

Verslag van het Rekenhof over de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015

Uitvoering van artikel 81ter, 1^o, van de financieringswet

1 Inleiding

In uitvoering van artikel 81ter, 1^o van de financieringswet¹ heeft het Rekenhof onderhavig verslag opgesteld over het totaalbedrag en de regionale verdeling van de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015 bij ongewijzigd beleid.

Zoals voorgeschreven door de bijzondere wet is dit verslag gebaseerd op de gegevens die de minister van Financiën op 28 oktober 2016 heeft voorgelegd. Het verslag is bestemd voor de minister van Financiën en is hem toegestuurd op 21 december 2016.

2 Gewestelijke fiscale uitgaven

De gewestelijke fiscale uitgaven zijn de in artikel 5/5, §4, eerste lid, van de financieringswet opgesomde belastingverminderingen of belastingkredieten waarvoor de gewesten vanaf het aanslagjaar 2015 exclusief bevoegd zijn en die volgende uitgaven betreffen:

1. uitgaven voor het verwerven of het behouden van de eigen woning;
2. uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand;
3. uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen;
4. uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques andere dan sociale dienstencheques;
5. energiebesparende uitgaven in een woning met uitzondering van de interesten die betrekking hebben op leningsovereenkomsten als bedoeld in artikel 2 van de economische herstelwet van 27 maart 2009;
6. uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid;
7. uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen.

¹ Bijzondere wet van 16 januari 1989 zoals laatst gewijzigd door de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden.

De bedragen van de gewestelijke fiscale uitgaven die in dit verslag zijn vastgesteld, zijn die van het aanslagjaar 2015, vastgesteld bij het verstrijken van de aanslagtermijn bepaald in artikel 359 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, i.c. 30 juni 2016.

3 Ongewijzigd beleid

Het Rekenhof moet de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015 vaststellen *bij ongewijzigd beleid*. In de Memorie van Toelichting bij het voorstel van bijzondere wet² is gepreciseerd wat daaronder moet worden verstaan: *bij ongewijzigd beleid* betekent “volgens de op 31 december 2013 bestaande wetgeving”. Dit is de wetgeving die gold voor het aanslagjaar 2014, het laatste aanslagjaar dat deze fiscale uitgaven federale belastingverminderingen of belastingkredieten waren.

Bijgevolg diende eerst te worden nagegaan of de gewesten of de federale overheid met betrekking tot de gewestelijke fiscale uitgaven wijzigingen in de regelgeving hebben doorgevoerd die de belastingverminderingen of belastingkredieten voor het aanslagjaar 2015 wijzigen.

In bevestigend geval moeten de reëel vastgestelde gegevens van aanslagjaar 2015 in de nieuwe regelgeving worden “omgerekend” naar wat ze zouden zijn geweest bij ongewijzigd beleid, en zou voor elke dergelijke fiscale uitgave een methode bepaald moeten worden om die omrekening uit te voeren. Indien daarentegen de regelgeving ongewijzigd is gebleven, zijn de reëel vastgestelde gegevens van het aanslagjaar 2015 die bij ongewijzigd beleid.

Om daarover uitsluitsel te verkrijgen, werden de decreten en de federale wetten die in 2014 zijn aangenomen³ en die wijzigingen aanbrengen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen (WIB) in kaart gebracht en werd onderzocht of en welke uitwerking ze hadden voor de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015.

4 Decreten van de gewesten

In 2014 heeft het Vlaams Gewest één decreet en het Waals Gewest twee decreten aangenomen die bepalingen bevatten betreffende de fiscale uitgaven:

[A] Decreet van 19 december 2014 *houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2015*

[B] Décret du 12 décembre 2014 *portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité*

[C] Décret du 11 décembre 2014 *contenant le budget général des dépenses de la Région Wallonne pour l'année budgétaire 2015*

² Parl. St. DOC 53 2974/001, 84-85. Toelichting bij artikel 72, wat nadien artikel 74 is geworden van de bijzondere wet van 6 januari 2014.

³ Doordat fiscale wetgeving in principe geen retroactieve werking mag hebben, moeten de decreten of wetten met betrekking tot het aanslagjaar 2015 zijn aangenomen in 2014.

Het Brussels Gewest heeft in 2014 geen ordonnanties betreffende fiscale uitgaven aangenomen.

De tabel die als bijlage 1 is bijgevoegd, geeft per fiscale uitgave de betrokken artikelen van het WIB en de wijzigende artikelen van de decreten.

Het decreet van het Vlaams Gewest en het eerst genoemde decreet van het Waals Gewest brengen wijzigingen aan in de fiscale uitgaven 1° *woonbonus* en 2° *beveiliging tegen inbraak of brand*. Het tweede decreet van het Waals Gewest wijzigt de fiscale uitgave 4° *PWA en dienstencheques*.

Deze bepalingen betreffende de fiscale uitgaven hebben echter slechts uitwerking vanaf het aanslagjaar 2016, zoals blijkt uit de respectieve artikelen 108, 17 en 197 van deze decreten.

De gewesten hebben bijgevolg voor het aanslagjaar 2015 geen wijzigingen aangebracht in de regelgeving van de fiscale uitgaven.

5 Wet van 8 mei 2014

Op federaal niveau is er de wet van 8 mei 2014 *tot wijziging het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari met betrekking tot de Zesde Staathervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet*.

Zoals de titel het aangeeft, beoogt deze wet het Wetboek van de inkomstenbelasting aan te passen aan de nieuwe gewestelijke personenbelasting en de gewestelijke belastingregels onder bepaalde voorwaarden ook toepasselijk te maken voor de niet-inwoners⁴.

Die nieuwe gewestelijke *aanvullende belasting op de personenbelasting*, ingevoerd door de financieringswet (FW) zoals gewijzigd door de bijzondere wet van 6 januari 2014, neemt de vorm aan van opcentiemen die worden geheven op een gedeelte van de personenbelasting. Op deze opcentiemen kunnen de gewesten belastingvermeerderingen, belastingverminderingen en belastingkredieten toepassen, waartoe ook de genoemde fiscale uitgaven behoren (FW, art. 5/1 tot 5/8).

Aangezien de gewestelijke personenbelasting in voege treedt vanaf het aanslagjaar 2015 voorziet de wet van 8 mei 2014 (W) er in dat de desbetreffende artikelen in werking treden vanaf het aanslagjaar 2015 (W, art. 72).

⁴ Het derde element betreft de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor de Participatiefondsen Vlaanderen, Wallonië en Brussel (wet 8 mei 2014, art. 110, tot aanvulling WIB, artikel 180, 5°bis, via de vervanging van art. 15 van de wet van 6 januari 2014).

Wat de niet-inwoners betreft, blijft de belasting (BNI) een exclusief federale bevoegdheid, maar sommige gewestelijke belastingregels, waaronder de gewestelijke fiscale uitgaven, worden wel op de BNI toegepast (FW, art. 54/2 en W, art. 2 t.e.m. 7)⁵.

De aanpassing van het WIB door een federale wet, ook met betrekking tot de fiscale uitgaven die een exclusieve bevoegdheid zijn geworden van de gewesten, was nodig om met ingang van het aanslagjaar 2015 de voorheen federale fiscale uitgaven naar gewestelijke fiscale uitgaven om te zetten.

De tabel die als bijlage 2 is bijgevoegd, geeft een schematisch beeld van deze transitie. Per fiscale uitgave zijn de artikelen van het WIB zoals die golden in het aanslagjaar 2014 vermeld, de artikelen van de wet van 8 mei 2014 die de nieuwe fiscale uitgaven instellen, en de overeenkomstige artikelen WIB voor het aanslagjaar 2015.

Voor de meeste fiscale uitgaven zijn de wijzigingen beperkt tot:

- de verwijzing, in geval van een gemeenschappelijke aanslag, naar het artikel 130 WIB voor het belaste inkomen van elk der echtgenoten;
- desgevallend een aanpassing aan de (nieuwe) nummering van de artikelen WIB in de bepalingen die cumulatie van belastingverminderingen voor een zelfde uitgave moeten uitsluiten.

Wat de woonfiscaliteit betreft, is de omzetting complexer doordat:

- de gewesten vanaf aanslagjaar 2015 exclusief bevoegd zijn voor de belastingverminderingen met betrekking tot de **eigen** woning⁶;
- in de nieuwe belastingberekening⁷ enkel nog de onderhoudsgelden van het totale netto belastbaar inkomen aftrekbaar zijn⁸.

Uitgaven voor de eigen woning die vroeger van het totale netto belastbaar inkomen aftrekbare bestedingen waren⁹, zijn bijgevolg omgevormd moeten worden tot belastingverminderingen of belastingkredieten¹⁰.

Eveneens zijn federale belastingverminderingen zoals die voor het lange termijnsparen, en oudere regimes van woonfiscaliteit, wat de eigen woning betreft, omgezet naar gewestelijke belastingverminderingen¹¹.

⁵ Op grond van het principe van het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal, of wegens non-discriminatieclausules in dubbelbelastingverdragen.

⁶ Gedefinieerd in FW, art. 5/5, §4, tweede tot achtste lid. In het WIB, art. 2, §1, 15°, ingevoegd door W, art. 8, 3°, wordt expliciet naar dit artikel van de financieringswet verwezen.

⁷ FW, art. 5/1 tot 5/8, waaraan wordt gerefereerd in WIB, art. 2, §3, ingevoegd door W, art. 8, 4°.

⁸ FW, art. 5/1, §5, tweede lid. Het WIB, art. 104, werd daaraan aangepast door W, art. 20, 2°.

⁹ Bijvoorbeeld de federale woonbonus, WIB, art. 104, 9°, het art. 115 en art. 116.

¹⁰ Bijvoorbeeld de gewestelijke woonbonus, WIB, art. 145/37 en art. 145/38.

¹¹ WIB, art. 145/39 tot 145/46.

Van de verminderingen voor *energiebesparende uitgaven in een woning* is alleen de bestaande federale vermindering voor *dakisolatie* een gewestelijke fiscale uitgave geworden (5^o)¹².

Uit de vergelijking van de artikelen WIB aanslagjaar 2014 met die van aanslagjaar 2015 kan worden vastgesteld dat de wijzigingen die de wet van 8 mei 2014 in het WIB aanbrengt, er precies voor zorgen dat de invoering van de gewestelijke personenbelasting, met inbegrip van de fiscale uitgaven – en dit zolang de gewesten zelf geen initiatief nemen – voor de belastingplichtigen neutraal zou zijn.

Aangezien de gewesten voor het aanslagjaar 2015 geen wijzigingen hebben aangebracht in de regelgeving van de fiscale uitgaven, zijn bijgevolg de tot en met 30 juni 2016 reëel ingekohierde bedragen van de fiscale uitgaven die van het aanslagjaar 2015 bij ongewijzigd beleid.

6 Gegevens overgemaakt door de minister van Financiën

Met brief van 28 oktober 2016 heeft de minister van Financiën de bedragen van de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015, vastgesteld tot en met 30 juni 2016, aan het Rekenhof overgemaakt.

De samenvattende tabel in de brief is gesteund op gedetailleerde lijsten. Die vermelden per gewest en per fiscale uitgave, uitgesplitst over belastingplichtige en echtgenoot, de aantallen en de bedragen van de belastingverminderingen en belastingkredieten die werden toegekend in de personenbelasting zowel als in de belasting niet-inwoners.

De lijsten zijn getrokken uit de databank waarmee de reële inkohierungen worden berekend. De gegevens werden door de Stafdienst voor Beleidsexpertise en –ondersteuning in samenwerking met de dienst gegevensbeheer van AAFisc grondig gecontroleerd¹³.

De gegevens zijn samengebracht in een tabel die als bijlage 3 is bijgevoegd.

Opmerking

Voor de fiscale uitgave 6^o *vernieuwing woningen zone positief grootstedelijk beleid* blijkt voor het aanslagjaar 2015 in geen van de drie gewesten een belastingvermindering te zijn toegekend. Dat komt doordat de gewesten geen zones voor positief grootstedelijk beleid hebben vastgelegd. Op federaal vlak dateert het laatste koninklijk besluit ter zake van 4 juni 2003, en dat besluit gold voor de kalenderjaren 2003 tot 2011.

¹² Voorheen WIB, art. 145/24, §1, thans art. 145/47. Het art. 145/24, §1, betreft nu een federaal overgangsregime voor energiebesparende uitgaven gedaan in 2011 en 2012.

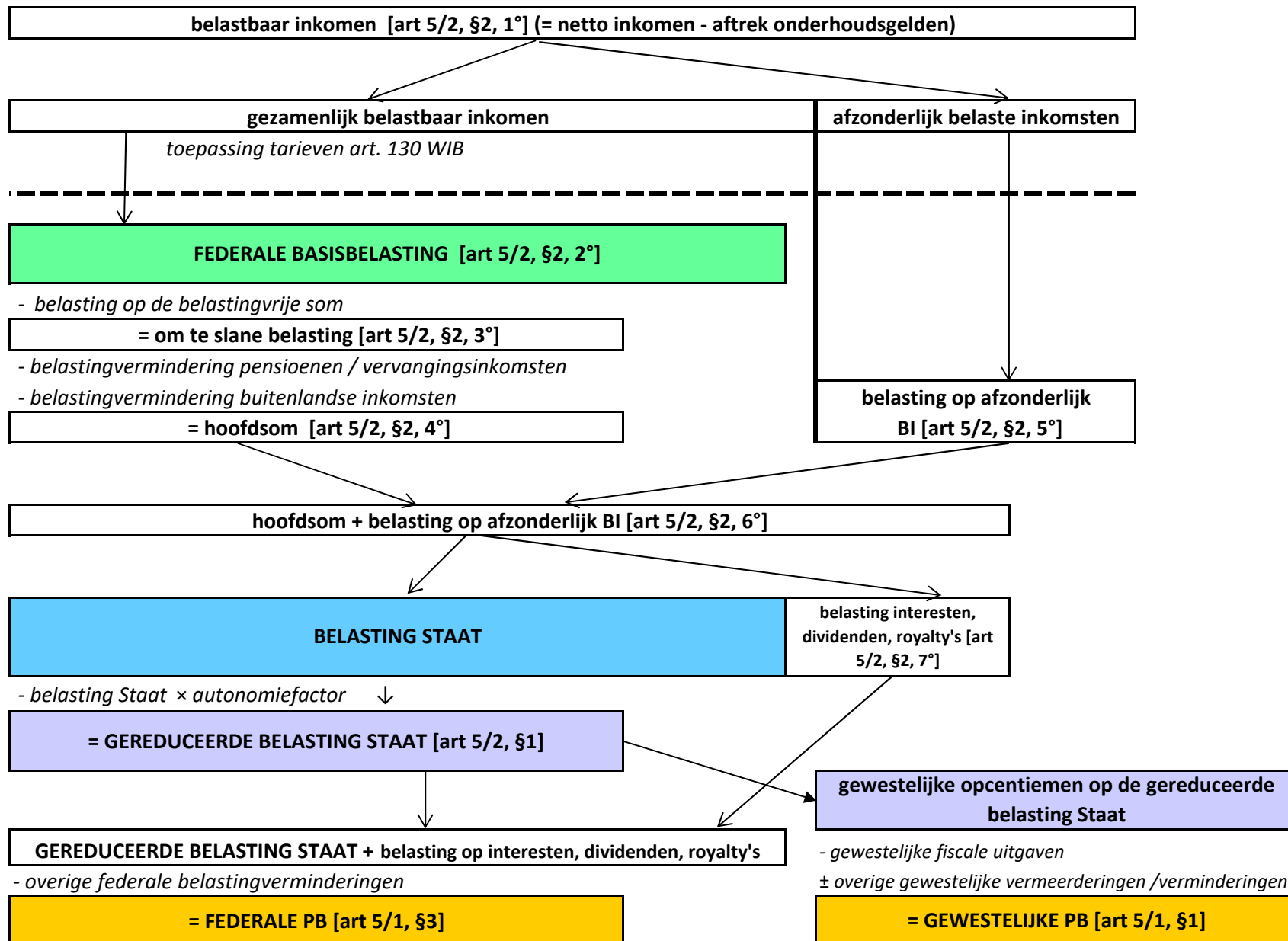
¹³ Daardoor zijn er nog kleine verschillen met de cijfers die bij de berekeningen voor de initiële begroting 2017 zijn gehanteerd.

7 Resultaat

Na vaststelling dat de fiscale uitgaven die tot en met 30 juni 2016 zijn ingehohierd, de fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015 bij ongewijzigd beleid vormen, en op grond van de gegevens die de minister van Financiën op 28 oktober 2016 aan het Rekenhof heeft overgemaakt, kunnen de definitieve bedragen van die fiscale uitgaven als volgt worden vastgesteld:

	Bedrag (in euro)
Vlaams Gewest	1.790.367.641,43
Waals Gewest	788.086.197,83
Brussels Gewest	148.931.850,20
Totaal	2.727.385.689,46

BIJLAGE 1 Berekening belasting Staat en federale en gewestelijke personenbelasting



BIJLAGE 2 Autonomiefactor [art. 5/2, §1, derde lid]

autonomiefactor = $\frac{A + B - C}{D}$	Bedragen A, B en C voor het begrotingsjaar 2015				Σ gewesten	
	Vlaams Gewest	Waals Gewest	Brussels Gewest			
<i>waarin:</i> A = totaal bedrag toegewezen PB art. 33 (juste retour)	9 335 543 995,77	4 167 979 363,57	1 225 260 005,76		14 728 783 365,10	A
B = 4/6 bedrag art. 35decies = 40% van de gewestelijke fiscale uitgaven					1 090 954 275,78	B
C ₁ = PB-sleutel = (toegewezenPB gewest art. 33) / A	63,38%	28,30%	8,32%		100,00%	
C ₂ = negatieve term gewest (art. 33bis)	2 988 431 469,09	1 260 772 231,72	580 109 108,89		4 829 312 809,70	
C ₃ = C ₂ /C ₁	4 714 878 932,56	4 455 310 224,43	6 973 459 798,57			
C = kleinste C ₃ van de drie gewesten					4 455 310 224,43	C
				teller =	11 364 427 416,45	A + B - C
D = belasting Staat aanslagjaar 2015, ontvangsten tot 31 december 2016				noemer =	45 535 568 056,04	D
				autonomiefactor =	24,957%	

Gewestelijke fiscale uitgaven en belasting Staat

Gewestelijke fiscale uitgaven aanslagjaar 2015 op 30 juni 2016 [art. 81ter, 1°]

<i>cf. Rapport van het Rekenhof van 21 december 2016</i>	2 727 385 689,46	40% =	1 090 954 275,78	B
--	-------------------------	-------	-------------------------	----------

Belasting Staat aanslagjaar 2015 ontvangsten tot 31 december 2016 [art. 81ter, 2°]

	belasting Staat (belastingberekening) [1]	verschuldigde gewestelijke PB [2]	gewestelijke PB ontvangsten [3]	inningspercentage [4] = [3] / [2]	ontvangsten [4] × [1]	
	45 929 427 490,39	9 231 130 026,91	9 151 970 153,83	99,1424682260%	45 535 568 056,04	D

Verlag van het Rekenhof over de vaststelling van de noemer van de autonomiefactor

Uitvoering van artikel 81ter, 2°, van de financieringswet

1 Inleiding

In uitvoering van artikel 81ter, 2°, van de financieringswet¹ heeft het Rekenhof onderhavig verslag opgesteld over de vaststelling van de noemer van de autonomiefactor bedoeld in artikel 5/2, §1, derde lid, 2°.

Zoals voorgeschreven door de bijzondere wet is dit verslag gebaseerd op de gegevens die de minister van Financiën met brief van 27 februari 2017 heeft voorgelegd. Het verslag is opgestuurd aan de minister van Financiën op 26 april 2017.

2 Noemer van de autonomiefactor en *belasting Staat*

De noemer van de autonomiefactor is in artikel 5/2, §1, derde lid, 2°, van de financieringswet gedefinieerd als: de *belasting Staat* van het aanslagjaar 2015 op basis van de ontvangsten geënd tot en met 31 december 2016.

In paragraaf 2 van hetzelfde artikel 5/2, is bepaald hoe de *belasting Staat* wordt berekend. Vertrekkend van het belastbaar inkomen van de belastingplichtige wordt deze grootheid in zeven stappen berekend. De *belasting Staat* is echter niet een eindresultaat maar slechts een intermediair bedrag in de belastingberekening.

Met toepassing van de autonomiefactor wordt de *belasting Staat* immers nog gereduceerd tot de *gereduceerde belasting Staat* die de basis vormt waarop vervolgens zowel de *federale* als de *gewestelijke* personenbelasting worden vastgesteld:

¹ Bijzondere wet van 16 januari 1989 zoals laatst gewijzigd door de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden.

- de *federale personenbelasting* wordt verkregen na toevoeging van de belasting op interesten, dividenden, royalty's en andere meerwaarden en na aanrekening van eventuele federale belastingverminderingen².
- op de *gereduceerde belasting Staat* worden de *gewestelijke opcentiemen* gevestigd³ die na aanrekening van de gewestelijke fiscale uitgaven en andere gewestelijke belastingverminderingen of –vermeerderingen resulteren in de *gewestelijke personenbelasting*.

Het schema van de berekening van de personenbelasting is weergegeven in bijlage 1 bij dit verslag.

Het bedrag van de *belasting Staat* kan bijgevolg wel als intermediaire term in de belastingberekening die leidt tot de uiteindelijk verschuldigde bedragen worden vastgesteld, maar daartegenover staan als zodanig geen geïnde ontvangsten. In hoofde van de belastingplichtige is de verschuldigde belasting immers de som van de *federale* en de *gewestelijke* personenbelasting en ontvangsten kunnen maximaal tot het beloop van dat bedrag worden geïnd.

De vaststelling van de *belasting Staat van het aanslagjaar 2015 op basis van de ontvangsten geïnd tot en met 31 december 2016*, kan dan slechts als volgt worden uitgevoerd:

- het totaalbedrag van de *belasting Staat* wordt verkregen door sommatie over alle belastingplichtigen van de overeenstemmende bedragen uit de belastingberekening van het aanslagjaar 2015;
- op dit bedrag wordt een inningspercentage toegepast, namelijk de verhouding tussen het totaal van ontvangsten inzake personenbelasting van het aanslagjaar 2015 geïnd tot en met 31 december 2016⁴ en het totaalbedrag van de verschuldigde personenbelasting vastgesteld tot op dezelfde datum.⁵

3 Gegevens overgemaakt door de minister van Financiën

Met brief van 27 februari 2017 heeft de minister van Financiën het totaalbedrag van de *belasting Staat* van het aanslagjaar 2015 en het inningspercentage van de personenbelasting op 31 december 2016 meegedeeld.

De *belasting Staat* is rechtstreeks uit de fiscale databanken van de belastingberekening afgeleid.

² Belastingverminderingen andere dan de belasting op de belastingvrije som, de belastingverminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten en de belastingverminderingen voor buitenlandse inkomsten, die hogerop in de belastingberekening ingebracht worden.

³ Op grond van artikel 81*quater*, 1°, bedragen de opcentiemen voor het aanslagjaar 2015 een percentage = $af/(1 - af)$ van de gereduceerde belasting Staat, waarin af de autonomiefactor voorstelt.

⁴ Waarbij uiteraard de voorafbetalingen en voorheffingen zoals de bedrijfsvoorheffing in rekening zijn gebracht.

⁵ Dit inningspercentage is vanzelfsprekend hetzelfde voor het federale als voor het gewestelijke deel van de personenbelasting.

Wat het inningspercentage betreft, heeft de Stafdienst voor beleidsexpertise en beleidsondersteuning van de FOD Financiën op vraag van het Rekenhof ook de bedragen van de verschuldigde *gewestelijke personenbelasting* (voor de drie gewesten samen) van het aanslagjaar 2015 en van de ontvangsten geïnd tot en met 31 december 2016 meegegeeld.

3 Resultaat

Op grond van die gegevens kan de noemer van de autonomiefactor, zijnde *de belasting Staat van het aanslagjaar 2015 op basis van de ontvangsten geïnd tot en met 31 december 2016*, als volgt worden vastgesteld:

<i>in euro</i>		
belasting Staat	[1]	45.929.427.490,39
verschuldigde gewestelijke personenbelasting	[2]	9.231.130.026,91
ontvangsten t.e.m. 31 december 2016	[3]	9.151.970.153,83
inningspercentage	[4] = [3] / [2]	99,1424682260%
noemer van de autonomiefactor	[1] × [4]	45.535.568.056,04

Aangezien na de vaststelling van de gewestelijke fiscale uitgaven van het aanslagjaar 2015⁶, de definitieve waarde van de teller van de autonomiefactor kon worden bepaald en thans de noemer is vastgesteld, kan de definitieve autonomiefactor bedoeld in artikel 5/2, §1, derde lid, van de financieringswet worden berekend:

teller	11.364.427.416,45
noemer	45.535.568.056,04
autonomiefactor	24,957%

Het detail van de berekening is als bijlage 2 bij dit verslag gevoegd.

⁶ Cf. het desbetreffende rapport van 21 december 2016 dat het Rekenhof in uitvoering van artikel 81ter,1°, van de financieringswet heeft opgesteld.