

Inventaris 2011 van de vrijstellingen, aftrekken en verminderingen die de ontvangsten van de staat beïnvloeden

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

Dit artikel herneemt met de welwillende toestemming van de diensten van de Kamer van Volksvertegenwoordigers de inleiding en de samenvatting van de laatste inventaris van de fiscale uitgaven. Het volledige document is gepubliceerd onder het referentienummer DOC 53 2521/002, Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers, Bijlage tot de Rijksmiddelenbegroting voor het begrotingsjaar 2013, *Inventaris 2011 van de vrijstellingen, aftrekken en verminderingen die de ontvangsten van de Staat beïnvloeden*.



Inhoudsopgave

1	Inleiding	9
2	Becommentarieerde resultaten	16
2.1	Globaal resultaat	16
2.2	De resultaten per belasting	20
2.2.1	Personenbelasting	20
2.2.2	Vennootschapsbelasting	21
2.2.3	Bedrijfsvoorheffing	21
2.2.4	Roerende voorheffing	22
2.2.5	Accijnzen	22
2.2.6	Registratierechten	22
2.2.7	Belasting over de toegevoegde waarde	23
2.3	Methodologische kanttekeningen	23
2.3.1	Personenbelasting	23
2.3.2	Bedrijfsvoorheffing	24
2.3.3	Roerende voorheffing	25
2.3.4	Accijnzen	25
2.3.5	Registratierechten	26
2.3.6	Belasting over de toegevoegde waarde	27

1 Inleiding

1. Deze inventaris is een actualisering van de lijst vervat in het advies van de Hoge Raad van Financiën aan de Minister van Financiën houdende een volledige inventaris van alle vrijstellingen, aftrekmogelijkheden en verminderingen die de ontvangsten van de Staat beïnvloeden. Dit op 25 juli 1985 ⁽¹⁾ uitgebrachte advies ligt aan de basis van de inventaris die elk jaar wordt aangepast om rekening te houden met de fiscale bepalingen die sinds die datum werden afgeschaft of bijgevoegd. De inventaris houdt daarenboven rekening, net als de vorige, met de bepalingen opgenomen in artikel 2 van de wet van 28 juni 1989 houdende wijzigingen van de wetten op de rijkscomptabiliteit.
2. Sommige van die *“vrijstellingen, aftrekmogelijkheden en verminderingen die de ontvangsten van de Staat beïnvloeden”* worden fiscale uitgaven genoemd. De Hoge Raad van Financiën heeft het begrip fiscale uitgave als volgt bepaald:

“Een minderontvangst wegens fiscale tegemoetkomingen voortvloeiend uit een afwijking van het algemeen stelsel van een gegeven belasting ten voordele van zekere belastingplichtigen of van zekere economische, sociale, culturele, ... activiteiten en die kan worden vervangen door een rechtstreekse betoelaging”.

Het begrip *“algemeen stelsel”* is dus het sleutelbegrip bij de definitie van fiscale uitgaven. Het wordt voor elke belasting apart bepaald.

3. De *personenbelasting* regelt de belasting van enigerlei inkomen, na aftrek van de kosten aangegaan om dat inkomen te verwerven of te behouden. Met uitzondering van de eenmalige inkomsten, roerende inkomsten en diverse inkomsten, worden inkomens globaal belast. Het algemeen stelsel omvat een definitie van de belastingeenheid en bepaalt hoe de fiscale draagkracht wordt bepaald in functie van de samenstelling van die belastingeenheid en van het aantal personen dat inkomsten aangeeft. De personenbelasting ziet erop toe dat het wereldwijde inkomen van de rijksinwoners belast wordt, rekening houdend met de dubbelbelastingverdragen en met de nationale wetsbepalingen gericht op het wegwerken of verminderen van dubbele belasting.
4. De *vennootschapsbelasting* bestaat in het belasten van bedrijfswinsten, ongeacht de aanwending daarvan, maar na het wegwerken van de dubbele belasting van de uitgekeerde en niet-uitgekeerde winsten en na aftrek van de vorige verliezen. De toepassingsmaatregelen van de internationale dubbelbelastingverdragen en de maatregelen uit de nationale wetgeving

¹ Zie jaarverslag 1985 van de Hoge Raad van Financiën, Belgische Staatsblad van 18 april 1986, blz. 5.320.

die hetzelfde doel nastreven, worden beschouwd deel uit te maken van het algemeen stelsel. De aftrek voor risicokapitaal wordt beschouwd als een bestanddeel van het algemeen stelsel: de invoering ervan houdt een wijziging van het algemeen stelsel in en beperkt zich niet tot een loutere afwijking van het eerder bestaande stelsel.

5. In principe wordt de *bedrijfsvoorheffing* door de werkgever ingehouden en integraal aan de Schatkist doorgestort. Zij wordt berekend op basis van regels die kunnen verschillen naargelang van de aard van de inkomsten. Deze regels vormen het algemeen stelsel en het ingehouden bedrag is dan integraal aanrekenbaar op de personenbelasting. De vrijstellingen van doorstorting die de werkgever kan genieten, zijn fiscale uitgaven.
6. De *roerende voorheffing* is een eindbelasting voor natuurlijke personen en voor personen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Voor vennootschappen blijft ze echter een voorschot op de eindbelasting. Vrijstellingen, tariefverlagingen en dergelijke inzake de als eindbelasting dienende roerende voorheffing worden dus beschouwd als fiscale uitgaven, tenzij ze tot doel hebben de dubbele belasting op internationaal vlak te vermijden of te verminderen. Een maatregel die de roerende voorheffing verlaagt of vrijstellingen invoert, wordt daarentegen niet beschouwd als een fiscale uitgave als de inkomenstrekker een vennootschap is die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting.
7. Het algemeen stelsel van de *accijnzen* bestaat erin dat er voor elk soort product een tarief wordt toegepast. De uitzonderingen of verminderingen die aan sommige verbruikers of in functie van het gebruik worden toegekend, zijn te beschouwen als fiscale uitgaven maar de verscheidenheid van de tarieven per soort product vormt een wezenlijk kenmerk van het algemeen stelsel. De vrijstellingen die door de Europese richtlijnen worden opgelegd, worden beschouwd deel uit te maken van het algemeen stelsel. De vrijstellingen die door België ingevoerd werden omwille van de door de Europese richtlijnen geboden mogelijkheden, worden daarentegen beschouwd als fiscale uitgaven.
8. De *registratierechten* worden gedefinieerd per belastbaar feit. De verscheidenheid van de rechten in functie van het belastbaar feit vormt een wezenlijk kenmerk van het algemeen stelsel maar de uitzonderingen of verminderingen die worden toegekend voor een gegeven recht zijn te beschouwen als fiscale uitgaven. Het inbrengrecht werd in 2006 tot 0 % gereduceerd. Dit tarief vertegenwoordigt bijgevolg het algemeen stelsel en de oude vrijstellingen van het evenredig recht worden niet meer beschouwd als fiscale uitgaven.

9. De *btw*, die steunt op het principe dat elke tussenpersoon in de schakel een zekere waarde toevoegt, regelt de belasting op de leveringen van goederen en diensten verricht op het nationaal grondgebied. De door de richtlijn opgelegde vrijstellingen vormen geen fiscale uitgaven maar maken logischerwijs deel uit van het algemeen stelsel. De vrijstellingen die door de richtlijn worden toegelaten en door België toegepast, worden beschouwd als fiscale uitgaven. De Europese regels laten een of meerdere verlaagde tarieven toe. De toepassing daarvan wordt beschouwd als fiscale uitgave. Meestal voldoen de verlaagde tarieven immers aan de basiskennmerken van een fiscale uitgave: ze hebben een stimulerend karakter en/of zijn afwijkingen “ten gunste van bepaalde belastingplichtigen of bepaalde economische, sociale en culturele activiteiten” en kunnen vervangen worden door directe subsidies.

10. Een fiscale uitgave is niet alleen een afwijking van het algemeen belastingstelsel; ze wordt ook gekenmerkt door het feit dat ze het gedrag van de belastingplichtigen wil wijzigen en dat die doelstelling ook bereikt zou kunnen worden door een rechtstreekse budgettaire betoelaging.

11. Het is onvermijdelijk dat er twijfelgevallen voorkomen of gevallen waarbij verschillende interpretaties mogelijk zijn als het erom gaat te oordelen of een bepaling al dan niet een fiscale uitgave vormt. De samenvattende tabellen in het xls-formaat verduidelijken of, ten opzichte van de voormelde definitie, de in aanmerking genomen bepalingen:
 - ▶ als een fiscale uitgave dienen te worden aangemerkt;
 - ▶ niet als dusdanig moeten worden bestempeld;
 - ▶ twijfel doen rijzen omtrent hun aard van fiscale uitgave.

12. De in de inventaris opgenomen fiscale bepalingen zijn die welke van toepassing zijn gedurende het jaar of aanslagjaar waarvoor de recentste becijferde ramingen beschikbaar zijn.

De recentste becijferde ramingen slaan op:

- ▶ het aanslagjaar 2011 voor de personenbelasting ⁽²⁾;
- ▶ het aanslagjaar 2011 voor de vennootschapsbelasting ⁽²⁾;
- ▶ het jaar 2011 voor de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing;
- ▶ het jaar 2011 voor de indirecte belastingen.

2 Toestand op 30 juni 2012 voor het aanslagjaar 2011.

De inventaris vermeldt eveneens de ramingen betreffende de vier voorgaande periodes om tot een evolutie over vijf jaren te komen. De samenvattende tabellen zijn beschikbaar in het xls-formaat op de website www.docufin.be (website van de Studie- en Documentatiedienst van de FOD Financiën).

In de tabellen die de verschillende op blz. 12 en volgende vermelde belastingen samenvatten, gebeuren de samenvoegingen en vergelijkingen tussen belastingen echter op basis van hetzelfde belastbare tijdperk.

13. De inventaris verschaft eveneens bijzonderheden aangaande het beginsel van de bepalingen die de aard van fiscale uitgaven hebben. De classificatie per doelstelling is dezelfde als de classificatie gebruikt voor de begrotingsuitgaven.

Deze classificatie is als volgt:

Autoriteitscel	1
Sociale cel	2
Sociale voorzorg	2.1
Gezin	2.2
Tewerkstelling en arbeid	2.3
Middenstand	2.4
Volksgezondheid	2.5
Andere	2.6
Economische cel	3
Spaarwezen en krediet	3.1
Onroerende goederen	3.2
Investerings van ondernemingen	3.3
Onderzoek en ontwikkeling	3.4
Landbouw	3.5
Verkeerswezen	3.6
Energie	3.7
Leefmilieu	3.8
Andere	3.9
Gemeenschappen en Gewesten	4

De verdeling van de kost van de fiscale uitgaven over de verschillende posten van deze classificatie moet in feite maar als een aanwijzing worden gezien. Dit soort pogingen tot indeling stelt inderdaad het delicate probleem van de economische weerslag van de belasting en van de fiscale aftrekmogelijkheden.

14. De becijfering gebeurt volgens de zogenaamde “minderontvangsten”-methode. Deze berekeningsmethode raamt het bedrag van de marginale minderontvangsten verbonden aan het bestaan van een bepaalde fiscale bepaling. De berekening wordt bijgevolg **per fiscale uitgave** uitgevoerd.

Het gaat hier om een statische ex-post berekening. Er wordt dus geen rekening gehouden met de afgeleide gedragseffecten die voortvloeien uit het bestaan van de bepaling. Doordat de becijfering bepaling per bepaling verricht wordt, worden sommige afgeleide “mechanische” effecten wel in rekening gebracht. Door het afschaffen van een belastingverlaging op het belastbare inkomen bij de personenbelasting kan bijvoorbeeld het tarief of het bedrag van een in een volgende fase toegekende belastingverlaging gewijzigd worden. Een ander voorbeeld van “mechanisch” effect vloeit voort uit het maximumbedrag dat gemeenschappelijk is aan twee belastingverminderingen. Dat geldt voor de levensverzekeringspremies en de kapitaalsaflossingen van hypothecaire leningen waarop de aftrek voor enige eigen woning niet van toepassing is. Een maximumbedrag van 2.080 euro (inkomsten 2010) wordt toegepast op het geheel van die uitgaven die recht geven op een belastingvermindering. De afschaffing van een van beide fiscale uitgaven impliceert dan ook dat het aandeel van de andere fiscale uitgave, dat vroeger het gemeenschappelijke maximumbedrag overschreed, volledig of gedeeltelijk onder dit maximumbedrag terugvalt. Daaruit volgt dat het samentellen van de kosten van de fiscale uitgaven voor een gegeven belasting maar een onvolkomen beeld geeft van het rendement dat bekomen zou worden door hun gezamenlijke afschaffing.

15. De toepassing van deze methode geschiedt als volgt:

- ▶ Inzake de personenbelasting worden de berekeningen, naargelang het geval, ofwel verricht op basis van het microsimulatiemodel SIRE, dat uitgaat van een representatief staal van 34.132 aangiften (SIRE inkomsten 2010), ofwel op basis van statistische gegevens opgesteld bij de inkohiering van de belasting.
- ▶ Inzake de vennootschapsbelasting worden de berekeningen, naar gelang van het geval, verricht ofwel op basis van het microsimulatiemodel MISis, dat uitgaat van een representatief staal van ongeveer 22.700 aangiften (MISis 2011), ofwel op basis van statistische gegevens opgesteld bij de inkohiering van de belasting.
 - ▷ De kosten van de vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing worden rechtstreeks afgeleid van de statistische gegevens betreffende de aangiften van de bedrijfsvoorheffing.
 - ▷ Voor de andere belastingen en taksen worden de weergegeven resultaten verkregen door een rechtstreekse toepassing van de normale tarieven op de verrichtingen die niet onderworpen zijn aan deze tarieven.

- ▷ Bij ontstentenis van gepaste en voldoende gegevens bij de belastingadministraties, worden externe gegevens gebruikt; dat is onder meer het geval wat de vrijgestelde inkomsten betreft.
16. Deze inventaris is een bijlage van de federale rijksmiddelenbegroting en heeft tot doel het parlement in te lichten over de kost van de fiscale uitgaven die door de federale overheid beslist zijn. De bedragen van “belastingaftrek, -vrijstelling of -vermindering” die door de Gewesten worden toegekend in het kader van hun bevoegdheden, zijn er dus niet in terug te vinden.
 17. Alle becijferde gegevens zijn uitgedrukt in miljoenen euro in de voormelde xls-tabellen. Een aanduiding “p.m.” betekent dat het bedrag lager is dan 20.000 euro. Een aanduiding “n.b./n.d.” betekent dat het bedrag niet kon worden berekend doordat er geen enkel statistisch gegeven beschikbaar was. De in het grijs afgebeelde zones geven aan dat de maatregel hetzij nog niet in werking is, hetzij niet langer van toepassing is.
 18. De beschrijving van de fiscale bepalingen die in de bijlagen is opgenomen, heeft betrekking op het laatste weergegeven jaar.

Enkele bijzonderheden moeten echter vermeld worden.

Voor de *personenbelasting* en voor de gemeenschappelijke bedragen die opgenomen worden in het hoofdstuk met betrekking tot de vennootschapsbelasting, worden de bedragen rechtstreeks geïndexeerd.

Wat betreft de vrijstelling van doorstorting van *bedrijfsvoorheffing*, worden de vrijstellingen van bv met betrekking tot bezoldigingen uitbetaald of toegekend aan studenten of jonge werknemers, niet opgenomen in de Inventaris. Deze vrijstellingen vormen immers geen minderontvangst *sensu stricto* aangezien de betrokken bezoldigingen lager zijn dan het belastbaar minimum.

Voor de *roerende voorheffing* dient er opgemerkt te worden dat er een verschil is tussen de samenvattende tabellen en de bijlagen omtrent de wettelijke bepalingen. Terwijl de samenvattende tabellen slechts de bepalingen oplijsten waarvoor de roerende voorheffing de eindbelasting vormt, beschouwen de bijlagen het geheel van de minderontvangsten met betrekking tot de roerende voorheffing.

Wat betreft het hoofdstuk betreffende de *accijnzen*, en in het bijzonder de *geharmoniseerde accijnzen of accijnsgoederen*, worden de door de Europese

richtlijnen opgelegde bepalingen geacht deel uit te maken van het algemeen referentiestel en worden zij niet beschreven in de Inventaris. Het gaat om de volgende Europese richtlijnen: Richtlijn 2003/96/EG voor energieproducten en elektriciteit, Richtlijnen 92/83/EG en 92/84/EG voor alcohol en alcoholhoudende dranken, Richtlijnen 92/79/EEG, 92/80/EEG en 95/59/EG voor gefabriceerde tabak, en tenslotte Richtlijn 2008/118/EG voor overbrengingen van accijnsgoederen.

Wat betreft de *belasting over de toegevoegde waarde*, wordt hetzelfde principe toegepast. De door de Europese Richtlijn 2006/112/EG opgelegde bepalingen worden niet meer in de Inventaris beschreven: zij behoren tot het Europese referentiestelsel en kunnen niet gewijzigd worden door België.

19. Het detail per Gewest van de ramingen met betrekking tot bepalingen die als fiscale uitgaven inzake personenbelasting worden beschouwd, wordt in een afzonderlijk hoofdstuk behandeld. Deze gewestelijke ramingen worden voor het laatste beschikbare jaar meegedeeld, d.w.z. voor het aanslagjaar 2011. De verdeling per Gewest wordt gemaakt op basis van de woonplaats van de belastingplichtige. Het Gewest is geen oorzakelijke factor, maar een element van indeling.

2 Becommentarieerde resultaten

2.1 Globaal resultaat

Zoals aangeduid in de inleiding, slaan de recentste ramingen uit de inventaris op het aanslagjaar 2011 (hetzij het jaar 2010 als belastbaar tijdperk) voor de personenbelasting en voor de vennootschapsbelasting, en op het jaar 2011 voor de gegevens inzake roerende voorheffing, bedrijfsvoorheffing en indirecte belastingen. De ramingen in deze inventaris zijn per belasting samengebracht; Tabel 1 bevat de ramingen van de fiscale uitgaven en Tabel 2 de ramingen van de verminderingen, vrijstellingen en aftrekbare sommen die gedacht worden deel uit te maken van het algemeen belastingstelsel en dus geen fiscale uitgaven vertegenwoordigen.

Tabel 1: Minder ontvangsten ingevolge de fiscale uitgaven

	In miljoenen euro						% gemidd. jaarlijkse groei sinds 2006
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
Personenbelasting	5.098,48	5.322,32	5.887,64	6.987,13	7.693,78	n.d./n.b.	10,80%
Vennootschapsbelasting	1.992,19	1.357,80	640,3	942,27	1.169,09	n.d./n.b.	-12,50%
Bedrijfsvoorheffing	495,88	948,48	1.380,55	1.899,73	2.564,55	2.717,71	40,50%
Roerende voorheffing - eindbelasting	522,3	501,18	619,96	548,13	515,74	542,95	0,80%
Accijnzen	2.249,33	1.632,75	1.852,68	1.814,04	2.148,70	2.080,25	-1,60%
Belasting over de toegevoegde waarde	6.416,84	7.145,17	7.279,72	7.971,43	8.899,26	9.038,63	7,10%
TOTAAL	16.775,02	16.907,71	17.660,85	20.162,72	22.991,12		8,20%

n.b. = niet beschikbaar

Wat de fiscale uitgaven betreft, belopen de minderontvangsten die gekwantificeerd konden worden, 22.991,12 miljoen euro in 2010, hetzij 6,5 % van het bbp. Deze minderontvangsten zijn voornamelijk gelokaliseerd bij twee belastingen, namelijk de personenbelasting en de btw.

Voor het geheel van de belastingen zijn de kwantificeerbare minderontvangsten over de periode 2006-2010 met gemiddeld 8,2 % per jaar toegenomen. De groeiritmes lopen evenwel sterk uiteen naargelang de belasting.

Behalve bij het specifieke geval van de bedrijfsvoorheffing, waarvoor de bijzonder sterke groei toe te schrijven is aan de geleidelijke invoering sinds 2005 van het stelsel inzake de vrijstelling van doorstorting, is de stijging van de kwanti-

ficeerbare minderontvangsten het grootst bij de personenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde, met gemiddelde jaarlijkse groeivoeten van respectievelijk 10,8 % en 7,1 % over de periodes 2006-2010 en 2006-2011.

Tabel 2: Minderontvangsten ingevolge belastingaftrek - vrijstelling of - vermindering die geen fiscale uitgaven zijn

	In miljoenen euro						% gemidd. jaarlijkse groei
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
Personenbelasting	18.998,74	18.790,06	19.561,57	22.048,20	22.299,42	n.d./n.b.	4,10 %
Vennootschapsbelasting	21.946,32	22.871,79	-15.098,25 (*)	16.252,21	15.593,53	n.d./n.b.	
Bedrijfsvoorheffing	0	0	0	0	0	0	-
Roerende voorheffing - eindbelasting	0	0	0	0	0	0	-
Accijnzen	0	0	0	76,7	72,61	72,81	-
Belasting over de toegevoegde waarde	0	0	0	0	0	0	-
TOTAAL	40.945,06	41.661,85	4.463,32 (*)	38.377,11	37.965,56		

n.b. = niet beschikbaar

(*) Zie hierna de uitleg over het negatieve teken in de vennootschapsbelasting en het lage globale resultaat van het jaar 2008.

Tabel 2 drukt de kost van de bepalingen die deel uitmaken van het algemeen belastingstelsel en dus niet als fiscale uitgaven beschouwd worden, uit in termen van minderontvangsten.

Wat de personenbelasting betreft, vindt men hier onder meer de aftrek voor beroepskosten, het huwelijksquotiënt, de aan de basis van belasting vrijgestelde schijf alsmede de bijkomende vrijstellingen die functie zijn van het aantal kinderen of van andere bijzondere gezinstoestanden.

Wat de vennootschapsbelasting betreft, hebben de bepalingen te maken met het wegwerken van de dubbele belasting (DBI en meerwaarden op aandelen), de aftrek voor risicokapitaal en de aftrek van vroegere verliezen.

De resultaten van het jaar 2008 werden sterk beïnvloed door de weerslag van de economische en financiële crisis. Er is namelijk voor dat jaar een negatief cijfer voor de vennootschapsbelasting. Dit is toe te schrijven aan het feit dat het nettoresultaat van de vrijstelling van de meerwaarden op aandelen en van de niet-aftrekbaarheid van de minderwaarden als "minderontvangsten" wordt geboekt. In een normale periode is er een nettostijging van de waarde van de aandelen en leidt de overeenkomende vrijstelling van VenB tot minderontvangsten. De sterke terugval van de beurskoersen in 2008 had het omgekeerde resultaat tot gevolg. Globaal beloopt de kwantificeerbare minderontvangst bijgevolg 4.463 miljoen euro voor het jaar 2008, hetzij 1,3 % van het bbp.

Globaal genomen bedragen de kwantificeerbare minderontvangsten 37.965,56 miljoen euro voor het jaar 2010, hetzij 10,7 % van het bbp. Wat betreft de belastingen waarvoor gegevens beschikbaar zijn, namelijk de personenbelasting en de vennootschapsbelasting, zijn de aftrekmogelijkheden, vrijstellingen en belastingverminderingen die deel uitmaken van het algemeen belastingstelsel, globaal genomen veel omvangrijker dan de fiscale uitgaven.

Tabel 3: Minderbelastingen ingevolge de fiscale uitgaven, in % van de opbrengst van de belasting

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Personenbelasting	15,80 %	15,70 %	16,50 %	19,60 %	21,30 %	n.d./n.b
Vennootschapsbelasting	18,90 %	12,00 %	6,40 %	10,70 %	11,50 %	n.d./n.b
Bedrijfsvoorheffing	1,50 %	2,70 %	3,70 %	5,10 %	6,80 %	6,90 %
Roerende voorheffing -eindbelasting	23,1 %	21,1 %	23,0 %	22,7 %	21,7 %	18,9 %
Accijnzen	37,1 %	25,9 %	30,0 %	30,0 %	31,6 %	32,2 %
Belasting over de toegevoegde waarde	28,5 %	30,1 %	30,3 %	33,9 %	35,5 %	34,5 %
TOTAAL	22,8 %	21,8 %	22,5 %	26,4 %	28,6 %	

Tabel 3 geeft de minderontvangsten weer in % van de opbrengst van de overeenstemmende belasting. Deze percentages worden berekend op de opbrengst "exclusief fiscale uitgaven": ze geven dus aan met hoeveel de opbrengst van een belasting mechanisch zou verhogen, ceteris paribus, als alle fiscale uitgaven waarvan de impact is kunnen gekwantificeerd worden, afgeschaft werden.

Wat betreft de personenbelasting, de bedrijfsvoorheffing en de belasting over de toegevoegde waarde, wordt er een duidelijke stijging van de kost van de fiscale uitgaven vastgesteld wanneer deze kost in % van de opbrengst van de belasting wordt uitgedrukt. Deze verhouding is de laatste jaren daarentegen stabiel voor de accijnzen en zij vertoont een dalende trend voor de roerende voorheffing. Wat de vennootschapsbelasting betreft, lijkt het dat zij opnieuw toeneemt sinds het dieptepunt van 2008.

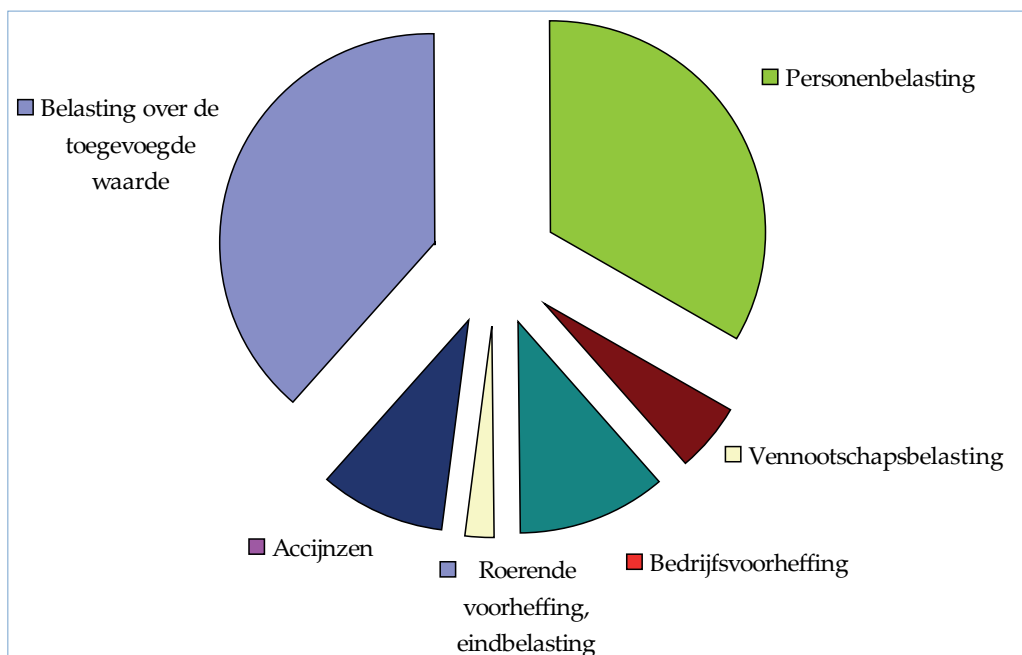
Tabel 4 vat de indeling per doelstelling samen. Zoals hieronder vermeld gaat het om indicatieve gegevens, aangezien het zeer moeilijk is de uiteindelijke economische weerslag van sommige fiscale uitgaven te bepalen. De classificatie per doelstelling bevat de minderontvangsten van de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de roerende voorheffing (eindbelasting), de bedrijfsvoorheffing, de accijnzen en de belasting over de toegevoegde waarde. De minderontvangsten met betrekking tot de registratierechten worden uitgesloten in de mate dat hun statuut van fiscale uitgaven gewijzigd werd door de vermindering tot 0% van het inbrengrecht in 2006.

Tabel 4: Indeling per doelstelling van de minderontvangsten 2010

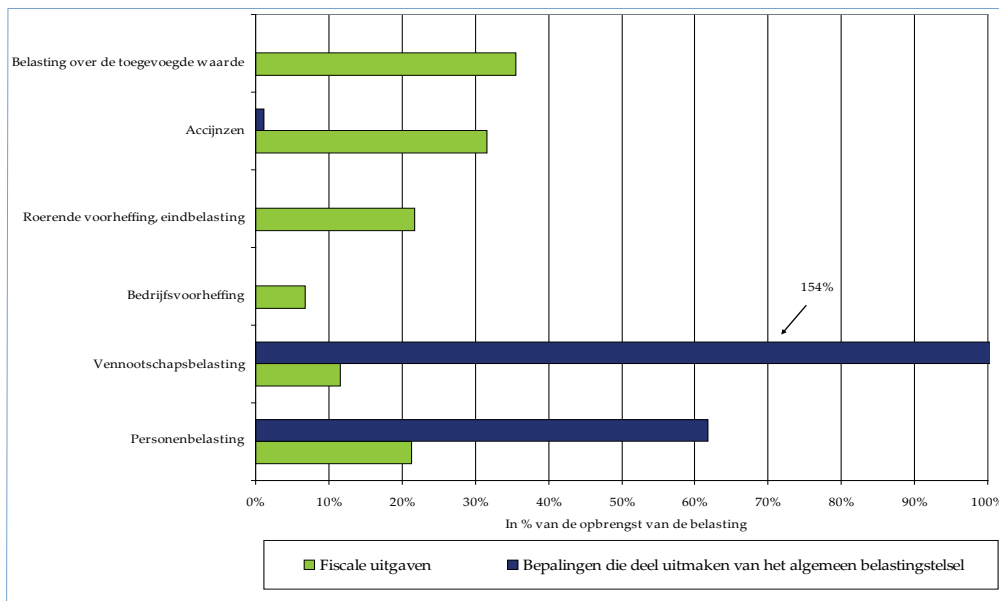
Minderontvangsten	In miljoenen euro	in % van het totaal
Autoriteitscel	361,01	2,00 %
Sociale cel	7 269,82	40,80 %
Sociale voorzorg	3 022,07	16,90 %
Gezin	137,54	0,80 %
Tewerkstelling en arbeid	2 068,06	11,60 %
Middenstand	219,22	1,20 %
Volksgezondheid	0	0,00 %
Andere	1 822,93	10,20 %
Economische cel	10 100,93	56,60 %
Spaarwezen en krediet	2 319,10	13,00 %
Onroerende goederen	2 957,73	16,60 %
Investeringen van ondernemingen	472,6	2,60 %
Onderzoek en ontwikkeling	1 100,77	6,20 %
Landbouw	3,72	0,00 %
Verkeerswezen	0	0,00 %
Energie en leefmilieu	958,23	5,40 %
Andere	2 288,80	12,80 %
Gemeenschappen en Gewesten	103,39	0,60 %

De fiscale uitgaven waarvan de minderontvangsten kunnen gekwantificeerd worden, beantwoorden vooral aan sociaal-economische doelstellingen. Op sociaal vlak hebben de belangrijkste doelstellingen betrekking op de sociale voorzorg en op de rubriek "tewerkstelling en arbeid" (5,1 miljard euro aan minderontvangsten voor beide posten). Op economisch vlak vertegenwoordigen de rubrieken "spaarwezen en krediet" en "onroerende goederen" het grootste deel van de kost van de fiscale uitgaven.

Grafiek 1: Minderontvangsten ingevolge de fiscale uitgaven Jaar 2010



Grafiek 2: Fiscale uitgaven en bepalingen die deel uitmaken van het algemeen belastingstelsel - Jaar 2010



2.2 De resultaten per belasting

2.2.1 Personenbelasting

De belastingverminderingen voor vervangings-inkomens zijn de belangrijkste post bij de fiscale uitgaven: 3.004 miljoen euro voor de inkomsten van het jaar 2010.

Daarna komen de belastingverminderingen voor het langetermijnsparen en voor onroerende beleggingen (2.687 miljoen euro voor de inkomsten van het jaar 2010). Dat bedrag bevat de verminderingen voor levensverzekeringspremies, de kapitaalsaflossingen van hypothecaire leningen, de aftrek voor de enige eigen woning, de betalingen voor het pensioensparen, de betalingen voor de verwerving van werkgeversaandelen en de persoonlijke bijdragen voor groepsverzekeringen.

Deze twee posten alleen al vertegenwoordigen 74 % van de kwantificeerbare minderontvangsten. Bij de andere belangrijke posten kunnen nog vermeld worden: de belastingvermindering voor de energiebesparende uitgaven en de omzetting ervan in een belastingkrediet voor sommige van die uitgaven (759 miljoen euro), de terugbetaling door de werkgever van de kosten van het woonwerkverkeer (319 miljoen euro), de belastingvermindering voor de met dienstcheques betaalde prestaties en de eventuele omzetting ervan in een belastingkrediet (200 miljoen euro), de belastingvermindering voor overuren (173

miljoen euro), de aftrek voor de kosten van kinderopvang (138 miljoen euro), het belastingkrediet op lage inkomsten uit beroepsactiviteit (119 miljoen euro), het stelsel van niet-recurrente resultaatgebonden voordelen (118 miljoen euro) en de aftrek van giften (65 miljoen euro).

De fiscale uitgaven waarvan de minderontvangsten kwantificeerbaar zijn, stegen over de periode 2006-2010 jaarlijks met gemiddeld 10,8 %. Hun aandeel in de overeenstemmende belastingopbrengst stijgt van 15,8 % tot 21,3 %.

2.2.2 Vennootschapsbelasting

Aangezien het uitdoven van het stelsel met betrekking tot de coördinatiecentra verder gaat, zijn de belangrijkste fiscale uitgaven nu het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (309 miljoen euro voor de inkomsten van het jaar 2010) en de belastingaftrek voor octrooi-inkomsten (219 miljoen euro in 2010). De forfaitaire buitenlandse belasting en de investeringsaftrek zijn ook belangrijke posten, met respectievelijk 146 en 75 miljoen euro in 2010.

2.2.3 Bedrijfsvoorheffing

De vrijstelling van doorstorting van bv met betrekking tot ploegen- of nachtarbeid en de structurele vermindering vormen verreweg de belangrijkste fiscale uitgaven.

Wat de ploegen- of nachtarbeid betreft, genereert de vrijstelling van doorstorting in 2011 een minderontvangst van 979 miljoen euro. De opeenvolgende stijgingen van het tarief van de vrijstelling (en subsidiair de uitbreiding van het toepassingsgebied tot de autonome overheidsbedrijven) verklaren de aanhoudende toename van deze fiscale uitgave.

De structurele vermindering veroorzaakt in 2011 een minderontvangst van bijna 935 miljoen euro, dat is bijna twee keer de minderontvangst van twee jaren geleden (470 miljoen euro). De verhoging van de structurele vermindering tot 1 % op 1 januari 2010 (oorspronkelijk 0,25 %) verklaart de sterke toename in de laatste jaren van de kost van deze fiscale uitgave.

Daarna komen de verschillende vrijstellingen van doorstorting die worden toegekend op het vlak van het wetenschappelijk onderzoek (560 miljoen euro in 2011). De uitbreiding van de categorieën van de betrokken onderzoekers of van de beoogde diploma's, alsmede de opeenvolgende verhogingen en vervolgens de uniformisering tot 75 % van het tarief van de vrijstelling van doorstorting in 2009, verklaren de regelmatige stijgingen van deze belangrijke fiscale uitgave.

De vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing betreffende de overuren stijgt van 74 miljoen euro in 2007 tot 123 miljoen euro in 2011; dit is toe te schrijven aan de combinatie van verschillende factoren: toename van de vrijstellingspercentages, opeenvolgende verhogingen van het aantal overuren dat in aanmerking wordt genomen en uitbreiding tot de autonome overheidsbedrijven.

2.2.4 Roerende voorheffing

In de samenvattende tabel worden slechts de minderontvangsten opgenomen waarbij de roerende voorheffing de eindbelasting is. De fiscale uitgaven met kwantificeerbare minderontvangsten zijn de vrijstelling van roerende voorheffing op de eerste schijf van 1.250 euro (niet geïndexeerd) van spaardeposito's (476 miljoen euro in 2011), de verzaking aan de inning van de roerende voorheffing in het kader van het pensioensparen (26 miljoen euro in 2011) en de vrijstelling op het aandeel van de dividenden dat aan de overheid of door een intercommunale, samenwerkingsverband of projectvereniging aan een andere intercommunale, samenwerkingsverband of projectvereniging wordt toegekend (bijna 41 miljoen euro in 2011, zie echter de methodologische nota op blz. 20 over de onderschatting van het bedrag).

2.2.5 Accijnzen

De belangrijkste fiscale uitgave komt voort uit de toekenning van een verlaagd tarief voor huisbrandolie (gasolie met hoog zwavelgehalte gebruikt als verwarmingsbrandstof). De minderontvangst bedraagt in 2011 1.502 miljoen euro en vertegenwoordigt op zich al bijna 72 % van de kwantificeerbare minderontvangsten. Daarna volgen de verlaagde tarieven voor gasolie en kerosine voor industriële en commerciële toepassingen (197 miljoen euro in 2011) en het verlaagde tarief voor gasolie met een laag zwavelgehalte gebruikt als verwarmingsbrandstof (186 miljoen euro in 2011). De terugbetaling van de professionele diesel vormt anderzijds een fiscale uitgave van 81 miljoen euro in 2011.

2.2.6 Registratierechten

De vermindering tot 0 % van het evenredige recht die samenhangt met de invoering van de aftrek voor risicokapitaal, vormt in 2010 met een bedrag van 50 miljoen euro de enige kwantificeerbare minderontvangst. Zij wordt echter niet beschouwd als een fiscale uitgave vermits het referentietarief thans 0 % bedraagt.

2.2.7 Belasting over de toegevoegde waarde

Zoals hierbovenvermeld worden alle toepassingsgevallen van de verminderde tarieven beschouwd als fiscale uitgaven. Onder de posten waarvan de kost apart wordt geïdentificeerd, vermelden we het verlaagd tarief van 6 % voor de vastgoedsector (1.845 miljoen euro voor het jaar 2011) en de vrijstellingen die de diensten van notarissen, advocaten en gerechtsdeurwaarders genieten. Deze laatste post bedraagt in 2011 217 miljoen euro.

De globale kost van de verlaagde tarieven bedraagt 8,7 miljard euro, hetzij 97 % van de kwantificeerbare fiscale uitgaven in de btw.

Het aandeel van de fiscale uitgaven btw in de overeenkomende belastingopbrengst stijgt de laatste jaren van 30,3 % in 2008 tot 34,5 % in 2011. De evolutie van de belastbare grondslag met betrekking tot het 6 %-tarief in de vastgoedsector en de invoering van het 12 %-tarief in 2010 in de horecasector, verklaren deze toename.

2.3 Methodologische kanttekeningen

2.3.1 Personenbelasting

Vrijstelling voor de kinderbijslag (PB, rubriek 15.1.)

De minderontvangst die uit de belastingvrijstelling van de kinderbijslag volgt, wordt berekend op basis van de, in voorkomend geval, tot de niet-ingekohierde huishoudens uitgebreide gegevensbank van het micro-simulatiemodel SIRE. De minderontvangst voor het jaar 2010 die daaruit resulteert, is gelijk aan 1.930 miljoen euro, of 33,5 % van de kinderbijslag die over dezelfde periode betaald is.

De raming van de minderontvangst werd gecorrigeerd voor de jaren vóór 2009 om rekening te houden met een coherente ramingsmethode voor de leeftijds-toeslagen.

Vrijstelling voor de oorlogspensioenen en -renten en renten toegekend aan invaliden uit vreedestijd (PB, rubrieken 15.2. en 15.9.)

Voorheen werd tegelijk een globale raming gemaakt voor zowel pensioenen en renten aan slachtoffers van de twee wereldoorlogen als voor renten aan invaliden uit vreedestijd.

Dankzij de gegevens aangebracht door de dienst Oorlogspensioenen is het mogelijk om de fiscale uitgave verbonden met de vrijstelling voor renten toegekend aan invaliden uit vreedestijd te onderscheiden van die welke verband houdt met de vrijstelling voor pensioenen en renten toegekend aan slachtoffers van de twee wereldoorlogen.

Pensioenen en renten toegekend in geval van blijvende ongeschiktheid, maar die geen herstel van een bestendig verlies aan beroepsinkomsten uitmaken (PB, rubriek 15.10.)

De vroeger toegepaste methode bestond erin het totaal van de jaarlijkse verzekeringsuitgaven voor blijvende arbeidsongeschiktheid van het Fonds voor de Beroepsziekten te nemen, en daarop het marginale tarief toe te passen om de fiscale uitgave met betrekking tot die vrijstelling te ramen.

De raming werd gecorrigeerd zodat alleen rekening gehouden wordt met de jaarlijkse vergoedingen voor een blijvende arbeidsongeschiktheidsgraad van 20 % of minder.

De vrijstelling van de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van hun onderneming (PB, rubriek 15.16.) resulteert niet in een verlies maar in een winst aan ontvangsten. Met het referentiestelsel zou de participatie belastbaar zijn in de personenbelasting en aftrekbaar in de vennootschapsbelasting. De fiscale uitgave is dan ook gelijk aan de opbrengst van de taxatie in de personenbelasting verminderd met enerzijds het aftrekbare bedrag in de vennootschapsbelasting en anderzijds de opbrengst van de bevrijdende belasting.

2.3.2 Bedrijfsvoorheffing

Ten opzichte van de vorige Inventaris werden de bedragen van het jaar 2010 met betrekking tot de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing gecorrigeerd om rekening te houden met de laattijdige stortingen van bedrijfsvoorheffing.

De fiscale uitgave betreffende de structurele vermindering wordt buiten "Sociale Maribel" geraamd, in de mate dat de storting aan de Sociale Maribelfondsen

de opeenvolgende verhogingen van de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor de non-profitsector neutraliseert.

2.3.3 Roerende voorheffing

Vrijstelling van rv op het gedeelte van de dividenden die toegekend of toegewezen worden aan de overheid of door een intercommunale, samenwerkingsverband of projectvereniging aan een andere intercommunale, samenwerkingsverband of projectvereniging (rv, rubriek 1.1.)

Het bedrag van 41 miljoen euro voor het jaar 2010 moet als onderschat worden beschouwd wegens het ontbreken van informatie in de gebruikte gegevensbasis (Belfirst) over de vergoeding van het kapitaal en de uit te keren winst van de intercommunales.

Vrijstelling rv op de eerste schijf van spaardeposito's (rv, rubriek 2.6.)

De methode toegepast om de vrijstelling van roerende voorheffing op de eerste schijf van de inkomsten uit spaardeposito's te ramen, bestond erin de interesten te berekenen uitgaande van de driemaandelijke variatie van de uitstaande bedragen en de reeks rentetarieven (getrouwheidspremie inbegrepen) die door de Nationale Bank van België in haar Statistisch Tijdschrift gepubliceerd was. Een roerende voorheffing van 15 % werd daarna toegepast op die rentetarieven.

Aangezien die reeks niet meer gepubliceerd wordt, wordt nu de reeks impliciete rentevoeten op gereguleerde spaardeposito's gebruikt, berekend als kwartaalgemiddelden (bron: NBB).

2.3.4 Accijnzen

Raming van de fiscale uitgaven met betrekking tot energieproducten en elektriciteit (Accijnzen, rubriek A.)

Een nieuwe ramingsmethode werd vanaf het jaar 2004 toegepast. Voor de berekening van de fiscale uitgaven met betrekking tot energieproducten en elektriciteit bestaat de evaluatiemethode erin een referentietarief vast te leggen voor elk soort product; de fiscale uitgave wordt geëvalueerd door de verbruikte hoeveelheden te vermenigvuldigen met het verschil tussen het referentietarief en het verminderde tarief.

Het gebruikte referentietarief is een volledig tarief waarin de accijns, de bijzondere accijns, de controleretributie en de bijdrage op de energie worden opgenomen.

Vroeger had de voornaamste geraamde minderontvangst betrekking op het verminderde tarief voor gasolie voor wegvervoer met als referentie de totale belasting inzake accijnzen en gelijkgestelde rechten voor benzine, maar deze minderontvangst werd niet als een fiscale uitgave beschouwd.

De nieuwe methode bepaalt een referentietarief voor elk type energieproduct. De in aanmerking genomen productgroepen zijn: benzine, onvermengde gasolie wegvervoer met een laag zwavelgehalte, onvermengde gasolie wegvervoer met een hoog zwavelgehalte, met FAME aangevulde gasolie wegvervoer, zware stookolie, kerosine gebruikt als motorbrandstof en LPG-methaan.

Voor benzine is er geen berekening van de fiscale uitgave aangezien alle benzineproducten worden beschouwd als specifieke producten, ongeacht hun octaan-, lood- en/of zwavel- of bio-ethanolgehalte.

Dit geldt ook voor alle soorten gasolie voor wegvervoer, ongeacht hun zwavel- of FAME-gehalte zijn het eveneens specifieke producten.

Er worden echter fiscale uitgaven berekend voor de verschillende doeleinden of categorieën van gebruikers van eenzelfde product (industriële of commerciële doeleinden of gebruik als verwarmingsbrandstof); dit geldt zowel voor gasolie als voor kerosine, zware stookolie of LPG-methaan.

Voor de jaren 2008 en 2009 gaat het om ramingen op basis van vastgestelde ontvangsten en verdeelsleutels omdat niet alle volumegegevens beschikbaar waren.

Voor de andere in de Inventaris vermelde jaren, namelijk 2007, 2010 en 2011, werden de berekeningen rechtstreeks uitgevoerd op basis van de beschikbare volumegegevens.

2.3.5 Registratierechten

Vermindering van het evenredige recht tot 0% (Registratie-, hypotheek- en griffierechten, rubriek A.1.)

De raming van de fiscale uitgave is een onderschatting omdat zij enkel gebaseerd is op de rekeningen van de niet-financiële ondernemingen.

Specifieke vrijstellingen van het evenredig recht (Registratie-, hypotheek- en griffierechten, rubriek A.2.)

De meeste van de in rubriek A.2. vermelde vrijstellingen vervielen ingevolge de vermindering van het evenredig recht tot 0 % (namelijk sinds 1 januari 2006). De wettelijke bepalingen blijven echter bestaan in het W. Reg.

Voor het jaren 2007 en volgende wordt, wat deze specifieke vrijstellingen betreft, dan ook geen bedrag opgenomen in de samenvattende tabel van de becijferde ramingen. Voor het jaar 2006 worden de bedragen wel opgenomen voor zover het zou kunnen gaan om saldi van verrichtingen met betrekking tot het jaar 2005.

2.3.6 Belasting over de toegevoegde waarde

0 %-tarief "kranten en weekbladen" (Belasting over de toegevoegde waarde, rubriek A.1.)

De reeks van de fiscale uitgave met betrekking tot het 0%-tarief voor kranten en weekbladen werd herraamd om rekening te houden met een verlies aan ontvangsten ten opzichte van het 21 %-tarief en niet meer ten opzichte van het 6 %-tarief, gezien de verandering van het referentiestelsel volgens welke alle verminderde tarieven voortaan worden beschouwd als fiscale uitgaven.

Bouw- en horecasector

Er dient genoteerd te worden dat de ramingen, op basis van de btw-aangiften, van de fiscale uitgaven betreffende de bouw- en de horecasector uitgaan van een gering aandeel van dubbeltellingen. Dubbeltellingen komen slechts voor in de mate dat goederen en diensten niet aan de eindconsument geleverd worden maar aan andere btw-plichtige tussenpersonen. De bruto verkopen van zowel

de eerste als de tweede leverancier worden immers in het aangiftenbestand opgenomen. Bovendien werd er geen rekening gehouden met de creditnota's.

Tarieven van 6 % en 12 % in de bouwsector (Belasting over de toegevoegde waarde, rubrieken A.2 en A.3)

De vorige reeks werd herzien voor de jaren 2002 tot 2010. Ze is thans gebaseerd op de btw-aangiften tegen 6 % en 12 % uit de bouwsector en de aanverwante sectoren die aan de hand van de NACE-classificatie geïdentificeerd konden worden.

De in aanmerking genomen NACE-codes zijn:

- ▶ de codes 20-26-28-45-70 (NACE-classificatie 2002) voor de ramingen van de jaren 2002 tot en met 2007,
- ▶ de codes 16-23-25-41-42-43-68 (NACE-classificatie 2008) voor de ramingen voor de jaren 2008 tot en met 2011.

Tarieven van 6 % en 12 % in de horecasector (Belasting over de toegevoegde waarde, rubrieken A.2 en A.3)

Deze fiscale uitgaven werden geraamd op basis van de btw-aangiften tegen 6 % en 12 % voor de horecasector die geïdentificeerd wordt door middel van de NACE-classificatie. Het gaat respectievelijk om code 55 overeenkomstig de NACE-classificatie 2002 en codes 55 en 56 overeenkomstig de huidige NACE-classificatie (NACE 2008).