden voorgelegd (begrijp "verzonden") voor behandeling door de centrale computer, waarna de te betalen belasting wordt vastgesteld. Dat belastingbedrag kan eventueel door de taxatiedienst worden herzien. Dat betekent dat een tweede gegevensdrager, of daarna zelfs verschillende, voor dezelfde vennootschap kunnen worden ingecodeerd voor een zelfde aanslagjaar.

¹² Voor het aanslagjaar 1997 bij de 33^e zending, voor 1998 bij de 22^e en de 26^e zending en voor 1999 bij de 14^e zending.

¹³ In bepaalde gevallen maakt de structuur van de gegevens van de administratie het enkel mogelijk te verwijzen naar het aantal balansen. Dat aantal kan zich op zijn beurt voor dezelfde vennootschap tijdens een enkel aanslagjaar vermenigvuldigen, bijvoorbeeld als een vennootschap beslist zichzelf te ontbinden of in geval van een ingekort boekjaar. In een gegevensbank die naar een zending verwijst en waarin de vennootschappen zijn opgenomen waarvoor een of meer gegevensdragers behandeld zijn, zal de identificatie van een vennootschap zoveel maal voorkomen als zij aangiften (balansen) voor hetzelfde aanslagjaar heeft ingediend. In elk van die gevallen stemt de weergegeven fiscale toestand daarentegen overeen met die op de laatst ingediende gegevensdrager. Als de administratie het aantal gegevensdragers opgeeft, gaat het evenwel om het totaal van de voorgelegde gegevensdragers.

¹⁴ Het belastingtarief dat op de inkomsten van de vennootschappen wordt toegepast, is een vast tarief (vermeld in lid 1 van artikel 215 WIB 92; het bedraagt thans 39%). Wanneer bepaalde voorwaarden vervuld zijn en het belastbare inkomen niet meer dan 13.000.000 BEF bedraagt, worden evenwel progressieve belastingtarieven toegepast op de inkomensanches (artikel 215 WIB 92, lid 2 en 3).

Het vervangen van de gegevensdragers door het aantal vennootschappen zou weinig invloed hebben op de gegevens. Een actualisering zou daarentegen wel grote verschillen opleveren : voor het aanslagjaar 1998 zijn ongeveer 900 vennootschappen toegevoegd tussen de 11^e en de 22^e zending, terwijl het aantal aanvragen en kredieten voor het aanslagjaar 1997 kleiner was bij de afsluiting van het dienstjaar. Die vermindering is waarschijnlijk een gevolg van de controle door de diensten van het Rekenhof, zoals hierboven werd uiteengezet. Die controle heeft, inzake de wettelijkheid van de maatregel, immers aangetoond dat vennootschappen die geen aanspraak kunnen maken op de verminderde aanslagtarieven van de vennootschapsbelasting, een door artikel 289bis vereiste essentiële voorwaarde, toch gevraagd hadden een belastingkrediet te krijgen. Als gevolg van vragen die in de loop van de controle werden gesteld, heeft de administratie beslist de aangiften in kwestie onmiddellijk recht te zetten.

De gegevens (in aantal balansen respectievelijk bij de 33^e en 26^e zending), met inbegrip van de gegevens van het aanslagjaar 1999 (bij de 14^e zending), zijn bijgevolg :

Tabel 2 : Geactualiseerde gegevens – Aantal balansen (juli 2000)

| | Aanslagjaar 1997 (33 ^e zending) | Aanslagjaar 1998 (22 ^e zending) | Aanslagjaar 1999 (14 ^e zending) |
|--|---|---|---|
| Aangevraagde belastingkredieten (Aantal balansen) | 2.076 | 3.645 | 4.687 |
| Bedragen van die kredieten (in miljoen BEF) | 281 | 502 | 484 |

Bron : Gegevensbank, juli 2000

Deze gegevens lijken te wijzen op een toenemende vraag tot toepassing van de maatregel. De memorie van de administratie vestigt evenwel terecht de aandacht op het feit dat het aantal aanvragen voor 1998, dat hoger is dan dat voor 1997, gewone aanvragen tot overdracht 1997 kan omvatten, die wegens ontoereikende belasting niet werden verrekend.

Evaluatie van de weerslag van de overdrachten

De evaluatie van de weerslag van de overdrachten vergde een specifieke analyse van de inkohieringsgegevens waarvan de administratie op 14 juli 2000 de resultaten heeft meegedeeld. De behandeling van die gegevens is in de onderstaande tabel synthetisch weergegeven.

| Code 185 | Aanslagjaar 1997 (33 ^e zending) | Aanslagjaar 1998 (26 ^e zending) | Aanslagjaar 1999 (14 ^e zending) |
|--|---|---|---|
| Aangevraagde belastingkredieten (Aantal balansen) | 2.076 | 3.645 | 4.687 |
| Bedrag van die kredieten (in miljoen BEF) | 281,3 | 497,2 | 484,1 |
| Aantal werkelijk verrekende kredieten | 1418 | 2256 | 3009 |
| Bedrag van de werkelijk verrekende kredieten (in miljoen BEF) | 145,8 | 238,2 | 189 |
| Vennootschappen (balansen) in overdracht | 658 | 1.389 | 1.678 |
| Omvang van de overdrachten | 135,5 | 259,0 | 295,1 |

Bron : Gegevensbank, juli 2000.

Dit onderzoek, dat er kwam na het tegensprekelijke debat met de administratie, toont aan dat de maatregelen die de administratie heeft genomen, thans niet toelaten correcte informatie voor te leggen over de doeltreffendheid van het stelsel.

Het is immers onmogelijk te becijferen wat de invloed is van 658 vennootschappen (in overdracht voor 1997) op het aanslagjaar 1998. Voor het aanslagjaar 1998 kon een deel van de 658 vennootschappen in kwestie niet of onvoldoende aanspraak maken op de "verminderde belastingtarieven", of hebben zij het recht daarop verloren. In werkelijkheid maakt een verfijnde analyse van de gegevens, die betrekkelijk veeleisend is omdat ze een programmatuur ad hoc vereist, het enkel mogelijk met zekerheid minima en maxima te bepalen. Bovendien zal die techniek vanaf het aanslagjaar 2000 nog slechts weinig informatie opleveren, aangezien de in rekening te brengen overdrachten minstens met z'n drieën zullen moeten zijn.

Het minimum wordt berekend door voor de 658 bovenbedoelde vennootschappen de hypothese te hanteren van een werkelijke aftrek in 1998 van hun krediet 1997 : het blijkt dat zeker minstens 2.987 vennootschappen (3.645 aanvragen verminderd met 658 mogelijke overdrachten) een kapitaalverhoging hebben verwezenlijkt die voor het aanslagjaar 1998 geldt. Dat gegeven loopt op tot maximaal 3.645 vennootschappen indien geen enkele van de 658 vennootschappen haar krediet kon verrekenen.

Voor het aanslagjaar 1999 (bij de 14^e zending) en om vaststaande cijfers te bekomen, moeten de hypothesen worden gecumuleerd : aan de 658 vennootschappen die hun overdracht 1997 niet zouden kunnen verricht hebben, dient de hypothese te worden toegevoegd van een onmogelijkheid van overdracht voor de 1.389 overgedragen vennootschappen voor het jaar 1998 om een minimum van 2.640 kapitaalverhogingen 1999 te bekomen [4.687 – (658 + 1.389)]. Het (weinig waarschijnlijke) maximum is dan 4.687 vennootschappen. Vanaf het jaar 2000 (en voor de volgende jaren) vereist die raming de integrale toevoeging van de vorige drie overdrachten.

De conclusie luidt dat de evaluatie van het stelsel vanwege het geringe aantal maatregelen die de administratie daartoe genomen heeft, niet gemakkelijk en weinig betrouwbaar is. Hoewel de bijzondere procedure die moet worden doorlopen, zeer omstandig is, kan op het einde daarvan het aantal nieuwe aanvragen van een belastingkrediet voor een bepaald aanslagjaar slechts tussen een minimum- en een maximaantal worden gesitueerd. De precisie van deze raming is betrekkelijk gering, omdat rekening moet worden gehouden met de overdrachten die in de aangifte met de nieuwe aanvragen worden samengevoegd. Deze overdrachten zijn talrijk.

Bovendien verkeert de belastingplichtige in sommige, weliswaar zeer zeldzame gevallen in de onmogelijkheid de omvang van de aan te geven overdracht te bepalen. Reglementair is immers niet voorzien in een prioriteitsorde voor de verrekening van de niet-terugbetaalbare voorheffingen. Terzake werd evenmin iets gepubliceerd.

Rekening houdend met de zendingen (33, 26 en 14) en steunend op de raming via het zekere minimum aan nieuwe aanvragen, lijkt zich een geringe maar gestadige toename van het aantal aanvragen van belastingkredieten te bevestigen. De aanvragen 1999, bij de 14^o zending, bereiken immers vrijwel het peil van de aanvragen 1998 bij de 26^o zending en overtreffen die van 1997 bij de 33^o zending. Ten aanzien van het totaal aantal vennootschappen die op de verminderde belastingtarieven aanspraak kunnen maken (ongeveer 190.000 vennootschappen op 300.000), vertegenwoordigen die aanvragen nochtans nog altijd niet meer dan één procent.

Conclusies

De controle bracht in de eerste plaats tekortkomingen op organisatorisch vlak aan het licht bij het toepassen door de administratie van een nieuwe fiscale maatregel.

Terwijl een correct beheer – zowel voor het realiseren van de doelstellingen van de wetgever als voor het vrijwaren van de belangen van de belastingplichtige – impliceert dat de invoering van een nieuw stelsel degelijk begeleid wordt vanaf de eerste verzendingen van de aangiften die in het kader van dat stelsel zullen worden ingediend, heeft de administratie zich nalatig getoond in elk van de stadia van de toepassing van het belastingkrediet dat door de wet van 20 december 1995 werd ingevoerd.

Ook werden vertragingen vastgesteld van meer dan één aanslagjaar. Deze vaststelling geldt zowel voor de informatie die aan de controlediensten moet worden verstrekt, als voor de controle-instrumenten waarover zij moeten beschikken of de vorming die zij moeten krijgen.

Evenmin werd de belastingplichtige uitdrukkelijk gewezen op het bestaan van het nieuwe stelsel. Er werd weliswaar op de klassieke wijze naar verwezen in de toelichting bij de jaarlijkse aangifte, maar zonder dat een duidelijk zichtbaar vak voor de nieuwigheden in deze toelichting voorkwam.

Daar de administratie geen circulaire heeft opgesteld waarin zij gedetailleerd haar stellingnamen over de maatregel bekendmaakt, moet de belastingplichtige het thans stellen zonder referentiepunten aan de hand waarvan hij de weerslag kan evalueren van de verrichtingen die hij voor ogen heeft. Nochtans was de maatregel voor het eerst van toepassing op de inkomsten 1996. Het Rekenhof is van oordeel dat deze nalatigheid te betreuren is, temeer daar de toepassingsmoeilijkheden nog steeds niet uit de weg zijn geruimd, en dit terwijl de aanslagtermijn van drie jaar reeds is verstreken voor de eerste twee betrokken dienstjaren.

Ten slotte is het de taak van de administratie, die is belast met de uitvoering van het fiscaal beleid, ervoor te zorgen dat de graad van verwezenlijking van de door dit beleid nagestreefde doelstelling kan worden gemeten. Ook wat dit punt betreft luidt de conclusie van de audit dat er tekortkomingen bestaan. Het Rekenhof kan de administratie alleen maar verzoeken haar taak te herdenken.

In termen van resultaten uitgedrukt, leidde het feit dat de vennootschappen weinig gebruik maken van het stelsel (nauwelijks één procent van de betrokken vennootschappen) ertoe dat de Minister van Financiën in zijn antwoord in alle logica concludeerde dat de gegevens en beschouwingen van het Rekenhof in hun geheel moeten worden geïntegreerd in de werkzaamheden in verband met de toekomstige hervorming van de vennootschapsbelasting.

Bijlage

Antwoord van de Minister van Financiën (vertaling)

MINISTERIE VAN FINANCIËN
DE MINISTER

Brussel, 12 maart 2001

De heer W. DUMAZY
Eerste Voorzitter van het Rekenhof
Regentschapsstraat 2
1000 BRUSSEL

Uw correspondent :
Jean-Claude LAES

Uw referenties :
N° A5-1.576.860 L3

Onze referenties :
CABFIN/FIS/JCL-CH/64.778

Mijnheer de Eerste Voorzitter,

Ik heb met grote belangstelling kennis genomen van het verslag dat de resultaten bevat van de controle die het Rekenhof heeft uitgevoerd van het stelsel van het belastingkrediet waarin artikel 289bis van het WIB 92 voorziet.

Samen met het Rekenhof ben ik van oordeel dat een moderne belastingadministratie haar werkzaamheden niet mag beperken tot alleen maar de taxatieverrichtingen, maar dat zij een bijdrage moet leveren tot de invoering van fiscale maatregelen die zo nauw mogelijk inhaken op de doelstellingen die zij moet verwezenlijken. Hiervoor is het nodig dat de informatie wordt verspreid op het ogenblik dat met het toepassen van de stelsels begonnen wordt en moet er na enkele jaren een evaluatie komen van de bereikte resultaten.

Bij het lezen van uw verslag kan men niet om de vaststelling heen dat de administratie de andere diverse facetten van haar opdracht beter moet integreren in het ontwikkelen en bijwerken van haar eigen interne werkingsprocedures.

Net zoals het Rekenhof kan ik alleen maar betreuren dat de administratie de belastingplichtigen en haar eigen diensten slechts laattijdig heeft ingelicht. Zoals het Rekenhof onderstreept kan dit gevolgen hebben voor het controleren van de maatregel, maar ook voor succes ervan.

Terugblikkend van op afstand is het interessant om te noteren dat de budgettaire kostprijs van de invoering van het belastingkrediet aanvankelijk geraamd werd op 8.465 miljoen BEF per aanslagjaar, terwijl nu blijkt dat de vennootschappen die van het belastingkrediet gebruik maken nauwelijks meer dan één procent vertegenwoordigen van de potentiële gegadigden en dat het totale bedrag van de toegekende kredieten nauwelijks 500 miljoen BEF overschrijdt.

Deze informatie moet goed voor de geest worden gehouden, net trouwens als de andere beschouwingen van het Rekenhof, op het ogenblik dat het advies zal toekomen dat de Hoge Raad voor de Financiën diende te formuleren over de toekomstige hervorming van de vennootschapsbelasting.

Tot slot lijkt het me veelzeggend dat blijkbaar enkel door de controleverrichtingen van het Rekenhof de administratie heeft kunnen vaststellen dat zij de maatregel in feite toepaste op vennootschappen die niet de wettelijke voorwaarden vervulden om ervan te genieten.

Met de meeste hoogachting,

D. Reynders

| | |
|-----------------|---|
| wettelijk depot | D/2001/1128/12 |
| druk | St-Luc Nazareth |
| adres | Rekenhof Regentschapsstraat 2 B-1000 Brussel |
| tel | 02-551 81 11 |
| fax | 02-551 86 22 |
| website | http://www.rekenhof.be |