

Rapport

*20 jaar Vlaams fiscaal beleid
De impact op gezinnen en ondernemingen*

Inhoud

Inleiding en leeswijzer	3
Samenvatting en krachtlijnen van het rapport.....	5
Hoofdstuk 1 – Vlaamse belastingen, een algemeen overzicht.....	10
1. De gewestbelastingen ingedeeld volgens juridische basis.....	10
2. De gewestbelastingen ingedeeld volgens economische basis	14
3. De Vlaamse belastingen in verhouding tot de totale fiscale en parafiscale ontvangsten van de overheid	17
Hoofdstuk 2 – Vlaams fiscaal beleid in de praktijk	20
1. Algemeen overzicht	20
2. De belangrijkste maatregelen en hervormingen: detailanalyse van enkele gewestbelastingen	25
3. De personenbelasting	48
Hoofdstuk 3 – financiële raming van de maatregelen en hervormingen	51
1. Algemeen.....	51
2. Een aanzet tot becijfering	56
Bijlage 1 – uiteenlopende erfenisrechten in de gewesten, enkele simulaties.....	72
Bijlage 2 – hervormingen en maatregelen, aanzet tot becijfering.....	75

Inleiding en leeswijzer

Sedert de staatshervorming van 1988 – 1989 hebben de gewesten een zekere fiscale bevoegdheid. Bij de achtereenvolgende fasen in de staatshervorming werd die bevoegdheid uitgebreid en bijgestuurd. In beperkte mate in het begin van de jaren '90 (Sint - Michielsakkoord), substantiëler in 2001 met de hervorming van Lambermont. Bij toekomstige communautaire onderhandelingen zijn – zeker langs Vlaamse kant – hoge verwachtingen geformuleerd over een verdere uitdieping van die fiscale autonomie.

In dit rapport willen we deze 20 jaar fiscale bevoegdheid – en vooral de toepassing ervan - evalueren. We doen dat vanuit twee invalshoeken:

- Wat heeft Vlaanderen met die fiscale bevoegdheid aangevangen? Bevoegdheid die overigens in de jaren '90 op heel wat punten beperkter was dan wat na de hervorming van 2001 mogelijk was. Welke klemtonen werden gelegd en in welke mate heeft Vlaanderen met de genomen maatregelen en doorgevoerde hervormingen de fiscale druk beïnvloed en wijzigingen aangebracht aan de vroegere federale belastingen? Heeft Vlaanderen al of niet een ander beleid gevoerd dan de twee overige gewesten?
- Wat is de feitelijke weerslag van het gevoerde beleid op de belastingen die gezinnen en ondernemingen betalen? Voor zover de beschikbare data het toelaten proberen we na te gaan wat de weerslag is geweest op deze afzonderlijke belastingplichtigen, en desgevallend op specifieke groepen daarbinnen. De beschikbaarheid van data is daarbij echter een onvermijdelijke en belangrijke beperking. Deze analyse proberen we zoveel als mogelijk uit te voeren voor de gehele periode, maar omwille van beperkte beschikbaarheid van cijfermatige gegevens blijft de becijfering voor de jaren '90 grotendeels buiten beeld.

Dergelijke evaluatie wijkt af van andere analyses die vooral een antwoord willen geven op de vraag of regionalisering van de fiscale bevoegdheden al of niet geleid heeft tot netto positieve welvaartseffecten. De theorie over regionalisering van fiscale bevoegdheid verwijst in dat verband naar mogelijke baten en kosten. Baten bijv. onder de vorm van "betere afstemming van het beleid op regionale voorkeuren en behoeften", "grotere accountability van de beleidsvoerders" en kosten bijv. onder de vorm van "gevaar voor uitholling van de belastingopbrengsten (race – to – the – bottom)" of " concurrentievervalsing". We zullen daar bij het algemeen overzicht enige verwijzingen naar maken, maar onze evaluatie mikt naast een beleidsrelevant overzicht van wat er precies aan maatregelen en hervormingen is doorgevoerd op een beoordeling ervan vanuit het oogpunt van de concrete belastingplichtigen.

Onze evaluatie heeft ook – afgezien van enige algemene verwijzingen en situering – uitsluitend betrekking op de gewestelijke fiscaliteit. Dat heeft een aantal belangrijke gevolgen. De lokale belastingen blijven buiten beschouwing, alsook het beleid dat de Vlaamse overheid daar eventueel over heeft uitgewerkt en gevoerd. Vanaf 2002 beoefenen de gewesten de administratieve voogdij uit over de lokale overheden, inclusief het financieel en budgettair beleid ervan. Zonder afbreuk te kunnen doen aan de fiscale autonomie die de lokale overheden hebben kunnen de gewesten richting geven aan het fiscaal beleid van de gemeenten en provincies. We zullen daar enige verwijzingen naar maken, maar ten gronde is deze bevoegdheid niet geëvalueerd. Onze evaluatie gaat ook niet (opnieuw afgezien van enige algemene situering) over wat in Vlaanderen aan fiscale en parafiscale lasten wordt betaald, maar uitsluitend over wat in Vlaanderen wordt betaald voor lasten waarvan de hoogte en de structuur in hoofdzaak bepaald worden door de Vlaamse overheid. Belastingen of bijdragen die worden geregeld door de overheid op federaal niveau, maar in het kader van de financiering van gewesten en gemeenschappen bestemd zijn voor de Vlaamse gemeenschap blijven eveneens buiten beschouwing.

En tenslotte focust deze evaluatie in hoofdzaak op de belastingen die het Vlaamse gewest heeft overgenomen van de federale overheid. De eigen gewestelijke fiscaliteit die vooral tot uiting is gekomen op het vlak van de milieuheffingen blijft voor een groot stuk buiten beschouwing.

Leeswijzer

Hoofdstuk 1 situeert de fiscale en parafiscale lasten waarvoor de Vlaamse overheid bevoegd is in het geheel van de fiscale en parafiscale lasten.

In hoofdstuk 2 worden de belangrijkste hervormingen en maatregelen die de Vlaamse overheid de afgelopen 20 jaar heeft doorgevoerd samengevat en besproken. Er wordt in het bijzonder gefocust op de wijzigingen die zijn aangebracht aan de oorspronkelijke regelgeving en er wordt kort aangegeven hoe deze hervormingen en maatregelen al of niet afwijken van wat de andere gewesten hebben aangevangen met hun bevoegdheid.

In hoofdstuk 3 wordt gepoogd de hervormingen en de maatregelen zoveel mogelijk te becijferen op hun impact die ze hebben op de lasten die gezinnen en ondernemingen moeten betalen.

Het geheel wordt voorafgegaan door een bondige samenvatting van de belangrijkste bevindingen en de krachtlijnen die uit de analyse kunnen worden afgeleid.

Samenvatting en krachtlijnen van het rapport

1. Wat is het gewicht van de Vlaamse fiscaliteit in de totale fiscale en parafiscale lasten?

Met de staatshervorming van 1988 – 1989 kregen de gewesten een zekere fiscale bevoegdheid die vanaf 2002 substantieel werd uitgebreid en verdiept in de kader van de Lambermonthervorming. De gewesten hebben sedertdien naast hun grondwettelijke bevoegdheid om eigen gewestbelastingen in te stellen via de Bijzondere Financieringswet (BFW) een verregaande autonomie verkregen over 12 vroegere federale belastingen en ze hebben bovendien de mogelijkheid om binnen redelijk strakke grenzen enige bevoegdheid uit te oefenen op de personenbelasting (PB, die via de BFW een samengevoegde belasting is geworden). Op basis van de grondwettelijke bevoegdheid hebben de gewesten in hoofdzaak sedert de jaren '90 een stelsel van milieuheffingen ingesteld.

Deze fiscale autonomie maakt van de gewesten nog geen hoofdrolspeler in het beheren en regelen van de totale fiscale en parafiscale ontvangsten. De gewesten zijn (en met inbegrip van de bijdrage voor de Vlaamse zorgverzekering) - gemeten in opbrengst – in 2008 goed voor 5,24 % van de totale fiscale en parafiscale lasten. Dat is een stijging ten opzichte van 2002 met 0,63 % - punt, stijging die ondermeer te maken heeft met de versterking van de bijdragen voor de zorgverzekering, maar vooral met de dynamiek van sommige belastingen waarvoor de gewesten verantwoordelijk zijn. In de meest recente jaren is er sprake van enige daling van dit aandeel (wat dan weer te maken heeft ondermeer met de herklassering van een groot deel van de waterheffingen die niet langer als een belasting worden beschouwd). Het gewicht van de gewesten in de totale fiscale en parafiscale lasten is te vergelijken met het gewicht van de finale uitgaven (dus exclusief overdrachten aan andere overheden) van de gewesten en gemeenschappen in de totale uitgaven van de gezamenlijke overheid: ongeveer 21,5 %.

Vlaanderen neemt ongeveer 57 % van de belastingen en bijdragen van "gewesten en gemeenschappen" voor zijn rekening. Precieze cijfers over het belang van de "Vlaamse belastingen" in het geheel van de fiscale en parafiscale lasten die Vlaamse gezinnen en ondernemingen betalen zijn niet voorhanden. Op basis van een aantal hypothesen kunnen we bij benadering ramen dat de Vlaamse gemeenschap voor iets meer dan 4,9 % de fiscale en parafiscale lasten in Vlaanderen bepaalt (geraamd voor 2007). Dit niveau is vergelijkbaar met de impact van de lokale belastingen (hoofdzakelijk gemeenten, maar ook provincies). De verhouding tussen de Vlaamse belastingen en het Vlaamse BRP is lichtjes afnemend, maar voor een stuk is dat ook bepaald door zekere herschikkingen van inkomsten (waterheffingen zijn sedert 2005 bijdragen in de waterprijs geworden). Deze daling is overigens geen correcte weerspiegeling van de evolutie van de impliciete aanslagvoet. De schenkingsrechten zijn bijv. spijs een substantiële daling van de aanslagvoeten in opbrengsten bijzonder fel gestegen.

De gewesten nemen vooral de in België expliciet bestaande vermogensheffingen voor hun rekening (successierechten en schenkingsrechten). Ze zijn goed voor bijna 30 %

van de fiscale opbrengsten van de Vlaamse overheid. Bijna 61 % van de totale fiscale opbrengsten horen thuis onder de indirecte belastingen, een belangrijk deel daarvan (2/3^o) heeft te maken met transactiebelastingen bij overdracht van onroerend goed. De directe belastingen (en dan uitsluitend t.a.v. huishoudens de verkeersbelasting gecorrigeerd voor forfaitaire verminderingen en belastingkredieten op de PB) bedragen in Vlaanderen ongeveer 10 % van de totale fiscale ontvangsten. Dat was het geval in 2008, in 2009 zal dat aandeel nog afnemen door het groter gewicht van de forfaitaire vermindering op de PB (jobkorting) in dat jaar.

2. Heeft Vlaanderen het verschil gemaakt?

Al van bij het begin heeft het Vlaamse beleid stappen gezet om haar fiscale bevoegdheid aan te wenden en te verdiepen. In de eerste helft van de jaren '90 werd vooral de basis gelegd van de milieuheffingen. Naar het einde van de jaren '90 en tot juist voor de Lambermonthervorming is in belangrijke mate werk gemaakt van wat als een essentieel kenmerk van het Vlaamse beleid kan beschouwd worden: een streven naar een veel efficiëntere inning van de belastingen zowel vanuit het oogpunt van de overheid als vanuit het oogpunt van de belastingplichtigen (hervormingen successierechten en overname inning en hervorming van de onroerende voorheffing). In deze periode werden ook de successierechten meer afgestemd op gewijzigde samenlevingsvormen en werden de eerste stappen gezet naar lastenverlagingen in het bijzonder ook via de onroerende voorheffing.

Vanaf 2002 is door uitbreiding van de fiscale bevoegdheden en gekoppeld aan een substantiële herfinanciering van de gemeenschappen explicieter ingezet op algemene en deels doelgerichte lastenverlagingen. Een beleid dat in de vorige legislatuur werd geconsolideerd en ondermeer heeft geleid tot de invoering en substantiële versterking van de jobkorting. Vanaf 2001 – 2002 werd ook de eerste "Vlaamse sociale bijdrage" voor de Vlaamse zorgverzekering ingevoerd.

De financieel economische crisis heeft dat beleid voor een stuk teruggeschroefd, maar dan uitsluitend via het selectiever maken van de jobkorting. Voor de eerstkomende jaren wordt nu in belangrijke mate de focus verlegd naar een nieuwe overname van inning van gewestbelastingen (de verkeersbelastingen) en de daarmee parallel beoogde hervorming van deze belastingen.

Vlaanderen heeft hiermee duidelijk het verschil gemaakt. Met uitzondering van de verkeersbelastingen heeft Vlaanderen de belangrijkste overgeërfde belastingen op essentiële punten grondig gewijzigd. Daarmee is niet alleen het verschil gemaakt met de vroegere federale regelgeving. Er is op een aantal vlakken ook een duidelijk ander pad bewandeld dan in de andere gewesten. Meer in het algemeen kan trouwens gesteld worden dat Vlaanderen ook nog na 2002 (wanneer ook de andere gewesten fiscaal actiever zijn geworden) een voortrekkersrol heeft gespeeld en in sommige hervormingen ook gevolgd is door de andere gewesten, het meest expliciet voor de hervorming van de schenkingsrechten. Dat geldt zeker voor Brussel, minder voor Wallonië.

Opvallend is wel de veel meer uitgesproken nadruk op algemene lastenverlaging in Vlaanderen in vergelijking met de andere gewesten. De gunstiger budgettaire situatie van de Vlaamse gemeenschap heeft daar duidelijk meer mogelijkheden toe geboden. De andere gewesten zijn op dat vlak duidelijk minder ver kunnen gaan, hebben zich veel meer moeten toelagen op doelgerichte verlagingen of hebben de afschaffing van sommige belastingen moeten compenseren met de instelling van nieuwe belastingen.

Bovendien is de impact van de algemene lastenverlagingen duidelijk substantiëler geweest dan in de andere gewesten.

Bij sommige hervormingen heeft Vlaanderen nieuwe elementen in het fiscaal instrumentarium ingebracht: de meeneemrechten in de registratierechten, de voetvrijstellingen voor "First buyers" in dezelfde registratierechten (nog explicieter toegepast in Brussel), de schrapping van de gezinswoning voor de langstlevende partner in de successierechten. Voor overdrachten van familiale ondernemingen en aandelen in familiale ondernemingen hebben de gewesten redelijk vergelijkbare formules uitgewerkt. Wel legt Vlaanderen bij de overdrachten via nalatenschappen strengere continuïteitsvoorwaarden inzake tewerkstelling op en is de invoering van het nultarief voor schenkingen dat in Wallonië van toepassing is niet gevolgd. De strengere continuïteitsvoorwaarden in de overdrachten via nalatenschappen zijn evenwel tijdelijk opgeschort. Alle gewesten hebben t.a.v. de onroerende voorheffing die ondernemingen moeten betalen – inzonderheid voor materieel en outillage – lastenverlagingen doorgevoerd. Vlaanderen heeft daarin het voortouw genomen al vanaf het einde van de jaren '90. Sedert recente hervormingen zitten in ieder geval Vlaanderen en Wallonië in een uitdoofscenario (grotendeels) van de onroerend goedbelasting op investeringen in machines.

Vlaanderen heeft overigens ook op een aantal domeinen mogelijke opportuniteiten onbenut gelaten. In tegenstelling met Wallonië is nog geen werk gemaakt van enige hervorming van de verkeersbelastingen (in het bijzonder dan de belasting op inverteerstelling). De "institutionele drempels" onder de vorm van verplichte interregionale samenwerkingsakkoorden zijn daar een belangrijke verklaring voor. Een mogelijke substantiële stap voorwaarts is met de overname van deze belastingen mogelijk op de korte termijn. Meer doelgerichte aanpassingen in het kader van ruimtelijk en stedelijk beleid zijn nog niet echt aan de orde geweest, wat bijv. in het Brussels hoofdstedelijk gewest wel het geval was. Ook daarvoor is het wachten op aangekondigde hervormingen. En de afgelopen jaren hebben ook uitgewezen dat de toetsing van de regionale belastingshervormingen aan de Europese regelgeving niet zonder problemen verloopt. Ook daaraan zal het Vlaams beleid nog extra zorg moeten besteden.

Sedert 2002 oefenen de gewesten de administratieve voogdij uit over de lokale besturen. Daarmee hebben zij ook een instrument in handen om meer expliciet richting te geven aan het fiscaal beleid van deze lokale besturen, uiteraard zonder afbreuk te doen aan de fiscale autonomie ervan. Zelfs rekening houdend met de initiatieven uit de vorige legislatuur (fiscaal pact) overheerst de indruk dat op dit vlak Vlaanderen duidelijk minder actief is geweest dan Wallonië.

3. **Wat is de impact van het Vlaams fiscaal beleid op de lasten die gezinnen en ondernemingen betalen?**

Het overzicht van de hervormingen en maatregelen laat er geen twijfel over bestaan: gezinnen en ondernemingen betaalden anno 2009 voor belastingmateries en transacties die onder de gewestelijke belastingen ressorteren uitgesproken minder in vergelijking met een regelgeving die ongewijzigd zou gebleven zijn. De becijfering daarvan en de spreiding ervan over gezinnen en ondernemingen en binnen gezinnen en ondernemingen de spreiding over specifieke doelgroepen is erg moeilijk. De beschikbare gegevens vertonen daarvoor te veel hiaten om dat erg accuraat te doen.

Op basis van enkele redelijke hypothesen (voor een toelichting zie hoofdstuk 3 van dit rapport) kunnen we bij benadering toch enige impact aangeven. Het blijft echter een orde van grootte en geen exacte raming. Abstractie makend van de ingevoerde milieuhetfingen (inclusief de bijdragen via de waterfactuur ongeveer € 325 mln) zouden volgens onze ramingen de Vlaamse gezinnen en ondernemingen bij het niveau aan belastbare basis anno 2009 in dat jaar € 2,2 mld meer lasten hebben moeten betalen in vergelijking met een regelgeving waarbij alle doorgevoerde hervormingen en maatregelen waren achterwege gebleven. Een deel daarvan (ongeveer € 190 mln) zou betrekking hebben op lokale opcentiemen (deels ten laste genomen door het Vlaams gewest). Het grootste deel daarvan zou terecht gekomen zijn bij gezinnen: ongeveer 1,9 mld, de rest bij ondernemingen (€ 220 mln). De impact t.a.v. de ondernemingen is overigens voor een belangrijk stuk gerealiseerd via de weerslag van Vlaamse maatregelen op de lokale opcentiemen. Deze lastenverlaging op jaarbasis is echter geen structurele lastenverlaging. Er zitten belangrijke eenmalige maatregelen in. Voor de gezinnen in eerste instantie het hoge niveau aan jobkorting dat in 2009 via de bedrijfsvoorheffing is toegekend (€ 539 mln), voor de ondernemingen de tijdelijke vrijstelling van provinciale opcentiemen in de onroerende voorheffing (€ 45 mln). De impact van forfaitaire maatregelen (in min en in plus) t.a.v. de gezinnen zou voor de totale impact uitkomen op ongeveer 55 %, maar daarin speelt de forfaitaire vermindering op de PB van 2009 zwaar mee. Het netto resultaat is een forfaitaire lastenverlaging die kan beschouwd worden als een maatregel die de progressiviteit van het gehele Vlaamse belastingspakket in zekere mate heeft versterkt. De overige impact kan worden beschouwd als neutraal (in geval van wijzigingen aan evenredige rechten) of als regressief (deel van de maatregelen in de successierechten en maatregelen in de schenkingsrechten).

Deze ramingen geven een orde van grootte op jaarbasis en bij een regelgeving 2009. Sommige hervormingen en maatregelen zijn bijzonder moeilijk te ramen, zelfs op een benaderende wijze (bijv. de tariefwijzigingen in de successierechten). De raming gaat ook uit van het niveau aan belastbare grondslag zoals die effectief kon gemeten worden in 2009. Een dergelijke hypothese houdt echter geen rekening met het positieve effect dat de hervormingen en de maatregelen kunnen hebben op de belastingsgrondslag. De daarmee eventueel gerealiseerde terugverdieneffecten zijn buiten beschouwing gebleven en daardoor houdt de raming onvermijdelijk een gevaar voor overschatting in. Het niveau aan belastbare grondslag kan en zal in meerdere of mindere mate ook beïnvloed zijn door de getroffen maatregelen. We mogen aannemen dat het niveau van geregistreerde schenkingen van roerende goederen duidelijk minder groot zou geweest zijn bij ontstentenis van de substantiële verlaging van de schenkingsrechten. De opsplitsing van onroerende en roerende goederen in de nalatenschappen "rechte lijn, echtgenoten en samenwonenden) zal aangifte van roerende goederen in de nalatenschappen bevorderd hebben (effect dat overigens volledig uitdooft). Het is niet uitgesloten dat de vastgoedmarkt in Vlaanderen iets minder expansief zou geweest zijn bij hogere rechten dan nu het geval is. Het integreren van dergelijke gedragswijzigingen is echter bij de beschikbare gegevens niet uit te voeren.

4. Conclusies en aanbevelingen

De hier geraamde impact van de hervormingen en maatregelen in de afgelopen twee decennia van Vlaams fiscaal beleid is substantieel. Niettemin moeten we dat voor een stuk nuanceren: een belangrijk deel daarvan is niet structureel en de geraamde impact moet ook in perspectief geplaatst worden t.a.v. de groei van de Vlaamse begroting in

het algemeen (tussen 2004 – 2009 een uitgavenstijging van ongeveer € 5 mld op geconsolideerde basis). Dat sluit niet uit dat de financiële stromen tussen “gezinnen - ondernemingen” en “Vlaamse overheid” hierdoor op een grondige wijze worden beïnvloed¹. Met deze hervormingen en maatregelen werden uiteenlopende doelstellingen beoogd. Een analyse van de mate waarin deze doelstellingen werden gerealiseerd en van de beoogde baten (in termen van bijv. hogere werkzaamheid, meer investeringen, meer mobiliteit op de woningmarkt, ...) begint met een degelijke becijfering van de impact ervan. De Vlaamse overheid stelt dergelijke becijfering niet voorop en beschikt blijkbaar ook niet over voldoende data om een dergelijke becijfering uit te voeren. De SERV beveelt dan ook aan dat op korte termijn daar werk wordt van gemaakt. Het stramien dat in dit rapport wordt aangehouden kan daarvoor eventueel worden gebruikt. In ieder geval is het volgens de SERV van groot belang om bij de komende begrotingen veel explicieter werk te maken van een degelijke “inventaris van fiscale uitgaven” en daaraan bij de bespreking van de middelenbegroting meer aandacht te besteden. De SERV wil in ieder geval op grond van dergelijke inventaris en analyse ervan meer ten gronde de inhoud van het fiscaal beleid evalueren.

¹ In 2009 inkomens – en kapitaaloverdrachten vanuit de Vlaamse overheid naar gezinnen en ondernemingen ongeveer € 6 mld, inkomens – en kapitaaloverdrachten vanuit gezinnen en ondernemingen naar de Vlaamse overheid ongeveer € 4,6 mld. Het spreekt vanzelf dat deze balans grondig beïnvloed is door de beperkte fiscale bevoegdheid van de deelgebieden. Het aandeel dat de gewesten en gemeenschappen via de Bijzondere Financieringswet ontvangen van de federale overheid is hierbij buiten beschouwing gelaten.

Hoofdstuk 1 – Vlaamse belastingen, een algemeen overzicht

Voorafgaand aan een bespreking van het effectief gevoerde beleid geven we in dit hoofdstuk een algemeen overzicht van de Vlaamse belastingen (en heffingen). We geven een korte bespreking van de juridische basis van de Vlaamse belastingen. We delen de belastingsontvangsten in volgens de belangrijkste soorten belastingen en tenslotte situeren we de Vlaamse belastingsopbrengsten tegenover het geheel van de fiscale en parafiscale ontvangsten van de overheid op de verschillende overheidsniveaus.

1. De gewestbelastingen ingedeeld volgens juridische basis

We onderscheiden² drie soorten belastingsbevoegdheden:

- ten eerste gewestelijke bevoegdheid op belastingen die werden overgedragen vanuit de federale overheid;
- ten tweede de bevoegdheid die de gewesten kunnen uitoefenen op een samengevoegde belasting (de personenbelasting, PB);
- en ten derde de belastingen en heffingen die Vlaanderen autonoom heeft ingevoerd.

De eerste twee bevoegdheden zijn aan de gewesten toegekend en worden geregeld in de Bijzondere Financieringswet (BFW, 1989). De derde bevoegdheid is bij de staatsvorming van 1988 aan de gewesten (en principieel, maar zonder praktisch gevolg ook aan de gemeenschappen) toegekend via de grondwet.

1.1. Federale belastingen overgedragen aan gewesten (BFW – “oneigenlijke gewestbelastingen”)

Met de BFW van 1989 werden 7 bestaande federale belastingen omgevormd tot gewestelijke belastingen (zie onderstaande overzichtje). Met het Sint-Michielsakkoord van 1993 werd daar nog een belasting aan toegevoegd (milieutaksen). Op de eerste plaats regelde de BFW de toewijzing van de opbrengsten van deze belastingen. In principe werd – op basis van de loca-

² We beperken deze juridische analyse tot de meest elementaire zaken. Er is voldoende literatuur beschikbaar waarin de juridische aspecten van de gewestelijke belastingsbevoegdheid uit de doeken wordt gedaan. Overigens is de juridische invalshoek tot nu toe veruit het meest aan bod gekomen. Een economische analyse – afgezien van een aantal studies in het kader van de steunpunten en de budgettaire analyses – is veel minder aan de orde geweest.

lisatie van de belastbare materie – de opbrengst volledig toegewezen aan de afzonderlijke gewesten. Op die regel waren er enkele uitzonderingen: de registratierechten op verkopen van onroerende goederen werden maar gedeeltelijk toegewezen aan de gewesten (iets meer dan 41 %), de opbrengst van de verkeersbelasting bleef federaal en de milieutaksen zijn niet in de praktijk omgezet.

Met het Sint-Michielsakkoord (1993) werd het kijk en luistergeld ingevoerd als gemeenschapsbelasting: met dien verstande dat de federale overheid verder de normatieve bevoegdheid uitoefende en dat de gewesten konden instaan voor de inning van deze belasting.

Voor 2002	Vanaf 2002
1° spelen en weddenschappen	1° spelen en weddenschappen
2° automatische ontspanningstoestellen	2° automatische ontspanningstoestellen
3° slijterijen	3° slijterijen
4° successierecht en recht van overgang bij overlijden	4° successierecht rijksinwoners en recht van overgang bij overlijden van niet rijksinwoners
5° onroerende voorheffing	5° onroerende voorheffing
6° registratierecht op overdracht ten bezwarende titel van onroerende goederen (opbrengst gedeeltelijk) (hoofdstuk IV, afdeling 1 wetboek registratierechten)	6° registratierecht op overdracht ten bezwarende titel van onroerende goederen exclusief inbrengen vennootschappen
	7° registratierecht op vestiging hypotheek in België onroerend goed (a) en op verdelingen en afstand onder bezwarende titel (b) (hoofdstuk IV, afdeling 6 en afdeling 10)
	8° registratierecht op schenkingen (roerend en onroerend) (hoofdstuk IV, afdeling 12)
	9° kijk – en luistergeld
7° verkeersbelasting op autovoertuigen (opbrengst nihil)	10° verkeersbelasting op autovoertuigen
	11° belasting op inverkeerstelling
	12° eurovignet
8° milieutaksen	

Voorts voorzag de BFW t.a.v. de gewesten enige normatieve bevoegdheid voor de overgedragen gewestelijke belastingen, uiteraard beperkt tot belastingen waarvan de opbrengst volledig aan de gewesten werd toegewezen. In de praktijk was die bevoegdheid echter beperkt tot de tarieven en werd ook de mogelijkheid voorzien dat de gewesten zelf instonden voor de inning van de betrokken belastingen (met toepassing van federaal bepaalde procedureregels).

Met de Lambermont-hervorming van 2001 werd het pakket gewestelijke belastingen en de bevoegdheid erover fors uitgebreid. De gewestelijke belastingen werden met 5 belastingen uitgebreid (4 extra federale belastingen en het kijk en luistergeld), de milieutaksen werden opnieuw een federale belasting. De opbrengst van deze belastingen werd voortaan volledig aan de gewesten toegewezen en met uitzondering van de bepaling van de belastbare materie werden de gewesten volledig bevoegd voor de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de vrijstellingen. Het feit dat de gewesten niet bevoegd zijn voor de belastbare materie heeft als

praktisch gevolg dat zij de betrokken belasting niet kunnen afschaffen³ en de belastbare materie ook niet kunnen onderwerpen aan een andere belasting.

De uitoefening van de normatieve bevoegdheid is aan enige beperkingen onderworpen. In geval van de onroerende voorheffing blijft het federaal kadastraal inkomen (KI heffingsgrondslag voor de onroerende voorheffing, maar ook voor de inkomsten uit onroerende goederen in de PB) een bevoegdheid van de federale overheid⁴. En voor de belastingen t.a.v. verkeer (verkeersbelasting, BIV en eurovignet) geldt de verplichting om voorafgaandelijk een samenwerkingsakkoord af te sluiten met de andere gewesten vanaf het ogenblik dat er vennootschappen mee gemoeid zijn. Dergelijke voorafgaande samenwerkingsakkoorden gelden niet indien een gewest uitsluitend een eigen regeling uitwerkt voor natuurlijke personen⁵.

Met uitzondering van het kijk en luistergeld en in Vlaanderen de onroerende voorheffing (vanaf het aanslagjaar 1999) en in Wallonië de "spelbelastingen" (spelen en weddenschappen, slijterijen en ontspanningstoestellen, vanaf 1 januari 2009) worden alle gewestelijke belastingen nog geïnd door de federale overheid die er dan ook de procedureregels voor bepaalt. De vorige Vlaamse regering had - overeenkomstig de regels van de BFW - de federale overheid in kennis gesteld van het voornemen om vanaf 2010 voortaan ook de drie verkeersbelastingen zelf te innen volgens eigen procedureregels. Deze doelstelling bleek te ambitieus en de huidige regering heeft de overname verschoven naar januari 2011.

1.2. Gewestelijke bevoegdheid t.a.v. de personenbelasting (BP, geregeld in de BFW)

De personenbelasting (PB) is sedert 1989 een samengevoegde belasting, wat impliceert dat principieel zowel de federale overheid als de gewesten bevoegdheid hebben op deze belasting. Bij een samengevoegde belasting is er niet alleen sprake van verdeling van de belastingopbrengsten zoals bij gedeelde belastingen (BTW en PB t.a.v. de gemeenschappen). Spijts de uitbreiding n.a.v. het Lambermontakkoord blijft die gewestelijke bevoegdheid nog altijd redelijk beperkt. Bovenop wat al kon voor 2002 (opcentiemen en kortingen die gelden voor alle belastingplichtigen) beschikken de gewesten ook over de mogelijkheid om belastingverminderingen of vermeerderingen toe te passen voor zover die gebonden zijn aan hun materiële bevoegdheden. Deze laatste maatregelen moeten worden toegepast op alle belastingplichtigen voor zover ze voldoen aan de voorwaarden die daaraan gekoppeld worden (bijv.

³ wel op een nultarief plaatsen en feitelijk de belasting afschaffen, wat het geval geweest is met het kijk en luistergeld en de belasting op de slijterijen.

⁴ In theorie lijkt het wel mogelijk dat de gewesten voor hun onroerende voorheffing overgaan tot de vaststelling van een eigen gewestelijk heffingsgrondslag.

⁵ Samenwerkingsakkoorden impliceren niet per definitie dat de gewesten hetzelfde doen, maar er moet wel een akkoord zijn over de eventueel uiteenlopende maatregelen.

inkomen uit arbeid hebben). Tot voor 2002 was de toepassing van de gewestelijke bevoegdheid onderworpen aan de voorafgaande federale goedkeuring. Na 2002 is dat – afgezien van een akkoord over de procedures - niet meer het geval. Maar ze blijven wel onderworpen aan een voorafgaande mededeling (aan de federale overheid en aan de andere gewesten) en aan een specifieke toetsingsprocedure via het Rekenhof. Deze toetsing moet in het bijzonder slaan op een aantal zaken die expliciet als beperkende voorwaarden zijn opgelegd in de BFW: de budgettaire draagwijdte van de maatregelen moet binnen de marge blijven van 6,75 % van de opbrengsten in het betrokken gewest en de maatregelen moeten in overeenstemming zijn met de voorwaarden inzake progressiviteit. Deze toetsing ex ante sluit uiteraard niet uit dat er via een procedure bij het Grondwettelijk Hof ex post nog een annulatieberoep wordt ingesteld.

1.3. Door Vlaanderen autonoom ingevoerde belastingen of heffingen (“eigenlijke of autonome gewestbelastingen”)

Zoals elke overheid beschikken de gewesten en de gemeenschappen over de bevoegdheid om belastingen in te voeren. Voor de gemeenschappen is dat louter theoretisch omwille van de feitelijke niet – uitvoerbaarheid van de fiscale autonomie door het ontbreken van een on-dubbelzinnige territoriale afbakening. Voor de gewesten is die autonomie wel reëel, met dien verstande dat – buiten de overgedragen gewestelijke belastingen van de BFW – de gewesten geen belastingen mogen heffen op materies die reeds het voorwerp uitmaken van een federale belasting. Daartegenover staat dat ook de federale overheid niet bevoegd is om belastingen te hebben op materies “water en afval” die tot de gewestelijke bevoegdheden behoren.

Het is dan ook op die terreinen dat de gewesten – en in het bijzonder ook Vlaanderen – fiscaal bijzonder actief zijn geweest.

Een – voor de belastingplichtige – niet onbelangrijk verschil tussen de “oneigenlijke gewestbelastingen” en deze categorie van belastingen is de wisselwerking met de federale inkomensbelasting, in het bijzonder de vennootschapsbelasting. Ondernemingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting kunnen in het kader van die belasting de betaalde belastingen voor “oneigenlijke gewestbelastingen” als aftrekbare kosten inbrengen. Voor de eigenlijke gewestbelastingen (bijv. milieuheffingen) is dat niet het geval.

2. De gewestbelastingen ingedeeld volgens economische basis

2.1. Soorten belastingen

De nationale rekeningen (INR) verdelen de fiscale ontvangsten van de overheid in drie grote categorieën:

- directe belastingen of de belastingen op inkomen en vermogen
- indirecte belastingen of belastingen op productie en invoer
- en vermogensheffingen of kapitaalbelastingen.

Naast de fiscale ontvangsten zijn uiteraard de sociale bijdragen (parafiscale ontvangsten) van groot belang in de totale lasten die vanuit de economie overgedragen worden aan de overheid.

Toegepast op de fiscale en parafiscale ontvangsten van de Vlaamse gemeenschap (in de praktijk dus op basis van de fiscale bevoegdheid van het gewest) is de verdeling (2007 – 2008, gegevens over realisaties in 2009 nog niet bekend) zoals in tabel I, bron overheidsrekeningen INR en eigen berekeningen.

De directe belastingen van de Vlaamse gemeenschap bestaan uit twee belastingen: het gedeelte van de verkeersbelasting ten laste van de gezinnen (wordt in de nationale rekeningen forfaitair op 67 % van de totale verkeersbelasting geplaatst) en de impact van de bevoegdheid op de personenbelasting (PB), in de praktijk is dat een negatief bedrag (met name de jobkorting die in 2007 voor het eerst via de bedrijfsvoorheffing is verrekend). In 2007 zijn die directe belastingen (netto dus na aftrek van de jobkorting) goed voor € 437 mln, in 2008 voor € 406 mln (9 tot 10 % van de totale Vlaamse belastingen). De vermindering heeft voor een belangrijk stuk te maken met de stijgende impact van de jobkorting. In de andere gewesten zijn er nog twee belastingen die onder de directe belastingen worden geklasseerd, maar in Vlaanderen niet voorkomen (kijk – en luistergeld in Wallonië en gewestelijke forfaitaire belasting in Brussel ingevoerd naar aanleiding van de afschaffing van het kijk – en luistergeld).

De “indirecte belastingen” worden ingedeeld in “productgebonden belastingen” en “niet productgebonden belastingen”.

In de eerste categorie horen verbruiksbelastingen en belastingen op transacties thuis. De registratierechten (op verkopen van onroerend goed, op hypothecaire inschrijvingen, op verdelingen) zijn de belangrijkste, naast de belasting op de inverkeerstelling van voertuigen (personenwagens en boten voor particulier gebruik). De waterheffingen betaald door de gezinnen

horen hier ook onder thuis, maar zijn grotendeels vervangen door bijdragen in de waterfactuur van de drinkwatermaatschappijen (en zijn dus niet langer meer een onderdeel van de fiscale ontvangsten van de Vlaamse gemeenschap en overigens ook geen ontvangsten meer van de overheid).

Tabel 1 verdeling van de fiscale en parafiscale ontvangsten van de Vlaamse gemeenschap (2007 - 2008, in € mln, %)

	2007		2008	
1. directe belastingen	436,9	10,19%	406,1	9,25%
1.1 huishoudens	(436,9)	10,19%	(406,1)	9,25%
Belastingen inkomen	-(121,1)	-(2,82%)	-(168,9)	-(3,85%)
Verkeersbelasting gezinnen kijk en luistergeld gewestelijke forfaitaire belasting	(558,0)	(13,02%)	(575,0)	(13,09%)
1.2 vennootschappen				
1.3 andere sectoren				
2. indirecte belastingen	2.675,7	62,41%	2.673,1	60,86%
productgebonden belastingen	2.059,5	48,04%	2.041,5	46,48%
Waterheffingen	(5,2)	(0,12%)	(1,9)	(0,04%)
Registratierechten	(1.827,0)	(42,62%)	(1.788,4)	(40,71%)
Belasting op de inverkeerstelling	(207,5)	(4,84%)	(227,8)	(5,19%)
kansspelen en weddenschappen	(19,8)	(0,46%)	(23,4)	(0,53%)
niet productgebonden belastingen	616,2	14,37%	631,6	14,38%
Onroerende voorheffing (Nat P)	(77,8)	(1,81%)	(82,0)	(1,87%)
Onroerende voorheffing (Venn)		(0,00%)		(0,00%)
Openingsbelasting	(0,1)	(0,00%)	(0,1)	(0,00%)
belasting eigenaars gebouwen				
Verkeersbelasting bedrijven	(274,8)	(6,41%)	(283,2)	(6,45%)
automatische ontspanningstoestellen	(36,2)	(0,85%)	(36,4)	(0,83%)
Eurovignet	(75,1)	(1,75%)	(77,2)	(1,76%)
Afvalstoffenheffing	(52,4)	(1,22%)	(54,9)	(1,25%)
Heffing op mest	(10,7)	(0,25%)	(7,6)	(0,17%)
Waterheffingen	(84,8)	(1,98%)	(86,0)	(1,96%)
Andere belastingen op productie	(4,2)	(0,10%)	(4,1)	(0,09%)
3. kapitaalbelastingen	1.137,1	26,52%	1.275,7	29,04%
Successierechten	(913,0)	(21,30%)	(1.066,5)	(24,28%)
Schenkingsrechten	(224,0)	(5,23%)	(209,2)	(4,76%)
4. werkelijke sociale premies	37,6	0,88%	37,6	0,86%
5. totaal (=1 + 2 + 3 + 4)	4.287,2	100,00%	4.392,5	100,00%
pm bijdrage Vlaamse zorgverzekering	(106,9)		(109,0)	

De tweede categorie (niet productgebonden belastingen) bevat naast de milieuheffingen (afvalstoffen, mestheffingen en waterheffingen bedrijven) de verkeersbelastingen betaald door bedrijven (eigenlijke verkeersbelasting en eurovignet), ook nog de onroerende voorheffing en belastingen op ontspanningstoestellen. De onroerende voorheffing is op Vlaams niveau nog uitsluitend een belasting voor de gezinnen (bedrijven betalen wel de gemeentelijke en provinciale opcentiemen). Het totaal van de indirecte belastingen is in 2007 goed voor € 2,67 mld (of 62 % van de totale Vlaamse belastingen), in 2008 quasi evenveel. In het lijstje staat nog een belasting (eigenaars gebouwen) die in Vlaanderen niet voorkomt, maar uitsluitend in het Brussels hoofdstedelijk gewest.

De "kapitaalbelastingen" bevatten de successierechten en de schenkingsrechten, goed voor € 1,14 mld (of 26,5 % van de totale Vlaamse belastingen), in 2008 zijn die opgelopen tot € 1,28 mld.

De "sociale premies" zijn bijdragen (werkgevers en werknemers) die betaald worden voor het VRT – pensioenfonds (goed voor € 38 mln in 2007 - 2008).

De tabel bevat p.m. ook nog de verplichte bijdragen die worden betaald voor de Vlaamse zorgverzekering. Deze bijdragen horen in de nationale rekeningen thuis in de sociale zekerheid, waar ze worden opgenomen onder de "verplichte bijdragen van werknemers". Het spreekt vanzelf dat de bevoegdheid voor deze bijdragen volledig bij de Vlaamse gemeenschap ligt⁶.

2.2. Belastingen volgens belastingplichtige

De gegevens opgesteld volgens de regels van de nationale rekeningen geven al enige indicatie over de verdeling van de Vlaamse belastingen tussen enerzijds gezinnen en anderzijds bedrijven.

Strikt genomen is de verdeling over gezinnen en ondernemingen het gemakkelijkst voor de directe belastingen. In hoofde van het Vlaamse gewest zijn de daarbij opgenomen belastingen strikt toe te wijzen aan de gezinnen. Dat geldt ook grotendeels voor de kapitaalbelastingen (hoewel ook instellingen – in veel gevallen "werkend" voor de gezinnen – ook dergelijke belastingen betalen in geval van legaten en schenkingen). De indirecte belastingen – productgebonden belastingen worden in hoofdzaak door gezinnen betaald: naar aanleiding van transacties of consumptie (beperkt omdat BTW en accijnzen geen gewestelijke belasting zijn).

⁶ Strikt genomen zijn het niet volledig verplichte bijdragen vermits inwoners van Brussel op basis van vrijwilligheid kunnen aansluiten en bijdragen betalen. En zijn overigens niet alleen van toepassing op werknemers.

Volledig correct is dat niet: ook vennootschappen betalen registratierechten bij aankoop van onroerend goed en betalen de inverkeersstelling voor personenwagens. In beide gevallen zijn de daarvoor betaalde sommen in te brengen als beroepskosten voor de vennootschapsbelasting. De niet productgebonden belastingen zijn met uitzondering van de onroerende voorheffing voor natuurlijke personen toe te wijzen aan de ondernemingen. Belastingen die uiteraard ook hun weg vinden in de prijzen die aangerekend worden aan de eindgebruikers. Nauwkeurig is deze verdeling niet. Meer in het bijzonder is de opsplitsing van de verkeersbelasting het voorwerp van een forfaitaire verdeling die een meer nauwkeurige analyse zou vergen. De gelijkstelling tussen het statuut van vennootschap met ondernemingen is ook niet volledig dekkend. Zelfstandigen die niet via een vennootschap hun economische activiteiten uitoefenen worden in dat geval onder gezinnen opgenomen terwijl het gaat over gezinnen in hun hoedanigheid van producenten.

3. De Vlaamse belastingen in verhouding tot de totale fiscale en parafiscale ontvangsten van de overheid

In tabel 2 is voor de jaren 2005 – 2008 de verhouding tussen de opbrengsten van de Vlaamse belastingen en de totale fiscale en parafiscale ontvangsten van de overheid samengevat.

Tabel 2 Vlaamse fiscale en parafiscale ontvangsten in verhouding tot ontvangsten gezamenlijke overheid en gewesten en gemeenschappen (2005 - 2008, inclusief Vlaamse zorgverzekering, in € mln, bron nationale rekeningen en eigen berekeningen)

	2005		2006		2007		2008	
gezamenlijke overheid	133.834,60		139.453,40		145.022,50		150.765,50	
gewesten en gemeenschappen	7.121,57	5,32%	7.581,31	5,44%	7.879,10	5,43%	7.899,44	5,24%
Vlaamse gemeenschap	4.113,07	57,76%	4.276,31	56,41%	4.394,14	55,77%	4.501,54	56,99%

De gewesten en gemeenschappen nemen in 2008 5,24 % van de totale fiscale en parafiscale ontvangsten voor hun rekening. Er is sprake van een licht afnemend gewicht. Het aandeel van Vlaanderen in de fiscale en parafiscale ontvangsten van de gewesten en de gemeenschappen is de laatste jaren afgenomen: van bijna 58 % in 2005 en iets minder dan 56 % in 2007. In 2008 is het aandeel opnieuw groter geworden. Diverse factoren kunnen daar een rol in spelen (lagere tarieven, meer vrijstellingen, maar ook afwijkende groei van de belastbare materie). In ieder geval kunnen we al aanstippen dat de toekenning van een jobkorting daarin zeker ook meespeelt en het effect zal – tenminste tijdelijk - voor de volgende jaren merkelijk toenemen (in 2008 is daarvoor € 168 mln in rekening gebracht, voor 2009 wordt al rekening gehouden

met bijna € 500 mln). De reorganisatie van de waterheffingen heeft ook een rol gespeeld. Het afnemend gewicht van de Vlaamse belastingen stemt ook overeen met een lagere fiscale druk (gemeten opbrengst/BRP): in 2005 2,32 % van het Vlaamse BRP, in 2007- 2008 nog 2,26 %. Zonder de hervorming van de waterheffingen zou de afname evenwel minder uitgesproken zijn.

Bovenstaande cijfers geven aan wat het gewicht van de Vlaamse belastingen is in de totale fiscale en parafiscale ontvangsten van de gezamenlijke overheid. Daarmee is uiteraard niet aangegeven wat het gewicht is van de Vlaamse belastingen ten opzichte van de fiscale en parafiscale lasten die in Vlaanderen door de gezinnen en de ondernemingen worden betaald. Helaas laten de beschikbare statistieken slechts toe om dat bij benadering te meten en dan nog door gebruik te maken van een hele reeks hypothesen.

We hebben voor 2007 een schatting gemaakt. We zijn daarvoor vertrokken van de gegevens uit de nationale rekeningen en voor de fiscale en parafiscale ontvangsten van Vlaanderen van de hierboven samengevatte gegevens. De fiscale en parafiscale ontvangsten geïnd door de federale overheden (federale overheid en sociale zekerheid) hebben we toegewezen aan de hand van diverse sleutels gebruikt in een aantal studies (directe belastingen t.a.v. gezinnen, sociale bijdragen en indirecte belastingen: transferstudie steunpunt 2009, vennootschapsbelasting verdeling bruto toegevoegde waarde van financiële en niet financiële vennootschappen). De directe belastingen op het niveau van de lokale overheden bestaan hoofdzakelijk uit de aanvullende personenbelasting (verdeling fiscale statistieken) en de indirecte belastingen uit de opcentiemen op de onroerende voorheffing (voor Vlaanderen eigen berekening).

De aldus bekomen schatting levert voor 2007 volgend resultaat op (in € mld, de resultaten zijn een benaderende eigen raming):

	3 gewesten en alle overheden	Vlaanderen		
		alle overheden (a)	gewest (b)	(b)/(a)
directe belastingen	54,6	33,9	0,4	1,29%
huishoudens	42,3	26,5	0,4	1,65%
vennootschappen	12,1	7,3	0,0	0,00%
andere sectoren	0,2	0,1	0,0	0,00%
indirecte belastingen	42,7	25,5	2,7	10,49%
sociale bijdragen	45,5	28,6	0,1	0,51%
kapitaalbelastingen	2,2	1,2	1,1	91,69%
totaal	145,0	89,3	4,4	4,92%

61,6 % van de totale fiscale en parafiscale ontvangsten in België zouden door Vlaanderen betaald worden. Dat pakket wordt slechts voor ongeveer 4,9 % beïnvloed door de gewestelijke fiscaliteit (inclusief de Vlaamse zorgverzekering, waarvan een onbekend deeltje ook kan be-

taald worden door Brussel). Het gewicht van de Vlaamse overheid op de fiscale en parafiscale lasten in Vlaanderen is van dezelfde orde als de impact van de lokale overheden (gemiddeld genomen dan).

Hoofdstuk 2– Vlaams fiscaal beleid in de praktijk

In dit hoofdstuk bespreken we de verschillende hervormingen die de Vlaamse overheid binnen haar fiscale bevoegdheid heeft doorgevoerd aan het bestaand en nieuw ingevoerd belasting- of heffingenstelsel. Deze bespreking is in het bijzonder gebaseerd op een meer technische analyse, beschikbaar op het SERV – secretariaat in een afzonderlijk document. In een eerste punt schetsen we kort de meest opvallende klemtonen die in de loop van de jaren werden gelegd. En we geven ook een indicatie van de specifieke positie die Vlaanderen al of niet inneemt in vergelijking met de twee andere gewesten. Heeft Vlaanderen een actiever fiscaal beleid gevoerd en zijn er al of niet opmerkelijke verschillen waar te nemen?

In de volgende punten gaan we meer in detail in op enkele belangrijke hervormingen.

1. Algemeen overzicht

1.1. Vier periodes: meest opvallende kenmerken

We onderscheiden vier periodes in het fiscaal beleid in de afgelopen 20 jaar (1990 – 2009) en dat op basis van toch enkele opvallende en in het oog springende kenmerken.

1. **Periode 1990 – 1996:** instelling milieuheffingen en tariefverhogingen op enkele overgenomen gewestbelastingen.

De belangrijkste milieuheffingen waarvoor al eerder de wettelijke of decretale basis was gelegd kregen in deze periode hun praktische uitwerking. Naast regulerende doelstellingen moesten deze heffingen het groeiend milieubeleid (manifest het geval bijv. voor de waterzuivering) gedeeltelijk financieren. In het kader van de beslissingen over de begroting 1991 werden eveneens een aantal tariefverhogingen ingevoerd op de kleinere belastingen (kansspelen en automatische ontspanningstoestellen). Ook het gemeentelijk tarief voor de onroerende voorheffing werd verdubbeld (van 1,25 tot 2,5 %), met een niet dwingende aanbeveling van de Vlaamse regering om de gemeentelijke en provinciale opcentiemen proportioneel te verminderen. In de praktijk werd dit grotendeels, maar niet strikt gevolgd⁷.

⁷ De gemeentelijke onroerende voorheffing uitgedrukt in percentage van het KI steeg tussen 1990 en 1991 van gemiddeld 22,9 % naar 23,8 %. Daarmee bleven de Vlaamse gemeenten overigens nog substantieel onder het Belgisch gemiddelde, pas vanaf AJ 2002 ligt de gemiddelde gemeentelijke aanslagvoet in Vlaanderen hoger dan in Wallonië, maar nog altijd lager dan Brussel. De lagere gemeentelijke aanslagvoet in Wallonië wordt dan weer ruimschoots gecompenseerd door een duidelijk hogere provinciale aanslagvoet. Bron: HRF – afdeling “fiscaliteit en parafiscaliteit”: advies omtrent de doorstorting van de federaal geïnde belastingen aan de lokale overheden.

2. **Periode 1997 – 2001:** efficiëntere inning, grondige hervormingen, eerste aanzetten voor (deels doelgerichte) lastenverlagingen (ondernemingen en gezinnen) en aanpassingen van het fiscaal recht aan gewijzigde samenlevingsvormen.

In deze periode is in eerste instantie werk gemaakt van wat als een belangrijk kenmerk van het Vlaams fiscaal beleid kan beschouwd worden: streven naar een veel efficiëntere inning van de belastingen zowel vanuit het oogpunt van de overheid die belastingen int als vanuit het oogpunt van de burger die belastingen betaalt, maatregelen om de "compliance"⁸ in hoofde van de belastingplichtige te versterken door vereenvoudiging en verlaging van tarieven en stroomlijnen van beroepsprocedures en klachtenbehandeling (kortom: goedkoper, beter en klantvriendelijker). De doelstelling van efficiëntere inning stond voorop bij de overname van de inning van de onroerende voorheffing, met onder meer ook de invoering van de automatische toekenning van verminderingen voor gezinslasten (wat op zich ook een rechtvaardiger taxatie moest ondersteunen). Via de eigen inning van het Kijk & Luistergeld (gemeenschapsbelasting op dat ogenblik) werd vooral gemikt op een betere en efficiëntere handhaving. Vereenvoudiging en versterking van compliance was aan de orde bij de hervorming van de successierechten (minder en lagere tarieven, in het bijzonder voor erfenissen in de rechte lijn).

In deze periode werden ook de eerste aanzetten gedaan voor doelgerichte lastenverlagingen. Om de continuïteit van familiale ondernemingen of aandeelhouderschap in familiale ondernemingen te versterken werd overgegaan tot verlaging en later volledige vrijstelling van overdrachten bij nalatenschap van familiale ondernemingen (in die tijd nog gekoppeld aan een tewerkstellingsvoorwaarde en volledig vanaf een bepaald niveau van werkgelegenheid). Met ingang van het AJ 1999 werd in geval van investeringen op nieuwe percelen het KI voor materieel en outillage volledig vrijgesteld van onroerende voorheffing en werd het KI op materieel en outillage op bestaande percelen bij vervangingsinvesteringen of nieuwe investeringen op bestaande percelen geplafonneerd op het niveau van 1 januari 1998. Bovendien werd de indexering van dat zelfde KI geneutraliseerd. In de tweede helft van de jaren '90 werden stappen ondernomen om ook op Vlaams niveau fiscale lastenverlagingen toe te passen voor ondernemingen. Het totaal ontbreken van enige bevoegdheid t.a.v. de vennootschapsbelasting maakte dat echter onmogelijk. Via omwegen werd aan investerende ondernemingen die tewerkstelling behielden of uitbreiden een extra steun verleend, via een "theoretische" teruggave van onroerende voorheffing, naderhand gekoppeld aan opleidingsinitiatieven (vlaminov en vlamivorm). De paarsgroene regering schafte die maatregelen - die overigens ook op Europese weerstand stootten - af. Die regering voerde in 2000 voor het aanslagjaar 2001 wel een korting in op de personenbelasting (uiteindelijk ook eenmalig).

Naar het einde van de jaren '90 – begin 2000 werden ook meer en meer stappen gezet om delen van het fiscaal recht aan te passen aan gewijzigde samenlevingsvormen. In het bijzonder werden de regels voor successierechten meer afgestemd op samenwo-

⁸ Letterlijk "naleving", in oorsprong vooral gebruikt t.a.v. financiële instellingen in het kader van "zelfregulering", meer en meer ook gebruikt in een meer algemene betekenis, ook t.a.v. het gedrag van belastingplichtigen. Zeker in de jaren '90 werden de daarvoor voorziene maatregelen nogal dikwijls geargumenteed met verwijzing naar de zogenaamde "Laffer curve": beperk de aanslagvoeten zodat belastingplichtigen minder geneigd zijn om belastingen te ontwijken of te ontduiken wat finaal een positieve invloed zou hebben op de inkomsten zelf.

nenden, oorspronkelijk via een specifieke categorie en naderhand gewoon gelijk gesteld met erfenissen in rechte lijn.

3. **Periode 2001 – 2004:** aanwending van nieuwe fiscale bevoegdheden na Lambermont, hoofdzakelijk voor substantiële lastenverlagingen voor gezinnen en ondernemingen.

De forse uitbreiding van de fiscale bevoegdheid door de Lambermonthervorming gekoppeld aan een substantiële herfinanciering van de gemeenschappen die voor Vlaanderen een stevige extra budgettaire ruimte creëerde⁹ was het startschot van belangrijke lastenverlagingen. Uitschieter uiteraard vanaf 2002 de afschaffing van het Kijk & Luistergeld (goed voor een lastenverlaging van ongeveer € 460 mln). Daarnaast werd met ingang van 2002 een tariefverlaging op de registratierechten doorgevoerd aangevuld met de invoering van een abbatement voor eerste aankoop van een gezinswoning en de meeneembaarheid bij aankoop en verkoop van de gezinswoning. De eerder al voorziene feitelijke afschaffing van de openingsbelasting (cafébelasting) kon door de nieuwe fiscale bevoegdheden in de praktijk worden omgezet. In de loop van 2003 – 2004 werd een hervorming van de schenkingsrechten doorgevoerd: sterk verlaagde en vereenvoudigde schenkingsrechten voor schenkingen van roerende goederen, verlaagde schenkingsrechten voor schenkingen van familiale ondernemingen en tijdelijke (naderhand verlengde) verlaagde schenking van bouwgronden. Tenslotte werd met ingang van 2004 een belastingkrediet voorzien ten gunste van vennootschappen waardoor de gewestelijke onroerende voorheffing voor vennootschappen feitelijk werd afgeschaft (zonder impact op de gemeentelijke en provinciale opcentiemen). Die maatregel maakte deel uit van een werkgelegenheidsakkoord met de sociale partners.

Voor het eerst zet de Vlaamse regering ook het fiscaal instrumentarium in voor de ondersteuning van risico kapitaalverschaffing: belastingkredieten op de PB worden voorzien voor kapitaalbreng in ARKimedea en voor “win-winleningen” (zogenaamde vriendenleningen aan startende KMO – bedrijven). Vanaf 2001 – 2002 komt ook er ook voor het eerst een bijdrage voor de Vlaamse zorgverzekering. Aanvankelijk € 10 per persoon vanaf 25 jaar, naderhand opgetrokken tot € 25. Deze bijdrage wordt gerekend tot de sociale bijdragen.

4. **Periode 2005 – 2009:** consolidatie van het gevoerde beleid, met extra lastenverlagingen en eerste voorbereiding voor overname van de verkeersbelastingen.

In deze periode wordt het beleid van de vorige jaren grotendeels geconsolideerd. Er worden bijkomende lastenverlagingen voorzien zowel t.a.v. gezinnen als ten aanzien van ondernemingen: een extra abbatement in de registratierechten (bovenop en gekoppeld aan al bestaande) indien de aankoop van de eerste gezinswoning gepaard gaat met een hypothecaire lening. Met ingang van 2007 (inkomen, AJ 2008) wordt een jobkorting ingevoerd en naderhand versterkt. Er komt een extra vrijstelling in de successierechten: de enige gezinswoning in hoofde van de langstlevende partner. En de bestaande vrijstelling van het KI op materieel en outillage wordt uitgebreid tot alle nieuwe investeringen of vervangingsinvesteringen, wat in de praktijk nog effect heeft op lokale onroerende voorheffing¹⁰. In principe leidt deze maatregel tot het grotendeels vol-

⁹ Oplopend van € 118 mln tot reeds ongeveer 310 mln in 2004.

¹⁰ Het gewest compenseert de gemeenten en de provincies voor het geleden verlies.

ledig uitdoven van onroerende voorheffing op materieel en outillage, een evaluatie is echter wel voorzien tegen 2013. In het kader van het beleid t.a.v. de brownfields en binnen het kader van "het grond – en pandendecreet" wordt voorzien respectievelijk in vrijstelling van registratierechten (2007) en extra abattement (2009).

De nieuwe Vlaamse regering zorgt vanaf 2010 op de eerste plaats voor een grondige of tijdelijke bijsturing van het tot stand gekomen fiscaal beleid ten gevolge van de financieel – economische crisis. De regeling voor vrijstelling van successierechten voor familiale ondernemingen wordt tijdelijk aangepast door schrapping van de loonmassa – voorwaarde, waardoor onder meer de vrijstelling volledig geldt voor alle familiale bedrijven en de eventuele recuperatie van de vrijstelling bij dalende loonmassa wordt opgeschort. De jobkorting is selectiever geworden (teruggebracht naar het oorspronkelijke niveau, maar voor een kleinere doelgroep).

De voorgenomen aanpak van het fiscaal beleid vanaf 2010 kan verder worden afgeleid uit de beleidsnota van de bevoegde minister¹¹. Een viertal punten worden daarbij vooropgezet: efficiënte fiscale regelgeving (te realiseren vooral door het overnemen van de inning van de verkeersbelastingen, vanaf 2011), de invoering van een "huiskorting" in de registratierechten (ter vervanging van het bestaande "klein beschrijf" gebaseerd op kadastraal inkomen), de verduurzaming van de verkeersfiscaliteit (finaal uitmonden in een slimme kilometerheffing ?) en meer duurzame accenten in de vastgoedfiscaliteit. Daarnaast is ook nog een uitbreiding van het verlaagd tarief voor sociale woningen voorzien naar woningen verhuurd door sociale verhuurkantoren. De beleidsnota mikt ook op een betere afstemming met de Europese regelgeving (om het toenemend aantal betwistingen vanuit Europese hoek te vermijden) en herhaalt de traditioneel geworden intentie om fiscale bevoegdheden uit te diepen en uit te breiden.

1.2. Opvallende verschillen met het fiscaal beleid in de andere gewesten

We beperken ons hier tot enkele algemene vaststellingen¹². Meer precieze verschillen voor afzonderlijke belastingen komen aan bod in punt 2.

Wat zijn de belangrijkste algemene vaststellingen?

1. Afgezien van de instelling van milieubelastingen zijn de gewesten in de jaren '90 niet bijzonder actief geweest op het vlak van fiscale bevoegdheid. De beperkte bevoegdhe-

¹¹ Beleidsnota Financiën en Begroting 2009 – 2014 (PH. Muyters), Vlaams parlement 199 (2009 – 2010) – nr. 1

¹² Voor overzichten van de uitgeoefende fiscale bevoegdheid en vooral fiscaal juridische analyses zie achterevolgende jaarboeken "Lokale en regionale belastingen", voor meer economische evaluatie (beperkt tot "oneigenlijke gewestbelastingen" zie A. Decoster, C. Valenduc en M. Verdonck: L'autonomie fiscale des régions en Belgique, évaluation et perspectives (FOD Financiën, documentatieblad, 4° kwartaal 2009) en M. Verdonck: Evaluating the decentralization of tax powers, lessons from the Belgian regions (maart 2009).

den die zij hadden voor de zogenaamde “oneigenlijke gewestbelastingen” was daar niet vreemd aan. Eigenlijk is het alleen Vlaanderen dat in die jaren met enkele substantiële hervormingen t.a.v. de successierechten en de onroerende voorheffing op een wezenlijke manier zijn fiscale bevoegdheid heeft uitgeoefend. De uitgebreidere mogelijkheden vanaf 2002 hebben dat plaatje ten gronde gewijzigd. Decoster, Valenduc en Verdonck (2009) tellen sedert 2002 73 regionale maatregelen t.a.v. de PB, registratierechten, successierechten, schenkingsrechten en onroerende voorheffing. Verdonck (2009) telt (met in begrip van een aantal maatregelen in de jaren '90) voor dezelfde belastingen 64 hervormingen. De invoering van nultarieven op Kijk & Luistergeld en openingsbelasting zijn daar niet in begrepen. En de meest recente hervormingen (2009) ook niet.

Ook na 2002 blijft Vlaanderen het meest actief. En er is niet alleen sprake van de grootste “productie van hervormingen”, Vlaanderen neemt ook in heel wat gevallen het voortouw en wordt in mindere of meerdere mate daarin gevolgd door de andere gewesten. Dat laatste geldt dan meer voor Brussel dan voor Wallonië (zie Verdonck, 2009).

2. De weerslag van de genomen maatregelen - en dan vooral onder de vorm van lastenverlagingen in hoofde van de belastingplichtigen - is uitgesproken veel groter in Vlaanderen dan in de andere gewesten. De hier geciteerde analyses verwijzen daarvoor uitdrukkelijk naar de gunstiger budgettaire situatie waarin Vlaanderen verkeert in vergelijking met de andere gewesten. Dat zou ook verklaren waarom andere gewesten niet alleen meer hun toevlucht moeten nemen tot beperktere ingrepen, maar ook doelgerichter moeten optreden en ook meer hun toevlucht moeten nemen tot compenserende maatregelen binnen hun gewestelijke fiscaliteit. Voorbeelden daarvan: de feitelijke afschaffing van het Kijk & Luistergeld in Brussel is gecompenseerd geworden door de invoering van een forfaitaire gewestelijke belasting, Wallonië is pas in 2009 overgegaan tot een verlaging van het Kijk & luistergeld. Brussel heeft bij de hervorming van de registratierechten geen gebruik gemaakt van een algemene verlaging, maar van – weliswaar ruimere abattementen – voor “First buyers” en heeft ter compensatie het verlaagd registratierecht voor “klein beschrijf” afgeschaft¹³ en het registratierecht voor beroepsverkopers verdubbeld en een belasting op eigenaars ingevoerd. Wallonië heeft afgezien van een substantiële hervorming van de registratierechten.
3. Vlaanderen is overigens ook de enige regio die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden t.a.v. de PB. Respectievelijk als instrument voor het economisch beleid (risicokapitaal) en in de praktijk vooral met het oog op een expliciete keuze voor lastenverlaging (invoering van de jobkorting en achtereenvolgende aanpassingen). Niettegenstaande Verdonck (2009) bij dergelijke maatregel vanuit het oogpunt van algemene welvaart mogelijk negatieve externe effecten (mobiele belastingsbasis) ziet leidt dat niet tot acties bij de andere gewesten door het bestaan van het solidariteitsmechanisme in de BFW (dat zou ontbreken van negatieve reacties op de Vlaamse jobkorting verklaren). Recente aanpassingen zouden dat overigens nog afgezwakt hebben omdat de korting uitgesproken selectiever is geworden ten gunste van lagere inkomenscategorieën die geacht worden minder mobiel te zijn.

¹³ Budgettaire weerslag daarvoor overigens niet zo bijzonder omdat in de Brusselse context dit klein beschrijf met de gehanteerde grenzen van KI toch niet zo veel voorkomt.

4. Bij de hervormingen van de oorspronkelijke federale belastingen is tussen de regio's sprake van 'imiteergedrag'. Voor bijv. de schenkingsrechten is dat overduidelijk het geval: Brussel en vervolgens Wallonië hebben de drastische Vlaamse verlaging van de schenkingsrechten voor roerende goederen overgenomen en dat om evidente redenen (de belastinggrondslag kan als redelijk mobiel bestempeld worden)¹⁴. Bij bijv. de hervorming van de registratierechten is dat duidelijk minder het geval. Niet alleen is de hervorming in Wallonië achterwege gebleven, maar in Brussel is er wel snel ook werk gemaakt van een hervorming maar toch expliciet met maatregelen die nauw aansluiten bij de beleidsdoelstellingen (huisvesting) en de specifieke situatie en problemen van de regio. Brussel kon zich wellicht veel minder een eenvoudige verlaging van de tarieven permitteren, maar heeft ook minder behoefte aan een maatregel zoals de "meeneembaarheid" die in Vlaanderen werd verantwoord vanuit behoeften voor grotere mobiliteit op de arbeidsmarkt.

2. De belangrijkste maatregelen en hervormingen: detailanalyse van enkele gewestbelastingen

We bespreken hieronder de belangrijkste belastingen. Deze bespreking focust op de vraag of de Vlaamse overheid op een wezenlijke manier de belastingen onder haar bevoegdheid heeft bijgestuurd en daarmee het belastingstelsel ten gronde heeft veranderd (bijv. in de richting van een vergroening van de fiscaliteit). We wijzen die maatregelen en hervormingen zoveel mogelijk toe volgens de impact die zij hebben respectievelijk op gezinnen en ondernemingen of ondernemers. De effectieve becijfering van één en ander komt aan bod in hoofdstuk 3.

Wat is er ten gronde veranderd aan de belastingen die het Vlaamse gewest sedert 1989 en vooral sedert 2002 onder zijn bevoegdheid heeft? En voor welke categorie van belastingplichtigen zijn de veranderingen het meest substantieel? En zien door de Vlaamse hervormingen en maatregelen die belastingen er wezenlijk anders uit dan in de andere gewesten? We focussen bij deze analyse vooral op het eindresultaat (het belastingstelsel anno 2010). Waar relevant verwijzen we ook naar de tussenstappen in de loop van de afgelopen 20 jaar.

Rekening houdend met de bevoegdheid die de gewesten hebben zullen de hervormingen en maatregelen zich in hoofdzaak toespitsen op tarieven, vrijstellingen, verminderingen en belastingkredieten. De gewesten kunnen niet raken aan de belastingmaterie als dusdanig en hebben ten gronde ook geen wijzigingen aangebracht aan de heffingsgrondslag van de belastingen, buiten invoering van vrijstellingen (geheel of gedeeltelijk). We bespreken hieronder telkens de doorgevoerde hervormingen en maatregelen in Vlaanderen voor deze items en we maken ook telkens een korte vergelijking met de situatie in Wallonië en Brussel.

¹⁴ Zowel voor successierechten als voor schenkingsrechten geldt het belastingregime van het gewest waar de overledene of de schenker woont, als binnen een periode van 5 jaar voor overlijden of schenking de woonplaats in meerdere gewesten was dan geldt het gewest waar het langst in die periode is gewoond (officiële domicilie). Het is evident dat voor schenkingen daarop meer kan geanticipeerd worden dan voor erfenissen.

2.1. De onroerende voorheffing (OV)

De bepaling van het KI van ieder onbebouwd of bebouwd perceel gebeurt door de federale "Algemene administratie van het kadaster, registratie en domeinen" (Akred). Afgezien van essentiële wijzigingen aan de percelen (bijv. na het verbouwen van een woning) is het KI nog altijd gebaseerd op de zogenaamde perequatie van 1975. Door het uitblijven van een nieuwe referentie (eigenlijk moet dat om de 10 jaar) is het KI vanaf 1991 jaarlijks geïndexeerd. Voor het AJ 2009 bedraagt die coëfficiënt 1,5461. De negatieve inflatie van 2009 zou normaal aanleiding geven tot een daling van deze coëfficiënt. Dat is vermeden door tijdelijk de coëfficiënt op het niveau van het AJ 2009 te houden.

Het feit dat de heffingsgrondslag van de OV nog steeds bepaald wordt door de federale overheid kan impliceren dat door een federale maatregel de heffingsgrondslag gewijzigd wordt buiten de verantwoordelijkheid van het Vlaamse gewest (bijv. de beslissing om het KI van woningen slechts aan te passen in geval van comfortverbeteringen en niet in geval van energiebesparende maatregelen), weliswaar niet zonder overleg met de gewesten. Met ingang vanaf 2007 werd bijv. ook het verhoogd KI ten gevolge van renovatiewerken gedurende 6 tot 9 jaar (naar gelang van de stedelijke zones) niet doorgerekend¹⁵.

2.1.1 Het tarief

Er zijn in Vlaanderen sedert het AJ 1991 drie gewestelijke tarieven van toepassing in de OV:

- het basistarief van 2,5 %,
- het verlaagd tarief voor sociale woningen van 1,6 %
- en het tarief voor materieel en outillage: het basistarief jaarlijks aangepast met een coëfficiënt die sedert 1998 de indexering van het KI neutraliseert. Voor 2009 komt daardoor het toepasselijk tarief op 1,95 %. De regering heeft in het programmadecreet bij de aangepaste begroting 2010 ook hier de impact van de negatieve inflatie geneutraliseerd. Zonder deze ingreep zou de aanslagvoet in 2010 1,96 % geweest zijn.

Wat in Wallonië en Brussel?

In Wallonië en Brussel is het gewestelijk basistarief en het verlaagd tarief voor sociale woningen op het oorspronkelijke federale niveau behouden: 1,25 % en 0,8 %¹⁶. Brussel past een-

¹⁵ Artikel 494 § 6.

¹⁶ In tegenstelling met de andere gewesten is dit verlaagd tarief in Wallonië bovendien ook van toepassing op woningen die door vastgoedbeheerders op de privémarkt verhuurd worden volgens de regels van de Waalse huisvestingscode. Als die vastgoedbeheerders woningen verhuren die eigendom zijn van natuurlijke personen geldt zelfs een nultarief. Vlaanderen plant de toepassing van het verlaagde tarief voor woningen verhuurd via sociale verhuurkantoren.

zelfde tariefregeling als Vlaanderen toe voor “materieel en outillage” met dien verstande dat vertrokken wordt van een lager basistarief (1,25 %) en dat de regeling pas is ingegaan vanaf 2006. Voor het AJ 2009 bedraagt het feitelijk toegepast tarief daarvoor in Brussel 1,12 %. In Wallonië wordt voor “materieel en outillage” het basistarief van 1,25 % toegepast, maar sedert 2004 met een indexering van het KI geplafonneerd op het niveau van 2002.

Kaderstukje 1 - Een dubbel gewestelijk tarief: ook een hogere fiscale druk op vastgoed?

Het belang van de OV ligt niet bij de gewestelijke overheid, maar bij de lokale overheden (gemeenten en provincies en voor Brussel gemeenten en agglomeratie). Het dubbele gewestelijke basistarief van toepassing in Vlaanderen is dan ook geen goeie indicator van de feitelijke impact van de OV op gezinnen en ondernemingen. Rekening houdend met de gemeentelijke en provinciale opcentiemen bedraagt de gemiddelde aanslagvoet in Vlaanderen ongeveer 42,6 %. Een ruwe schatting en zonder rekening te houden met het gewicht van de afzonderlijke inkomenscategorieën levert voor Wallonië een gemiddelde aanslagvoet op van iets boven 51 %. In Brussel (inclusief gemeenten en agglomeratie) sluit de gemiddelde aanslagvoet redelijk nauw aan bij die van Vlaanderen.

2.1.2 De vrijstellingen

Er bestonden al enige vrijstellingen in de federale regelgeving (bijv. gebouwen voor erediensten, onderwijsinstellingen, voorzieningen in gezondheidszorg en bejaardenvoorzieningen, buitenlandse instellingen). Die werden overgenomen en in beperkte mate aangevuld (bijv. met serviceflats). De belangrijkste extra vrijstellingen hebben echter betrekking op “materieel en outillage” (investeringen)¹⁷, natuurgebieden en op onroerende goederen die het voorwerp uitmaken van renovatiewerken al of niet met het oog op bestrijding van leegstand en verkrotting. Deze laatste vrijstellingen zijn in de tijd beperkt.

De eerste vrijstellingen van OV op het KI voor “materieel en outillage” werden ingevoerd vanaf het AJ 1999. Vanaf dan

- werden alle nieuwe investeringen waarvoor volgens de regels een KI moet worden bepaald op percelen waarvoor nog geen KI op “materieel en outillage” was bepaald vrijgesteld van OV;
- werden alle vervangingsinvesteringen of nieuwe investeringen die op bestaande percelen aanleiding zijn tot een verhoging van het KI boven het niveau van 1 januari 1998 vrijgesteld van OV.

¹⁷ Voor een toelichting zie “omzetbrief VlabeL, 2008-1
http://belastingen.vlaanderen.be/nlapps/data/docattachments/AF_vrijst_art_253.pdf

Rekening houdend met het feit dat op bestaande percelen onvermijdelijk ook installaties buiten gebruik worden gesteld (desinvesteringen) zonder vervangen te worden door nieuwe investeringen moet het belastbaar KI in dat geval systematisch verminderen. Alle wijzigingen aan het KI die niet het gevolg zijn van nieuwe investeringen (bijv. splitsen of samenvoegen van percelen, verplaatsen van machines binnen eenzelfde onderneming naar andere percelen, plaatsing van tweedehands) vallen echter niet onder de vrijstellingen. Tussen AJ 1999 en AJ 2008 is het niet geïndexeerde belastbaar KI op "materieel en outillage" verminderd van € 554 mln tot € 447 mln (een daling met bijna 20 %) ¹⁸.

Vanaf het AJ 2009 zijn alle investeringen – inclusief vervangingsinvesteringen – die aanleiding zijn tot de bepaling van een KI na 01/01/2008 volledig vrijgesteld. Daardoor zal het belastbaar KI in de loop van de jaren stelselmatig afnemen in functie van het tempo van desinvesteringen, gecorrigeerd voor tweedehands installaties.

De extra vrijstellingen die gelden vanaf het AJ 2009 zijn naast het versterken van de investeringen in het algemeen ook gemotiveerd vanuit de idee dat nieuwe investeringen het bestaande machinepark van ondernemingen energiezuiniger en milieuvriendelijker zullen maken. Om dat nog te versterken is voor een deel van de bedrijven aan de extra vrijstelling een voorwaarde verbonden. Energie-intensieve bedrijven moeten door de regering opgemaakte "energiebeleidsovereenkomsten" ondertekenen en naleven: in het ene geval "benchmarkingconvenants" (bedrijven met een jaarverbruik van meer dan 0,5 petajoule) en in het andere geval "auditconvenants" (middelgrote energie-intensieve bedrijven: 0,1 tot 0,5 petajoule). Investeringen in weinig energie-intensieve bedrijven zijn onvoorwaardelijk vrijgesteld ¹⁹.

In beide gevallen (zowel het vrijstellingsregime voor en na het AJ 2009) werkt de vrijstelling door op het geheel van de betaalde OV, dus inclusief de lokale opcentiemen. De weerslag van de vrijstellingen in de eerste fase (dus voor AJ 2009) op de lokale opcentiemen is en wordt verder ten laste genomen door de lokale besturen zelf (gemeenten en provincies, eventueel gecompenseerd door hogere opcentiemen die dan van toepassing werden op alle KI). Voor de bijkomende vrijstellingen vanaf het AJ 2009 geldt echter een compensatiemechanisme (onderdeel van het afgesloten fiscaal pact): het verlies aan opbrengsten door deze extra vrijstellingen wordt gecompenseerd door het Vlaamse gewest.

¹⁸ Spijts deze regel is in de eerste jaren na de hervorming er nog sprake van een lichte stijging tot en met 2003.

¹⁹ Eind 2002 met een aanvulling begin 2003 keurde de Vlaamse regering de "benchmarkingconvenant" goed, per eind 2009 waren ongeveer 180 van de betrokken bedrijven aangesloten. In de loop van 2005 heeft de regering de "auditconvenant" goedgekeurd, op 30 juni 2009 waren 229 bedrijven aangesloten. Bron: zie jaarverslagen respectievelijk van de benchmarkingcommissie en auditcommissie.

Strikt genomen is de nieuwe regeling vanaf 2009 definitief (decretaal is er geen enkele beperking in de tijd voorzien). Politiek is echter wel afgesproken dat in 2013 deze maatregel zal worden geëvalueerd.

Wat in Wallonië en Brussel?

In Wallonië zijn sedert het AJ 2005 alle percelen met KI voor “materieel en outillage” van maximaal € 795 vrijgesteld. Vanaf het AJ 2006 werden alle investeringen op bestaande percelen die het KI verhoogden boven het niveau van 1 januari 2005 vrijgesteld (vergelijkbaar met de regeling in Vlaanderen tot en met AJ 2008). Vanaf het AJ 2007 geldt voor alle investeringen een volledig onvoorwaardelijke vrijstelling (wat afgezien van de extra voorwaarden door Vlaanderen gevolgd is vanaf het AJ 2009).

Brussel kent geen vrijstellingen op het KI op “materieel en outillage”. Het hoofdstedelijk gewest hanteert wel een belastingkrediet (zie verder).

Vanaf het AJ 2003 zijn in Vlaanderen **onroerende goederen die in het kader van het bosdecreet** erkend zijn als milieubeschermend bos of bosreservaat of bestemd zijn voor bosbouwkundig teeltmateriaal vrijgesteld.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië kent een vergelijkbare vrijstelling.

Met ingang van het AJ 2003 zijn er twee in de tijd beperkte vrijstellingen ingevoerd met het oog op **tegengaan van leegstand en verkrotting**. Een eerste vrijstelling geldt voor 3 jaar voor kleine handelspanden (maximaal een vloeroppervlakte van 15 aren en die voor minstens 50 % gebruikt wordt voor handelsdoeleinden) en die worden omgevormd tot woningen. De tweede vrijstelling is van toepassing in geval van renovatie van een onbewoonbaar of ongeschikt verklaarde woning. In dat geval wordt gedurende 5 jaar het extra KI ten gevolge van de renovatie vrijgesteld van OV (er is dus sprake van een gedeeltelijke vrijstelling). Beide vrijstellingen zijn niet combineerbaar.

Wat in Wallonië en Brussel?

Het Waalse gewest en Brussel kennen deze specifieke vrijstellingen niet. Ze hanteren wel enkele andere vrijstellingen die niet in het Vlaamse gewest voorkomen. In geval van Wallonië een vrijstelling voor woningen die beschikbaar worden gesteld voor verhuring door sociale verhuurkantoren. En er is ook sedert 2004 een vrijstelling voor KMO's in bepaalde activiteiten en die specifieke investeringsprogramma's uitvoeren. Brussel kent een vrijstelling voor gebouwen die behoren tot het cultureel erfgoed en niet uitgebaat of verhuurd worden. Afwijkend

is ook in Brussel de gedeeltelijke vrijstelling (28 %) op openbare gebouwen behorend aan gemeenschappen, gewesten of federale overheid.

2.1.3 De verminderingen

De federale regelgeving kende ook al een reeks **sociale verminderingen** ten gunste van de gezinnen: omwille van kinderlast, bescheiden woningen, specifieke bevolkingsgroepen, ... Deze categorieën van vermindering zijn blijven bestaan, maar werden zowel voor de toekenning ervan als voor de berekeningswijze aangepast. Deze wijzigingen zijn doorgevoerd bij de hervorming van 1999. In het bijzonder werd voorzien in een automatische toekenning van sommige verminderingen en in het invoeren van forfaitaire verminderingen.

De nu bestaande verminderingen kunnen onderscheiden worden naar gelang van de wijze van toekenning en naar gelang van de aard van de vermindering.

toekenning	automatisch	eenmalige aanvraag	jaarlijkse aanvraag
aard			
forfaitair	kinderlast- eigenaars	kinderlast - huurders	
	gehandicapten - eigenaars	gehandicapten - huurders	
procentueel	KI ≤ € 745 (25 %)	KI tussen € 745 ≤ € 992 (25 %) ²⁰	
		KI ≤ € 745, bij nieuwbouw of nieuwkoop (50 % - 5 jaar)	
		grootoorlogsinvaliden (20 %)	
proportioneel			leegstand, geen inkomsten

De forfaitaire vermindering voor kinderlast geldt uitsluitend voor kinderen waarvoor kinderbijslag wordt betaald en die gedomicilieerd zijn in de betrokken woning. De vermindering wordt overigens pas toegekend vanaf 2 kinderen en varieert naar gelang van het aantal kinderen. De geïndexeerde vermindering voor 2 kinderen bedraagt in het AJ 2009 € 6,9, voor 5 kinderen is dat bijv. opgelopen tot 20,07. Gehandicapte kinderen tellen dubbel. Voor volwassen gehandicapte personen geldt de vermindering zoals voor kinderen. Forfaitaire verminderingen zijn uiteraard beperkt tot te betalen gewestelijke OV. Die beperking heeft o.m. tot gevolg dat de theoretisch toe te kennen verminderingen altijd iets hoger liggen dan de werkelijk toegekende verminderingen (zie verder).

De forfaitaire verminderingen voor gezinslast, gehandicapten en grootoorlogsinvaliden worden toegepast in hoofde van de bewoners van de betrokken woningen. Eigenaars kunnen voor huurders die daarvoor in aanmerking komen op aanvraag de verminderingen krijgen die de

²⁰ Deze vermindering geldt als overgangsregeling voor woningen die voor 1980 van de vermindering "bescheiden woning" konden genieten en uitsluitend door de toen doorgevoerde algemene perequatie (met uitsluiting van aanpassingen door verbouwingen) op een hoger KI uitkwamen. Deze regeling bestond ook al in de federale regelgeving en is ook van toepassing in de andere gewesten. Alleen voor Vlaanderen is expliciet bepaald dat alleen eigendommen in het Vlaamse gewest meetellen voor de bepaling van de maximumgrens (€ 992).

huurders in mindering kunnen brengen op de te betalen huur. Deze regeling was al van toepassing onder de federale regelgeving.

De toe te kennen verminderingen worden toegepast op de gewestelijke OV, maar uiteraard ook doorgerekend via de gemeentelijke en provinciale opcentiemen. De relatieve impact van de forfaitaire vermindering is uiteraard het grootst voor de lagere kadastrale inkomens. De uiteindelijke forfaitaire vermindering in hoofde van de belastingplichtige varieert uiteraard naar gelang van de lokale opcentiemen, maar dat heeft geen impact op het relatieve gewicht²¹.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië en Brussel – waarvoor de OV nog geïnd wordt door de FOD Financiën - kennen geen automatisch toegekende verminderingen. Alle sociale verminderingen moeten aangevraagd worden.

Wallonië past voor de verminderingen “kinderlast, gehandicapte personen en oorlogsinvaliden”

ook een forfaitaire vermindering toe²². De forfaitaire vermindering voor kinderlast geldt vanaf twee kinderen en bedraagt € 125 per kind (voor gehandicapte kinderen € 250). De forfaitaire

Kaderstukje 2 - Hoever lopen de sociale verminderingen in de OV uiteen tussen de gewesten?

We hanteren eenzelfde KI - geïndexeerd van € 1.500 en eenzelfde globale aanslagvoet (inclusief opcentiemen) van 40 %. In Vlaanderen geldt een gewestelijk tarief van 2,5 %, in de overige gewesten 1,25 %. Een globale aanslagvoet van 40 % stemt in dat geval overeen met opcentiemen in Vlaanderen van 1.500 en in de andere gewesten van 3.100. Een gezin met twee kinderen ten laste betaalt in Vlaanderen € 489,6, in Wallonië € 350 en in Brussel € 480. Een gezin met 4 kinderen betaalt in Vlaanderen € 355,04, in Wallonië € 100 en in Brussel € 360.

vermindering geldt voor de totale OV (dus inclusief lokale opcentiemen) en is dus in hoofde van de belastingplichtige over geheel Wallonië dezelfde²³. Indexering van de forfaitaire vermindering is niet automatisch. Wallonië heeft – in tegenstelling met Vlaanderen – voor de vermindering van kinderlast wel de formule behouden dat de vermindering geldt voor “kinderen in leven”.

²¹ Een gewestelijke forfaitaire vermindering voor twee kinderen van € 6,9 bedraagt bij lokale opcentiemen van bijv. 1.500 € 103,5, bij lokale opcentiemen van 2.000 bedraagt de forfaitaire vermindering € 138, het relatief gewicht van deze vermindering blijft voor een zelfde KI uiteraard gelijk.

²² Overigens ook voor personen ten laste andere dan kinderen met uitzondering van echtgenoten en samenwonenden.

²³ In functie van de variatie in lokale opcentiemen verschilt de verdeling van de forfaitaire vermindering over gewest en lokale overheden. Een gezin met 2 kinderen krijgt een forfaitaire vermindering van € 250, in geval van lokale opcentiemen van bijv. 1.500 is € 15,63 ten laste van het gewest, bij lokale opcentiemen van 2.000 is € 12,5 ten laste van het gewest.

Brussel past nog altijd de oorspronkelijke procentuele verminderingen toe, voor kinderlast vanaf twee kinderen in leven 10 %. Brussel heeft wel de proportionele vermindering nader gespecificeerd.

Naast sociale verminderingen past Vlaanderen sedert het AJ 2009 ook **verminderingen toe gekoppeld aan de energieprestaties van de gebouwen**. Deze verminderingen worden automatisch toegekend. De gebouwen die daarvoor in aanmerking komen moeten hun energieprestatie (E-peil, gemeten door een gespecialiseerde energiever slaggever) laten registreren bij het Vlaams energieagentschap (VEA) De verminderingen gelden alleen voor nieuwbouw of voor herbouw na volledige afbraak en worden voor tien jaar toegekend. Ze verschillen naar gelang van het soort gebouw (al of niet woning) en de energieprestatie:

- een vermindering van 20 % voor woningen met een E-peil van ten hoogste E60 en voor andere gebouwen van ten hoogste E70;
- een vermindering van 40 % voor gebouwen met een E-peil van ten hoogste E40.

De vermindering wordt toegepast op de gewestelijke OV en doorgerekend in de opcentiemen. Voor de weerslag daarvan worden de gemeenten en provincies gecompenseerd door het gewest.

Wat in Wallonië en Brussel?

In Wallonië is sedert het AJ 2010 een tijdelijke vrijstelling van toepassing voor passief huizen.

2.1.4 Belastingkrediet

Met ingang van 2003 en 2004 werd op de gewestelijke OV een belastingkrediet ingevoerd: respectievelijk voor OV op onbebouwde onroerende goederen gelegen in VEN – gebieden en voor OV betaald door rechtspersonen (OV op onbebouwd en bebouwde gronden en op materieel en outillage). In beide gevallen is het belastingkrediet gelijk aan de te betalen gewestelijke OV.

Voor het AJ 2009 werd bovendien een eenmalig belastingkrediet toegekend gelijk aan de provinciale OV op materieel en outillage. De weerslag daarvan werd ten laste genomen door het Vlaamse gewest²⁴.

Wat in Wallonië en Brussel?

²⁴ Dit eenmalig belastingkrediet werd ook nog aangevuld met een uitstel van betaling voor de gemeentelijke OV op materieel en outillage.

Wallonië kent dergelijk belastingkrediet niet. Brussel kent een belastingkrediet toe voor materieel en outillage, de weerslag ervan op de gemeenten en de agglomeratiebelastingen wordt gecompenseerd door het gewest.

2.2. De successierechten

Kaderstukje 3 -Vlaanderen neemt substantiële maatregelen in de successierechten, Brussel en Wallonië uitgesproken veel minder. Is er een wezenlijk effect waar te nemen in de evolutie van de successierechten?

Voor de hervorming van 1997 lag de gemiddelde jaarlijkse groei in Vlaanderen en Brussel al hoger dan in Wallonië: voor de jaren 1989 – 1996 respectievelijk 10,8 en 10,5 % tegenover 7 % in Wallonië. Het regionaal aandeel in de opbrengst van de successierechten steeg daardoor in Vlaanderen van 47 % naar 51 %, dat van Brussel van 21 % naar 22 % en het Waalse aandeel daalde van 32 % naar 27 %.

Na de hervorming van 1997 en voor de invoering van de vrijstelling voor de gezinswoning in Vlaanderen vanaf 2007 blijft de gemiddelde groei in Vlaanderen quasi op het zelfde hoge niveau (10,1 %), in Brussel is de gemiddelde groei in die periode duidelijk lager dan voorheen (8,7 %) en Wallonië boekt een uitgesproken hogere gemiddelde groei dan voorheen (8,2 %) maar blijft nog altijd onder de groei van de overige gewesten.

Spijts de redelijk belangrijke impact van de vrijstelling van de gezinswoning vanaf 2007 (zie verder) stijgt het Vlaamse aandeel in de successierechten nog verder (tot 54 %), Wallonië stabiliseert (28 %) en het aandeel van Brussel daalt tot 18 %.

De hervormingen t.a.v. de successierechten zijn over meerdere jaren gespreid. De meest fundamentele hervorming dateert al van eind 1996, met ingang van 1997 en was in hoofdzaak gericht op een substantiële vereenvoudiging en ook verlaging van de bestaande progressieve tarieven. De hervorming moest er ook toe leiden dat de naleving van de regelgeving (betere aangiften) zou versterkt worden als gevolg van de meer rechtvaardig beoordeelde tarieven. Wat de opbrengst ook ten goede moest komen.

2.2.1 Het tarief

Vlaanderen hanteert voor alle nalatenschappen ongeacht de graad van verwantschap nog drie schalen met bijhorende tarieven. Voor de nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden worden volgende schalen en tarieven toegepast (tabel I):

Tabel I	
schaal	tarief
tot € 50.000	3 %
van € 50.000 tot 250.000	9 %
meer dan € 250.000	27 %

Voor alle andere nalatenschappen gelden eveneens drie schalen, maar met tarieven onderscheiden naar gelang het gaat over nalatenschappen tussen "broers en zusters" en "anderen" (tabel II):

Tabel II		
schaal	tarief	
	Broers en zusters	anderen
tot € 75.000	30 %	45 %
van € 75.000 tot 125.000	55 %	55 %
meer dan € 125.000	65 %	65 %

In de eerste jaren van de hervorming werden "samenwonenden" getaxeerd zoals anderen, met ingang van 1998 werd onder de regeling van tabel II een bijzonder tarief ingevoerd voor samenwonenden (10, 35 en 50 %). Vanaf 2001 zijn samenwonenden gewoon opgenomen onder het tarief van tabel I, en dan zowel wettelijk als feitelijk samenwonenden.

Deze drie tariefschalen zijn in de plaats gekomen van de vroeger bestaande 9 tariefschalen voor tabel I en 5 voor tabel II, waarbij bovendien dan ook nog een aparte tarifiering werd voorzien voor "ooms, tantes, neven en nichten".

De vereenvoudiging van de tarieven is niet de enige wijziging t.a.v. de oorspronkelijke regeling. De regeling in tabel I wordt sedert 1997 in Vlaanderen apart toegepast voor het gedeelte "onroerend" en "roerend" en niet meer samengevoegd zoals in de oorspronkelijke regeling. Voor de categorie "anderen" in tabel II worden in tegenstelling met de oorspronkelijke regeling de marginale tarieven toegepast op de gezamenlijke nalatenschap die aan deze groep toekomt (en dus niet op het afzonderlijk deel van iedere betrokken erfgenaam). En tenslotte is voor de nalatenschappen die ontstaan zijn na 1 januari 2007 bepaald dat de waarde van de gezinswoning in de hoofde van de langstlevende partner niet meer belast wordt.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië en Brussel zijn op dit vlak uitgesproken veel minder ver gegaan en bovendien hebben zij pas wijzigingen doorgevoerd vanaf 2001. Wallonië heeft uitsluitend voorzien dat de

“wettelijk” samenwonenden onder het tarief van “rechte lijn en echtgenoten” vallen en heeft de hoogste marginale tarieven voor nalatenschappen “anderen” verhoogd²⁵.

Brussel heeft de tarieven van “rechte lijn en echtgenoten” beperkt tot 6 schalen en ook van toepassing gemaakt op de “wettelijk” samenwonenden. De tarieven voor “broers en zusters” werden op 7 gebracht in plaats van op 5 en de overige op 4 in plaats van op 5. Zowel in Wallonië als in Brussel is er geen gelijkaardige regeling voorzien voor gezinswoningen. Beide gewesten passen wel een verlaagd tarief toe (zie verder).

2.2.2 De vrijstellingen

Er zijn drie soorten vrijstellingen van toepassing in het Vlaamse gewest en die het voorwerp zijn geweest van specifieke maatregelen door het Vlaamse gewest:

- zogenaamde voetvrijstellingen (of abbatementen)²⁶ voor erfgenamen - gehandicapten;
- vrijstellingen voor legaten aan het Vlaamse gewest of de Vlaamse gemeenschap of openbare instellingen ervan (en uit te breiden tot vergelijkbare instellingen van andere lidstaten van de Europese Unie);
- en vrijstellingen voor specifieke nalatenschappen: respectievelijk rechten verworven in erkende vastgoedbevaks voor serviceflats, onroerende goederen in VEN - gebieden en bosgebieden en activa in familiale ondernemingen of aandelen in familiale vennootschappen.

Vlaanderen heeft ook een eerder bestaande vrijstelling afgeschaft (vanaf 1997): de voetvrijstelling voor erfgenamen in rechte lijn en tussen echtgenoten van € 12.500 (te verhogen voor kinderen jonger dan 21 jaar) en voor alle andere erfgenamen van € 620.

We focussen op de vrijstellingen in de eerste groep en op de vrijstellingen voor familiale ondernemingen.

De voetvrijstelling voor een **gehandicapte erfgenaam** bedraagt € 3.000 bij toepassing van tabel I (zie hierboven) en € 1.000 bij toepassing van tabel II, telkens te vermenigvuldigen met een coëfficiënt die afneemt naar gelang van de leeftijd²⁷.

Vlaanderen voorziet in een voorwaardelijke vrijstelling van successierechten op **“activa in familiale ondernemingen en aandelen in familiale vennootschappen”**.

²⁵ Overigens door het Grondwettelijk Hof deels teruggefloten, namelijk voor de toepassing van een tarief van 90 % voor het gedeelte boven de € 175.000.

²⁶ Dit soort vrijstellingen kunnen leiden tot een gedeeltelijke vrijstelling van de erfenis als het voorziene bedrag van de vrijstelling kleiner is dan de te belasten nalatenschap of tot een volledige vrijstelling als het voorziene bedrag ervan gelijk is of groter is dan de te belasten nalatenschap.

²⁷ Bedraagt bijv. 18 voor iemand van minder dan 21 jaar, 17 vanaf 21 jaar tot 30 jaar,

De invoering van een aparte regeling voor deze activa en aandelen (via een artikel 60bis in het wetboek der successierechten) is voor het eerst voorzien vanaf 1997, maar dan onder de vorm van één verlaagd tarief van 3 %. Pas vanaf 2000 werd de vrijstelling ingevoerd. De activa moeten beroepsmatig geïnvesteerd zijn in de familiale onderneming door de erflater of echtgenoot en de aandelen moeten ononderbroken gedurende een periode van 3 jaar voorafgaand aan het overlijden voor minstens 50 % in het bezit zijn van "de familie"²⁸ en spontaan worden aangegeven. Daling van het belegd vermogen of kapitaal door uitkeringen of terugbetalingen binnen een periode van 5 jaar na het overlijden doen de vrijstelling te niet.

Bij invoering van de vrijstelling in 2000 werd de toekenning van de volledige vrijstelling gekoppeld aan een tewerkstellingsvoorwaarde: in de periode van 3 jaar voorafgaand aan het overlijden minstens 5 voltijdse werknemers in het Vlaamse gewest. Een gedeeltelijke proportionele vrijstelling was mogelijk bij een lager aantal werknemers, maar minstens 1. Een toegekende vrijstelling (geheel of gedeeltelijk) was echter niet per definitie gegarandeerd: ze was pas definitief verworven voor zover het aantal werknemers in een periode van 5 jaar na het overlijden jaar op jaar minstens op het niveau van voor het overlijden bleef (naderhand versoepeld tot gemiddeld voor de gehele periode).

Met ingang van 1 november 2007 werd de tewerkstellingsvoorwaarde (in het bijzonder om tegemoet te komen aan Europese bezwaren) omgezet in een voorwaarde van uitbetaalde loonmassa: gedurende 12 kwartalen voor het overlijden minstens € 500.000 voor toekenning van de volledige vrijstelling. De beperking tot het Vlaamse gewest is niet meer van toepassing. Een gedeeltelijke vrijstelling kan bij een lager uitbetaalde som proportioneel toegekend worden. De loonsom bevat ook de sociale lasten en mag ook de loonmassa bevatten uitbetaald aan de erflater, diens echtgenoot of verwanten in rechte lijn beperkt tot een bedrag van € 300.000. De vrijstelling kan slechts behouden blijven indien in een periode van 20 kwartalen na het overlijden een loonmassa is uitbetaald van minstens $\frac{5}{3}$ ° van de loonmassa uitbetaald in de 3 jaar voor het overlijden (en waarvan maximum € 500.000 ten gunste van erfgenamen in rechte lijn of echtgenoot). Wanneer aan deze voorwaarde niet wordt voldaan dan wordt de vrijstelling geheel of gedeeltelijk te niet gedaan. De drempelbedragen voor loonmassa worden aangepast met een coëfficiënt voor de prijsevolutie (gemiddelde gezondheidsindex van de betrokken periodes gedeeld door de gezondheidsindex van december 2007).

De diverse voorwaarden moeten worden bewezen via een attest af te leveren door de Vlaamse overheid (belastingdienst).

In december 2009 werd als crisismaatregel de loonmassa - voorwaarde tijdelijk op nul gezet zodat ongeacht de uitbetaalde loonmassa de volledige vrijstelling wordt toegekend en de toegekende vrijstelling wordt behouden. Andere voorwaarden blijven wel gelden.

²⁸ Die uitbreiding is pas ingevoerd met ingang van 2004.

Die tijdelijke onvoorwaardelijke toekenning (ten minste wat loonmassa betreft) van vrijstelling geldt voor alle nalatenschappen vrijgekomen bij een overlijden tussen 1 april 2009 en 31 augustus 2011.

Voor nalatenschappen vrijgekomen bij een overlijden voor 1 november 2007 (invoering van loonmassa in plaats van aantal werknemers) valt de garantievoorwaarde (uitgedrukt in gemiddeld aantal voltijdse werknemers binnen een periode van 5 jaar na overlijden) voor definitief behoud van de vrijstelling weg voor zover het overlijden plaats had na 31 augustus 2003²⁹.

Voor de nalatenschappen vrijgekomen bij een overlijden vanaf 1 november 2007 valt de garantievoorwaarde (uitgedrukt in loonmassa) voor definitief behoud van de vrijstelling weg voor zover het overlijden plaats heeft voor 1 april 2011.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië en Brussel kennen de voetvrijstelling voor erfgenamen – gehandicapten niet. Ze hebben wel de oorspronkelijk bestaande voetvrijstelling behouden en versterkt. Brussel heeft het abatement in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden verhoogd van 12.500 tot € 15.000 en voor de overige van € 620 tot 1.250. Wallonië heeft de basisbedragen behouden maar een aanvullend abatement van € 12.500 ingevoerd voor nalatenschappen in rechte lijn, echtgenoten en samenwonenden (netto aandeel van ieder erfgenaam) die niet hoger zijn dan € 125.000.

Wallonië kent eveneens de vrijstelling voor familiale ondernemingen en aandelen in familiale vennootschappen, zij het onder de vorm van een nultarief. Aanvankelijk was met ingang van 1998 zoals in Vlaanderen een verlaagd tarief van 3 % ingevoerd. Met ingang van 1 maart 2005 werd het nultarief ingevoerd. Recent is overigens dat nultarief ook uitgebreid tot landbouwgronden die kunnen beschouwd worden als goederen die een universaliteit van goederen uitmaken en in geval van overdracht in rechtstreekse lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden. Verder zijn de voorwaarden voor toekenning van de volledige vrijstelling minder verregaand dan in Vlaanderen: de zakelijke rechten op de betrokken goederen en op de aandelen moeten betrekking hebben op bedrijven die ofwel personeel onder arbeidscontract tewerkstellen ofwel uitsluitend op datum van het overlijden als uitbater of echtgenoot, wettelijk samenwonende partner of verwanten in de eerste graad als zelfstandigen tewerkstellen. Voorts is in geval van aandelen slechts een aandelenpercentage van 10 % vereist (weliswaar aangevuld

²⁹ Op zich wat eigenaardig. De maatregel werd ingevoerd voor ondernemingen die geconfronteerd worden met een overdracht en waarvoor in het bijzonder ook de garantieperiode valt binnen wat beschouwd werd als de crisisperiode: laatste kwartaal 2008 tot en met derde kwartaal 2011. Voor ondernemingen waarvan de 5 jarige garantieperiode eindigt in het laatste kwartaal van 2008 is het grootste deel van de garantieperiode nog "crisisvrij". Overigens verschilt voor de vrijstelling van de garantievoorwaarde de impact van de "crisisperiode" op de totale garantieperiode erg naar gelang van het tijdstip van overdracht. De "crisisperiode" werd geplaatst op 12 kwartalen. Voor een overdracht in januari 2004 weegt de crisisperiode voor 1/20° door in de volledige garantieperiode van 5 jaar, voor een overdracht in oktober 2007 is dat 12/20°, voor een overdracht in januari 2010 is dat 7/20° en voor een overdracht in maart 2011 is dat nog 2/20°.

met een aandeelhoudersakkoord over het verder zetten van de activiteiten gedurende vijf jaar met de andere aandeelhouders indien minder dan 50 %. In de praktijk is volledige vrijstelling dus altijd aan de orde (en niet zoals in Vlaanderen).

Het definitieve behoud van de vrijstelling is verzekerd als de activiteit gedurende vijf jaar wordt verder gezet en minstens gemiddeld over deze periode de werkgelegenheid (onder arbeidscontract of zelfstandige arbeid) op 75 % blijft.

Brussel kent niet de vrijstelling of nultarief voor familiale ondernemingen, maar past wel het eerder ook in Vlaanderen en Wallonië voorziene verlaagd tarief van 3 % toe. Het verlaagd tarief is uitdrukkelijk voorbehouden voor KMO's (minder dan 250 werknemers, jaaromzet \leq € 40 mln of balanstotaal \leq € 27 mln en in acht name van zelfstandigheids criterium). De voorwaarden zijn gelijklopend met die van het Waalse gewest, met dien verstande dat de over te dragen aandelen minstens 25 % van de vennootschap moeten uitmaken en dat de voorwaarde voor behoud inzake tewerkstelling jaarlijks moet gelden gedurende de garantieperiode van 5 jaar.

2.2.3 De verminderingen

Vlaanderen heeft een aantal verminderingen die in de federale regelgeving bestonden behouden (afgezien van enige beperkte aanpassingen). Het geldt meer in het bijzonder voor opeenvolgende overdrachten.

Vlaanderen heeft wel de oorspronkelijk bestaande vermindering kinderlast (in hoofde van de begunstigden van de erfenis) afgeschaft en vervangen door forfaitaire verminderingen voor kleinere erfenissen (ook ter vervanging van de afgeschafte voetvrijstelling).

De drempels voor toekenning van de forfaitaire vermindering en de formule voor berekening van de forfaitaire vermindering zijn als volgt:

verwantschap	drempel	formule forfaitaire vermindering
tabel I	≤ 50000	$(1 - (\text{netto erfdeel} / 50.000)) * 500$
tabel II		
broers en zusters	≤ 18.750 18.750 - 75.000	$(\text{netto erfdeel} / 20.000) * 2000$ $(1 - (\text{netto erfdeel} / 75.000)) * 2500$
anderen	≤ 12.500 18.750 - 75.000	$(\text{som netto erfdelen} / 12.500) * 2000$ $(1 - (\text{som netto erfdelen} / 75.000)) * 2400$

Kaderstukje 4 - Sterk uiteenlopende erfenisrechten tussen de gewesten ?

Het voorkomen van meer schijven en hogere marginale tarieven in de hoogste schijven in de andere gewesten geven op het eerste gezicht de indruk dat de effectief te betalen successierechten in Vlaanderen uitgesproken lager zijn dan in de andere gewesten. Koppeling van de tarieven met de vrijstellingen, voetvrijstellingen, verminderingen en al of niet samenvoegen van onroerende en roerende goederen of netto – erfenisaandelen nuanceren dat beeld voor een stuk. We toetsen dat aan een concreet voorbeeld.

Een nalatenschap van € 315.000 in gelijke delen te verdelen respectievelijk over 3 erfgenamen, met telkens één mindervalide erfgenaam van 32 jaar. We simuleren de last per erfgenaam en globaal voor de verschillende "verwantschappen". Respectievelijk in casus 1 "rechte lijn, echtgenoten en samenwonenden" waarbij geërfd wordt door de langstlevende partner en 2 kinderen (waarvan 1 de mindervalide), in casus 2 drie broers of zusters waarvan 1 mindervalide, in casus 3 drie neven of nichten waarvan 1 mindervalide en in casus 4 drie overige erfgenamen met opnieuw 1 mindervalide. De nalatenschap bestaat uit € 225.000 onroerend goed en € 90.000 roerend goed. Het onroerend goed bestaat voor € 150.000 uit de gezinswoning of hoofdverblijfplaats van de overledene. Iedere erfgenaam neemt van elk onderdeel 1/3°.

Casus 1 – In Vlaanderen worden de tarieven afzonderlijk berekend voor het gedeelte "onroerend" en "roerend". In de andere gewesten is dat niet het geval. Op het aandeel van de langstlevende partner in de gezinswoning moet de echtgenoot niets betalen in Vlaanderen, maar de twee kinderen betalen het normale tarief met dien verstande dat het gehandicapte kind een voetvrijstelling krijgt die – rekening houdend met de leeftijd – op € 2.000 na het aandeel in de gezinswoning vrijstelt. In Wallonië en Brussel wordt voor dat gedeelte van de erfenis een verlaagd tarief toegepast, maar dan ook in hoofde van de kinderen. Een voetvrijstelling voor gehandicapten is er echter niet, maar daar tegenover staat dat zowel in Wallonië als in Brussel een gewone voetvrijstelling van toepassing is: respectievelijk van € 12.500 en € 15.000. Bovendien is er in Wallonië een aanvullend abatement van € 12.500, wanneer het netto erfdeel van de erfgenaam minder dan € 125.000 bedraagt, wat in ons voorbeeld het geval is. In Vlaanderen kan geen enkele erfgenaam in ons voorbeeld genieten van de forfaitaire vermindering voor bescheiden nalatenschappen (want telkens groter dan € 50.000, ook na vrijstellingen).

De totale som van de erfenisrechten op deze nalatenschap bedraagt in Vlaanderen € 8.010, in Wallonië € 8.175 en in Brussel € 7.800. In Wallonië en Brussel is deze som gelijk verdeeld over de 3 erfgenamen, in Vlaanderen wordt 58 % betaald in hoofde van het niet gehandicapte kind.

Casus 2 – Bij een erfenis tussen broers en zusters worden ook in Vlaanderen de tarieven toegepast op het totale netto-erfdeel van elke erfgenaam afzonderlijk (dus geen opsplitsing meer in onroerend en roerend). De voetvrijstelling voor de mindervalide erfgenaam blijft, maar is kleiner. In de andere gewesten blijft er een voetvrijstelling van toepassing, maar ook uitgesproken kleiner (€ 620 in Wallonië en 1.250 in Brussel). In Vlaanderen betaalt ieder erfgenaam afzonderlijk € 39.000, de mindervalide erfgenaam echter maar € 30.200. In Wallonië en Brussel liggen de lasten iets lager (per erfgenaam respectievelijk € 37.815 en € 35.187,5; met dien verstande dat ook de mindervalide erfgenaam evenveel betaalt).

Casus 3 en 4 – Vlaanderen maakt geen onderscheid in deze categorieën en voorziet dat de tarieven berekend worden op de totaliteit van de nalatenschap, voor de mindervalide erfgenaam wordt daarin wel een uitzondering gemaakt die echter voor de andere erfgenamen niet mag verrekend worden. In Vlaanderen liggen opnieuw met uitzondering voor de mindervalide erfgenaam de lasten uitgesproken hoger dan in de andere gewesten. Dat is echter niet het geval voor Wallonië bij een erfenis in casus 4 (anderen).

Meer in het algemeen variëren de verschillen tussen de gewesten naar gelang van de grootte van de erfenis. Enkele simulaties op basis van dit type nalatenschap in bijlage.

Ter vervanging van de afgeschafte vermindering voor kinderlast heeft Vlaanderen een vermindering ingevoerd voor kinderen – erfgenamen jonger dan 21 jaar (€ 75 voor elk vol jaar tot aan 21 jaar). Echtgenoten of samenwonenden kunnen in dat geval genieten van de helft van de vermindering die gemeenschappelijke kinderen genieten.

Wat in Wallonië en Brussel?

Brussel en Wallonië hebben de oorspronkelijke regelingen voor kinderlast behouden. Bovendien hebben beide gewesten (respectievelijk met ingang van 2003 en 2006) een bijzondere tariefregeling ingevoerd voor erfenissen die slaan op het onroerend goed dat de overledene gebruikte als hoofdverblijfplaats. De bijzondere tariefregeling geldt voor erfenissen in de rechte lijn, tussen echtgenoten en wettelijk samenwonenden. De lagere marginale tarieven zijn van toepassing voor over te dragen onroerende goederen tot € 250.000 en wijken het substantieels af van de normale tarieven in Wallonië. Deze regeling is te vergelijken met de Vlaamse met dien verstande dat het in Vlaanderen om een volledige vrijstelling gaat maar uitsluitend t.a.v. de langstlevende partner.

2.3. De registratierechten

De Lambermonthervorming van 2001 voorzag naast een verruiming van de budgettaire middelen (herfinanciering van de gemeenschappen) ook meer autonomie voor de gewestbelastingen. Beide kenmerken lagen aan de basis van twee belangrijke beleidskeuzen: een substantiële lastenverlaging en gewestbelastingen meer inzetten voor beleidsdoelstellingen. De eerste beleidskeuze werd vooral toegepast via het nultarief voor het kijk & luistergeld, maar ook via een substantiële hervorming van de registratierechten. Deze laatste moest ook tegemoet komen aan de tweede beleidskeuze.

2.3.1 De tarieven

Alle akten die een overdracht "onder bezwarende titel" (verkoop, ruiling) regelen moeten geregistreerd worden en zijn daarbij onderworpen aan een recht. In de meeste gevallen gaat het om een zogenaamd "evenredig recht" (een percentage van de verkoopsom), in een beperkt aantal gevallen gaat het om een vast recht (bijv. ruiling van onbebouwde landgoederen aan een vast recht van 25 euro). De belangrijkste zijn echter de evenredige rechten. Sedert 2002 hanteert Vlaanderen volgende evenredige rechten:

- het normale tarief van 10 %, gehalveerd in geval van bescheiden woningen (beneden een bepaald niveau van KI, bekend als "het klein beschrijf") en kleine landeigendommen;

- een tarief van 6 % voor overdrachten in het kader van de sociale woningbouw. Dat tarief geldt ook voor ruilingen van ongebouwde landeigendommen voor zover niet onderworpen aan het algemeen vast recht;
- een tarief van 1,5 % voor de aankoop van gezinswoningen die het voorwerp uitmaken van een aankoop- of bouwpremie
- een tarief van 4 % voor overdrachten in hoofde van makelaars en immobiliënkantoren.

Vlaanderen kent bovendien een systeem van meeneembaarheid (geregeld ofwel via verrekening ofwel via teruggave). Meeneembaarheid is van toepassing bij opeenvolgende verkopen en aankopen van de gezinswoning, respectievelijk van bouwgronden bestemd voor de gezinswoning. De meeneembaarheid impliceert dat vroeger betaalde registratierechten voor aankoop van de gezinswoning of van bouwgrond die daarvoor dienstig is in mindering kunnen gebracht worden op de aankoop van een andere gezinswoning (tenminste voor zover de eerste verkocht wordt). Er kan nooit meer dan € 12.500 vroeger betaalde registratierechten in mindering worden gebracht.

Wat in Wallonië en Brussel?

Brussel heeft het oorspronkelijke basistarief van 12,5 % behouden en het tarief "klein beschrijf" afgeschaft. Het tarief voor beroepsverkopers werd verdubbeld (tot 8 %). Wallonië heeft de oorspronkelijke tarieven behouden inclusief het tarief "klein beschrijf" (6 %) en 8 % voor sociale woningbouwmaatschappijen. Er is wel voorzien in een verlaagd tarief (respectievelijk tot 10 % en 5 %) voor kopers die beroep kunnen doen op hypothecaire leningen tegen een sociaal tarief (bij daarvoor bevoegde organismen).

2.3.2 De vrijstellingen

Bovenop de oorspronkelijk bestaande regeling heeft het Vlaamse gewest drie vrijstellingen ingevoerd:

- een abatement of voetvrijstelling ten gunste van "first buyers" van een woning of bouwgrond die moet dienen als hoofdverblijfplaats. Oorspronkelijk € 12.500, naderhand verhoogd tot € 15.000. Bovendien kunnen degenen die van deze voetvrijstelling genieten ook nog beroep doen op een aanvullende vrijstelling indien zij voor de aankoop gebruik maken van een hypothecaire lening. Deze aanvullende vrijstelling varieert in functie van het toepasselijke tarief en is zodanig bepaald dat de kopers een vermindering van het evenredig recht bekomen van € 1.000³⁰,
- een vrijstelling is in het kader van het grond – en pandendecreet (van 27 maart 2009) met ingang van 1 september 2009 ingevoerd voor aankoop van panden die voorkomen op de inventarissen van leegstand en onbewoonbaarheid en die gerenoveerd

³⁰ De voetvrijstelling bedraagt € 10.000 voor wie 10 % registratierechten moet betalen, € 20.000 voor wie 5 % moet betalen en € 66.666,67 in geval van een tarief van 1,5 %.

worden om er een hoofdverblijfplaats van te maken. Deze vrijstelling bedraagt € 30.000;

- en tenslotte bestaat sedert juni 2007 een volledige vrijstelling (onder de vorm van een kosteloze registratie) van gronden die overgedragen worden in het kader van brownfieldprojecten waarvoor een brownfieldconvenant is afgesloten of zal afgesloten worden³¹.

Kadestukje 5 - Heeft het uiteenlopend beleid t.a.v. de registratierechten tussen de gewesten een impact op de evolutie van de vastgoedmarkt en op de opbrengsten ervan op de begrotingen van de gewesten?

Vanaf 1989 kregen de gewesten een deel van de registratierechten (iets meer dan 41 %), vanaf 2002 de volle 100 % en vanaf dat moment zijn ook Vlaanderen en in mindere mate Brussel actief begonnen met het hervormen van de registratierechten. Wallonië heeft op dat vlak nauwelijks maatregelen genomen. Tot en met 2001 was de regelgeving voor de registratierechten in de drie gewesten gelijk.

Tussen 1989 en 2001 zijn de opbrengsten van de registratierechten in Vlaanderen (nominaal) gestegen met een factor 2,06. Wallonië sloot daar vrij nauw bij aan met een factor van 1,99. Brussel moest het doen met een veel beperktere groei: in 2001 waren de opbrengsten van de registratierechten maar aangegroeid met een factor 1,22 (bron FOD Financiën, eigen berekeningen). Dat spoort goed met de evolutie van de transactiewaarde van verkopen van woningen, villa's, appartementen en bouwgronden in dezelfde periode: een groei met een factor van 2,07 in Vlaanderen, 1,95 in Wallonië en 1,33 in Brussel. In de drie gewesten gaat die groei van de transactiewaarde wel gepaard met een daling van het aantal transacties tussen 1989 en 2001, wat overeenstemt met een forse stijging van de gemiddelde prijzen. De kloof tussen de evolutie van de prijzen en van de transacties is duidelijk het grootst in Vlaanderen (bron: NIS, eigen berekeningen). De periode 2001 – 2008 wordt gekenmerkt door een erg expansieve vastgoedmarkt. Dat wordt bevestigd in de drie gewesten. Maar de gewesten die maatregelen hebben genomen lijken op het eerste gezicht de grootste expansie te hebben: in Vlaanderen is de transactiewaarde tussen 2001 en 2008 toegenomen met een factor van 2,05, in Brussel met 2,11 en in Wallonië "slechts" met 1,90. Wallonië boekt overigens in de hier beschouwde groep van onroerend goedtransacties in die periode een daling van het aantal transacties (- 3 %), Vlaanderen daarentegen ziet het aantal transacties stijgen met 10 % en Brussel stabiliseert. Daar is ook de prijsstijging het grootst.

De evolutie van de gewestelijke opbrengsten van de registratierechten vertoont een ander patroon. Daarin is Wallonië het meest expansief: tussen 2001 en 2008 zijn de opbrengsten toegenomen met een factor 1,92. In Vlaanderen en Brussel is de groei uitgesproken lager: respectievelijk een groei met een factor 1,58 en 1,62. We moeten er natuurlijk mee rekening houden dat de transactiekosten niet de enige factor zijn die de evolutie op de vastgoedmarkt bepalen. Maar deze gegevens geven toch enige indicatie dat de verlaging van de transactiekosten in Vlaanderen en in Brussel (weliswaar niet op dezelfde manier) een extra impuls heeft gegeven in vergelijking met Wallonië. Het feit dat die extra impuls niettemin gepaard gaat met een minder uitgesproken groei van de opbrengsten geeft een aanwijzing dat de genomen maatregelen wel effect hadden maar budgettair niet gecompenseerd werden door de verwachte terugverdieneffecten.

³¹ Deze kosteloze registratie is overigens niet alleen van toepassing in geval van overdrachten onder bezwarende titel, maar geldt ook voor verdelingen en schenkingen.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië heeft op dat vlak niets veranderd aan de bestaande federale regelgeving. Brussel daarentegen is vooral op dat vlak actief geweest en bovendien in een meer uitgesproken vorm dan Vlaanderen. "First buyers" van woningen die dienen tot hoofdverblijfplaats (niet van bouwgrond) kunnen genieten van een vermindering van de heffingsgrondslag van € 60.000, te verhogen tot € 75.000 indien het betrokken goed gelegen is binnen een door het gewest afgebakende "ruimte voor versterkte huisvesting en stadsvernieuwing".

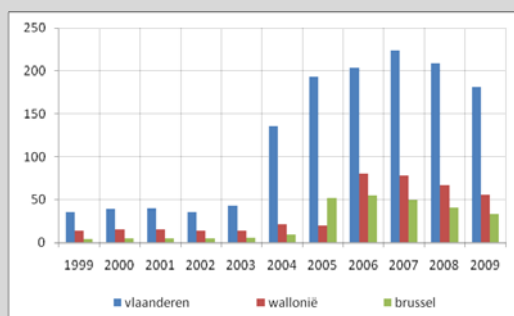
2.4. De schenkingsrechten

De schenkingsrechten zijn een uitgesproken voorbeeld van de wijze waarop de afzonderlijke gewesten hun grotere autonomie op het vlak van gewestbelastingen in de praktijk hebben omgezet. Vanaf 2002 waren de gewesten bevoegd voor de schenkingsrechten. In 2004 voert Vlaanderen een forse verlaging van de rechten op schenkingen van roerende goederen door en neemt daarmee het voortouw en de andere gewesten volgen.

Kadestukje 6 – invoering van sterk verlaagd tarief voor schenkingen roerende goederen doet de opbrengsten fors toenemen in de drie gewesten.

We hebben regionale cijfers over de schenkingsrechten vanaf 1999. Tot en met 2003 blijven de opbrengsten op een bescheiden niveau: voor de drie gewesten samen gemiddeld per jaar ongeveer € 58 mln, Vlaanderen neemt daarvan ongeveer 2/3^e voor zijn rekening.

Met ingang van april 2004 voert Vlaanderen het sterk verlaagde tarief van 3 en 7 % in, wat onmiddellijk aanleiding geeft tot een substantiële verhoging van de opbrengsten. Trend die zich op volledige jaarbasis doorzet in 2005: 4,5 maal meer dan in 2003. Brussel voert dezelfde verlaagde tarieven in vanaf maart 2005, wat ook daar aanleiding is tot een forse stijging van de opbrengsten: in 2005 al 5,7 meer dan voor de hervorming (2004). Wallonië brengt de verlaagde tarieven pas in voege vanaf eind december 2005: in 2006 zijn de Waalse opbrengsten 4,1 maal groter dan voor de hervorming (2005). De opbrengsten blijven op een hoog niveau, maar 2008 – 2009 vertoont toch een duidelijke daling, die in Wallonië en Brussel zelfs al is ingezet vanaf 2007.



2.4.1 De tarieven (basis en verlaagde tarieven)

De federale regelgeving die tot en met 2001 van toepassing was voorzag voor schenkingen dezelfde schalen en marginale tarieven als voor de successierechten³². Dat had o.m. als gevolg dat voor Vlaanderen de tarieven en de regels voor toepassing naar gelang van de verwantschap voor de schenkingsrechten substantieel afweken van wat voor de successierechten van toepassing was. De federale regelgeving voorzag ook al in een bijzonder verlaagd tarief voor schenking van ondernemingen (3 %)³³.

Het Vlaamse gewest heeft de basistarieven en de toepassingsregels ongewijzigd gelaten, inclusief de verdeling over de soorten begunstigen (met ook nog een aparte categorie voor "ooms, tantes, neven en nichten", in tegenstelling met wat voorzien is in de successierechten). Alleen zijn die tarieven sedert april 2004 nog alleen maar van toepassing voor schenkingen van onroerende goederen (met uitzondering van schenking bouwgronden, zie verder). Schenkingen van roerende goederen worden voortaan belast aan een vast tarief van 3 % bij schenkingen in rechte lijn of tussen echtgenoten en samenwonenden en van 7 % voor alle andere personen.

Vanaf 1 januari 2003 wordt in het Vlaamse gewest ook een verminderd tarief toegepast op schenkingen van bouwgronden voor het gedeelte tot en met € 150.000. Voor schenkingen in rechte lijn en tussen echtgenoten (geldt niet voor samenwonenden) worden de progressieve tarieven die in de basisregeling van toepassing zijn voor de gedeelten tot en met € 150.000 met 2 % - punt verminderd. De gemiddelde oppervlakte bij verkoop van bouwgronden in het Vlaamse gewest bedroeg in 2008 926 m² met een gemiddelde prijs van € 138³⁴ of een totale waarde van bijna € 128.000. De toepassing van het verlaagd tarief in deze categorie zou bij een vergelijkbare schenking aanleiding zijn tot een schenkingsrecht dat 30 % lager ligt dan bij toepassing van het basistarief (€ 5.848 in plaats van € 8.404). Voor schenkingen van bouwgrond t.a.v. alle andere personen geldt voor het gedeelte tot en met € 150.000 10 %, voor de rest de basistarieven. Bij het voorbeeld van hierboven is bij een schenking van een bouwgrond t.a.v. neven of nichten daardoor een vermindering van het recht aan de orde van maar liefst 77 % (€ 12.779 in plaats van € 55.908).

Dit verlaagd tarief is tijdelijk, oorspronkelijk enkel tot en met 31/12/2005, naderhand uitgebreid tot en met 31/12/2009 en recent opnieuw verlengd tot en met 31/12/2011. In de oorspronkelijke versie was er geen enkele voorwaarde voor effectief gebruik van de bouwgrond binnen een

³² Voor alle duidelijkheid: spijs toepassing van dezelfde tarieven is de procedure voor het toepassen van de rechten in de schenkingsrechten duidelijk anders dan bij de successierechten. Successierechten worden geheven op basis van een aangifte van nalatenschap. Schenkingsrechten zijn rechten die geheven worden bij het registreren van de schenkingsakte. En bij schenkingen gaat het altijd over schenkingen tussen levenden.

³³ Er zijn nog verlaagde tarieven voor bepaalde schenkingen, die laten we hier buiten beschouwing.

³⁴ Bron: NIS, statistieken over verkoop onroerende goederen.

bepaalde periode voorzien. Vanaf 2006 is echter bepaald dat de vermindering maar geldt als er een verbintenis is om binnen drie jaar een aanvraag voor stedenbouwkundige vergunning in te dienen en het verlaagd tarief is maar definitief als dat ook effectief is gebeurd.

Het Vlaamse gewest heeft verder het al federaal bestaand verlaagd tarief voor schenking van ondernemingen verminderd van 3 % tot 2 % (met ingang van 1 juli 2003). Naderhand werd de toepassing van het verlaagd tarief uitgebreid tot aandelen (eigendom of vruchtgebruik) voor zover die aandelen 10 % vertegenwoordigen van een vennootschap. In de federale wetgeving was ook al voorzien in een voorwaarde van continuïteit: de activiteit gekoppeld aan de universaliteit van goederen die werden geschonken moest ononderbroken worden verder gezet gedurende vijf jaar. Het Vlaamse gewest heeft die regeling aangehouden en ook uitgebreid tot de geschonken aandelen. Bovendien is voorzien in opeisbaarheid van het volledige basisrecht bij niet naleving van deze voorwaarden.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië heeft op dit ogenblik een stelsel van schenkingsrechten dat vrij veel gelijkenis vertoont met dat van Vlaanderen. Ook hier is (weliswaar met vertraging) een bijzonder verlaagd tarief ingevoerd voor schenking van roerende goederen. Wallonië past daarbij – in tegenstelling met Vlaanderen en met Brussel – wel 3 tarieven toe (in plaats van 2). Er is ook voorzien in een tarief van 5 % voor schenkingen tussen “broers, zusters, ooms, tantes, neven en nichten”. Wallonië kent niet het verlaagde tarief voor schenking van bouwgronden, wel is voorzien in een verlaagd tarief voor schenking van de woning die dient als hoofdverblijfplaats en voor zover het gaat over schenkingen tussen echtgenoten of wettelijk samenwonenden. Voor de schenking van een dergelijke woning van bijv. € 150.000 voorziet de Waalse regelgeving een vermindering van het schenkingsrecht van bijna 46 % in vergelijking met het basistarief. Voor schenking van ondernemingen is Wallonië verder gegaan dan Vlaanderen en wordt het nultarief toegepast, wat neerkomt op een feitelijke vrijstelling (zie verder).

Brussel heeft - in tegenstelling met de andere gewesten - de basistarieven aangepast om ze in overeenstemming te brengen met de tarieven in de successierechten. Maar ook hier zijn de basistarieven uitsluitend van toepassing op schenkingen van onroerende goederen. Voor schenkingen van roerende goederen past Brussel dezelfde tarieven toe als in Vlaanderen. Een verlaagd tarief voor schenking van bouwgronden bestaat ook niet in Brussel, maar zoals in Wallonië is er wel een verlaagd tarief voor schenking van woningen. In Brussel is het verlaagd tarief echter van toepassing op alle woningen (ongeacht of zij al of niet dienden als hoofdverblijfplaats van de schenker en ongeacht de verwantschap tussen schenker en begunstigde), de begunstigde van de schenking mag echter geen eigenaar zijn van een andere woning en moet er zich toe verbinden om de woning te gebruiken als hoofdverblijfplaats. Brussel heeft

verder de bestaande federale regeling voor schenking van ondernemingen ongewijzigd behouden.

2.4.2 Vrijstellingen

Vlaanderen kent geen vrijstellingen binnen het kader van de schenkingsrechten met uitzondering van de toepassing van kosteloze registratie van overeenkomsten onder de vorm van schenkingen tussen levenden in het kader van brownfieldconvenants (sedert 2007).

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië daarentegen kent wel een aantal vrijstellingen. In eerste instantie via het nultarief voor schenkingen van ondernemingen, wat overeenstemt met een vrijstelling. De vrijstelling is voorwaardelijk. Niet alleen geldt ook de continuïteitsregel, Wallonië past ook voor deze vrijstelling die voorwaarden toe die opgelegd worden aan de vrijstellingen in het kader van de successierechten.

Daarnaast voorziet Wallonië nog in volgende vrijstellingen:

- zoals in de successierechten is er een voetvrijstelling voor schenkingen in rechte lijn of tussen echtgenoten en samenwonenden van € 12.500, maar dan uitsluitend voor schenking van de gezinswoningen (hoofdverblijfplaats). Deze voetvrijstelling wordt uitgebreid tot € 25.000 als het gaat over schenkingen van maximaal € 125.000;
- van onroerende goederen die onder het boswetboek vallen.

2.5. De verkeersbelastingen (eigenlijke verkeersbelasting, BIV en eurovignet)

Vanuit diverse invalshoeken is er een grote druk om de bestaande verkeersbelastingen grondig te hervormen. Er is een ruime consensus om zowel vanuit mobiliteitsoogpunt als vanuit ecologische hoek de wijze waarop de verkeersbelastingen functioneren bij te sturen. En toch zijn de gewesten op dit vlak nauwelijks actief geweest. Veel heeft te maken met de internationale context die van belang is bij deze regelgeving. De belastingen voor het zwaar vrachtvervoer bijv. (eigenlijke verkeersbelasting en eurovignet) zijn zeer sterk bepaald door de Europese regelgeving en in geval van het eurovignet ook door internationale verdragen. En hoewel meestal wel wordt aangenomen dat een hervorming van de verkeersbelastingen er moet voor zorgen dat het vervoer over de weg meer de effectieve kosten van vervoer wordt aangerekend worden hervormingen gewoonlijk maar verdedigbaar geacht als ze budgettair neutraal zijn. Dat stelt onvermijdelijk hoge eisen aan de wijze waarop de hervormingen worden aangepakt. Maar een belangrijke hinderpaal voor een actieve rol van de gewesten is de verplichting om bij hervormingen van deze belastingen onvermijdelijk een samenwerkingsovereenkomst af te

sluiten met de andere gewesten, tenminste voor zover de te nemen maatregelen ook betrekking hebben op vennootschappen. Substantiële hervormingen – zelfs beperkt tot het personenvervoer – worden daarmee onvermijdelijk geconfronteerd vermits bedrijfswagens in bezit van ondernemingen een niet onbelangrijk deel van het wagenpark uitmaken.

De maatregelen van de gewesten zijn dan ook beperkt gebleven. Gezamenlijk hebben ze sedert 2002 een aantal beperkte wijzigingen doorgevoerd, o.m. wijzigingen die ook al gedeeltelijk gepland waren voor de Lambermonthervorming van 2001³⁵. Eveneens gezamenlijk hebben de gewesten een bijzondere regeling uitgewerkt voor de toepassing van de BIV (Belasting op de inverkeerstelling) met het oog op het tegengaan van oneigenlijk gebruik van de categorie lichte vrachtwagens (deze zijn niet onderworpen aan de BIV).

Wanneer gewesten zonder de verplichting van samenwerkingsakkoorden wijzigingen willen aanbrengen aan deze belastingen dan moeten zij zich beperken tot maatregelen die uitsluitend van toepassing zijn op natuurlijke personen.

Met toepassing van dit principe heeft het Vlaamse gewest met ingang van 01/01/2008 een vrijstelling ingevoerd voor de verkeersbelasting voor aanhangwagens en opleggers van maximaal 750 kg en getrokken door personenwagens.

Vlaanderen plant de overname van de inning van de verkeersbelastingen vanaf 2011 en overweegt naast mogelijke invoering van een kilometerheffing op middellange termijn (tenminste voor het vrachtvervoer) op korte termijn wijzigingen aan te brengen aan de BIV om de aankoop van milieuvriendelijker en energiezuiniger wagens te stimuleren. Het is afwachten in welke richting de hervorming zal gaan. Eerdere ideeën om bij de hervorming te vertrekken van de zogenaamde ecoscore zijn verlaten. En het wordt overigens ook een hervorming die uitsluitend van toepassing zal zijn op natuurlijke personen zoals dat het geval is in Wallonië, maar daarom niet volgens het stramien van de Waals “bonus – malus”.

Wat in Wallonië en Brussel?

Wallonië heeft in de bestaande regeling voor de BIV met ingang van 01/04/2008 een “eco-malus” ingevoerd die onderdeel is van een algemeen “bonus – malusstelsel”.

De malus wordt geregeld via de BIV. De bonus is geregeld in een aparte maar aanverwante regelgeving en bestaat bij toepassing ervan uit een automatische toekenning van een subsidie bij aankoop van een wagen (hetzij een tweedehands, hetzij een nieuwe) ter vervanging van een bestaande wagen, tenminste voor zover voldaan is aan de voorwaarden voor toekenning van de bonus. Er is sprake van een bonus wanneer de CO₂ – uitstoot van de aangekochte wagen beter scoort dan van de wagen die vervangen wordt. De bonus varieert naar gelang

³⁵ Tijdelijke vermindering (AJ 2003 en 2004) voor “euro 4” – voertuigen.

van de grootte van de positieve afwijking en is mede bepaald door gezinslast. De bonus is dus uitsluitend toe te kennen bij vervanging. Dat is niet het geval bij de malus.

De malus neemt de vorm aan van een bijkomende belasting bovenop de bestaande BIV bij een inschrijving van een voertuig. En er is sprake van een malus wanneer:

- bij vervanging van een wagen de aangekochte wagen een CO₂ – uitstoot heeft die groter is dan die van de te vervangen wagen;
- en bij eerste aankoop van een wagen de aangekochte wagen een CO₂ – uitstoot heeft die groter is dan het gemiddelde van de in Wallonië nieuw ingeschreven wagens.

In beide gevallen varieert de malus ook naargelang van de grootte van de afwijking en is ook bepaald door gezinslast.

2.6. Het Kijk – en luistergeld

Vanaf 1993 werd het Kijk – en Luistergeld een gemeenschapsbelasting, waarvan de inning echter werd toevertrouwd aan de gewesten en waarop de gewesten overigens opcentiemen konden heffen. Voorheen was het kijk – en luistergeld nog een federale belasting waarvan een deel werd “geristorneerd” naar de gemeenschappen. De opbrengst van de belasting in het Brussels hoofdstedelijk gewest werd over beide gemeenschappen verdeeld in de verhouding 20N/80F.

Met de Lambermonthervorming werd het Kijk – en Luistergeld gewoon een gewestbelasting. Vlaanderen is onmiddellijk overgegaan tot de afschaffing van de belasting door de invoering van het nultarief. Brussel is daarin gevolgd, met dien verstande dat de afschaffing werd gecompenseerd door het invoeren van een nieuwe belasting (gewestelijke forfaitaire belasting). Wallonië kent nog altijd het kijk – en luistergeld. Met ingang van oktober 2008 zijn er wel een aantal wijzigingen aangebracht: de belasting op autoradio's is afgeschaft en de belasting op televisietoestellen is teruggebracht tot € 100 per belastingplichtige eigenaar van televisietoestellen (in plaats van 140 niet geïndexeerd). De indexering is bovendien ook afgeschaft.

3. De personenbelasting

Vlaanderen is de enige regio die gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid om wijzigingen aan te brengen aan de personenbelasting. De concrete mogelijkheden zijn evenwel na de Lambermonthervorming uitgebreid.

Voor 2002 konden de gewesten opcentiemen of kortingen voorzien en van toepassing op alle belastingplichtigen. In uitvoering daarvan is eenmalig in het AJ 2001 een forfaitaire korting ingevoerd van iets minder dan € 62 per belastingplichtige natuurlijke persoon woonachtig in

het Vlaamse gewest. Oorspronkelijk was het de intentie om deze korting permanent te maken (en eventueel te verhogen), maar uiteindelijk is de korting afgeschaft naar aanleiding van de afschaffing van het Kijk – en Luistergeld vanaf 2002.

Op basis van de uitgebreidere bevoegdheden is met ingang van het AJ 2008 (inkomens 2007) een selectieve forfaitaire vermindering van de PB toegepast. De selectiviteit heeft in eerste instantie te maken met het feit dat uitsluitend belastingplichtigen met een jaarlijks activiteitsinkomen van minimaal € 5.500 in aanmerking komen voor de vermindering. Wie uitsluitend geniet van vervangingsinkomens en inkomens uit vermogen komt niet in aanmerking. In tweede instantie is er met uitzondering van het aanslagjaar 2010 (inkomens 2009) selectiviteit omdat de forfaitaire vermindering beperkt is tot de lagere inkomensgroepen. Bij de verantwoording van deze maatregel verwees de toenmalige regering heel expliciet naar “het tegengaan van de werkloosheidsval” en “het in het algemeen verhogen van de werkzaamheidsgraad”. De Raad van State catalogeerde deze motieven onder de noemer “tewerkstellingsbeleid” en merkte op dat binnen het kader van het tewerkstellingsbeleid de gewesten niet over bevoegdheden beschikken waarmee de beoogde maatregel in verband kan worden gebracht. In die zin werd dan ook betwist dat één van de voorwaarden voor het toekennen van dergelijke forfaitaire vermindering (relatie met gewestelijke bevoegdheden) vervuld was. Overigens heeft deze discussie niet veel indruk gemaakt op de decreetgever, te meer daar de Raad van State op de inhoud van het decreet zelf geen essentiële opmerkingen maakte.

De concrete toepassing van de forfaitaire vermindering (of jobkorting) vanaf het AJ 2008 kan als volgt samengevat worden.

activiteitsinkomen	AJ 2008 (inkomen 2007)	AJ 2009 (inkomen 2008)	AJ 2010 (inkomen 2009)	AJ 2011 (inkomen 2010)
< 5.500	0	0	0	0
5.500 - 17.250	125	200	300	125
17.251 - 18.500	125	200	300	$125 - ((\text{inkomen} - 17.250) * 0,1)$
18.501 - 21.000	125	200	300	0
21.001 - 22.250	$125 - ((\text{inkomen} - 21.000) * 0,1)$	$200 - ((\text{inkomen} - 21.000) * 0,1)$	300	0
22.251 - 23.000	0	$200 - ((\text{inkomen} - 21.000) * 0,1)$	250	0
>23.000	0	0	250	0

Het overzicht geeft duidelijk aan in welke mate de recente bijsturing van de jobkorting het selectief karakter van de maatregel heeft versterkt, ook in vergelijking met het eerste jaar van toepassing. In de huidige regeling is de toekenning van de volledige forfaitaire vermindering van € 125 uitsluitend voorzien voor de activiteitsinkomens tot € 17.250. In de oorspronkelijke

versie lag die grens op € 21.000. De impact op het aantal belastingplichtigen dat in aanmerking komt is substantieel (zie verder in het hoofdstuk 3).

Naast deze forfaitaire vermindering heeft de Vlaamse regering ook twee belastingkredieten ingevoerd: respectievelijk met het oog op het activeren van risicokapitaal (via ARKimedes) en het ondersteunen van "leningen onder vrienden" t.a.v. KMO – bedrijven (win-wileningen).

Hoofdstuk 3 – financiële raming van de maatregelen en hervormingen

1. Algemeen

In hoofdstuk 2 hebben we onderzocht hoe het Vlaamse gewest met de beschikbare fiscale bevoegdheden inhoudelijk “het verschil heeft gemaakt” in vergelijking met de regelgeving die het “geërfd” heeft van de federale overheid respectievelijk bij de start (1989) en bij de Lambermonthervorming (2001). Er is tevens kort aangegeven in hoeverre Vlaanderen daarbij een ander pad heeft bewandeld dan de andere gewesten.

In dit hoofdstuk proberen we zoveel mogelijk dit verschil te becijferen. Hoe zwaar weegt het gemaakte verschil (de doorgevoerde hervormingen en maatregelen) voor de lasten die gezinnen en ondernemingen moeten betalen en hoe ziet dat er uit voor groepen belastingplichtigen? Eigenlijk willen we een eenvoudige vraag beantwoorden: hoe groot is het verschil in wat voor de betrokken belastingen nu moet betaald worden in vergelijking met een toestand waarbij de Vlaamse overheid de vroegere federale regelgeving totaal ongewijzigd had gelaten? De vraag mag klaar en eenvoudig zijn, het antwoord is het allerminst.

In hoofdzaak omdat we voor dit soort analyse maar over vrij beperkte gegevens beschikken. Dat is zeker het geval als we ons moeten beperken tot officieel gepubliceerde gegevens (zoals bijv. in de jaarverslagen over de inning van de OV), maar zelfs ook als we kunnen gebruik maken van niet officieel gepubliceerde cijfers, maar wel beschikbaar bij de Vlaamse administratie.

Het is dan ook niet vanzelfsprekend om het financieel effect te meten van de verschillende maatregelen en hervormingen, laat staan dat we een verantwoorde globale analyse zouden kunnen maken van wat de weerslag is geweest op het gedrag van de belastingplichtigen en wat al of niet gerealiseerd is van de vooropgezette doelstellingen. Het is dan ook echt niet verwonderlijk dat de Vlaamse overheid over dit soort belangrijke beleidsvragen erg schaars communiceert en er bovendien ook weinig van gebruik maakt om het te voeren beleid mee te ondersteunen.

We moeten echter niet volkomen in het ongewisse blijven. De her en der beschikbare gegevens laten uiteindelijk meer toe dan meestal verondersteld. Binnen het bestek van dit rapport hebben we een eerste analyse gemaakt van deze gegevens. We konden niet alles analyseren, maar wat we konden verwerken biedt toch al een vrij goeie indicatie van wat er met diverse databestanden kan gebeuren. Waarover beschikken we en hoe kunnen we dat gebruiken voor een eerste becijfering?

1.1. De inventaris van de fiscale uitgaven

In eerste instantie moeten de federale en regionale overheden volgens de wetgeving op de overheidsbegrotingen van alle fiscale maatregelen die zij nemen en die een afwijking vormen op de basisregels en daardoor voor sommige belastingplichtigen een lastenvermindering veroorzaken een becijfering maken. Die becijfering moet jaarlijks worden opgenomen in de zogenaamde "inventaris van fiscale uitgaven". Het gebruik van fiscale uitgaven is overigens geen typisch Vlaams of Belgisch verschijnsel. Fiscale uitgaven worden overal gebruikt en blijken in de afgelopen jaren ook belangrijker te worden³⁶. In uitvoering daarvan publiceert de Vlaamse overheid jaarlijks naar aanleiding van de initiële middelenbegroting deze inventaris³⁷, waarin in principe voor alles wat onder de noemer "fiscale uitgaven" valt wordt "*geraamd*" wat de becijferde impact is in het komend begrotingsjaar. Het is overigens opmerkelijk dat deze inventaris in het debat over het begrotingsbeleid nauwelijks enige belangstelling oproept. Dat heeft deels te maken met het feit dat er nog al wat discussie is over een precieze definitie van fiscale uitgaven en met het feit dat er ook wat twijfels zijn over de accuraatheid waarmee één en ander wordt berekend.

Wat is een fiscale uitgave?

De inventaris van de "fiscale uitgaven" die de Vlaamse regering jaarlijks bij de initiële begroting presenteert is een onderdeel van een globale inventaris die wordt opgemaakt door de FOD Financiën en betrekking heeft op "alle vrijstellingen, aftrekken en verminderingen die de ontvangsten van de staat beïnvloeden"³⁸. Niet alles wat daarin opgenomen wordt kan ook effectief als een fiscale uitgave wordt beschouwd. Om van een fiscale uitgave te kunnen spreken moet het gaan over "een minderontvangst door een fiscale tegemoetkoming die voortvloeit uit een afwijking van het algemeen stelsel dat van toepassing is op de betrokken belasting". De tegemoetkoming wordt ofwel toegekend aan zekere belastingplichtigen of gekoppeld aan zekere economische, culturele of sociale activiteiten. Er wordt vanuit gegaan dat de doelstelling van die fiscale afwijking ook via een subsidiëring zou kunnen gerealiseerd worden. Een dergelijke definitie is niet sluitend en daarom zijn er twijfelgevallen. De inventaris maakt dan ook een onderscheid tussen "vrijstellingen, aftrekken en verminderingen" die effectief als fiscale uitgaven kunnen bestempeld worden, andere die zeker niet als fiscale uitgaven kunnen

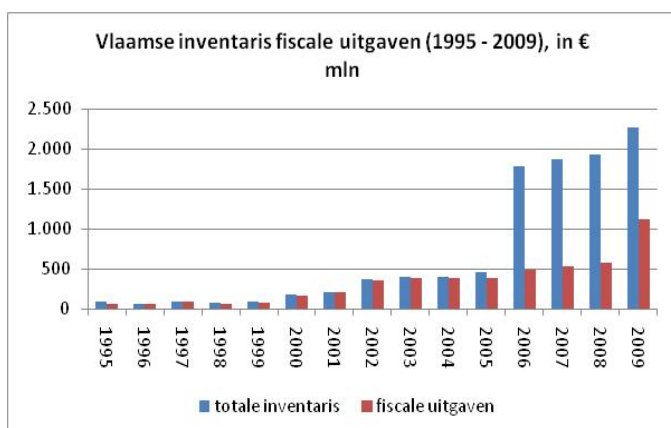
³⁶ Zie o.m. een recente studie van de OESO: "Tax expenditures in OECD countries" (2010).

³⁷ Is opgenomen als bijlage in het ontwerp van initiële middelenbegroting (altijd terug te vinden in de parlementaire documenten onder nummer 14).

³⁸ Voor enige toelichting zie de meest recente federale inventaris van de fiscale uitgaven 2007 KVV, 52 2222/009 (19 februari 2010). De inventaris is ook beschikbaar op de site van de FOD Financiën, studie en documentatie (onder rubriek statistieken). Deze tabellen bevatten voor de PB ook de regionale uitsplitsing van de fiscale uitgaven die onder de federale bevoegdheid vallen. Daaruit blijkt o.m. voor het AJ 2007 dat Vlaanderen tussenkomt voor 62,97 % van de fiscale uitgaven, wat onder het aandeel ligt van het Vlaamse gewest in de totale opbrengsten van de PB voor dat AJ. De regionale aandelen verschillen overigens naar gelang van de onderdelen: het aandeel in "aftrek voor enige eigen woning", "pensioensparen", "dienstencheques" en "kinderopvang" ligt duidelijk hoger dan het globale aandeel in de opbrengsten.

bestempeld worden (omdat het afwijkingen zijn die ten gronde tot het algemene stelsel behoren) en twijfelgevallen. De globale inventaris slaat dan ook op een veel groter bedrag dan de inventaris van de fiscale uitgaven zelf. De becijfering gebeurt aan de hand van de methode van “verlies van ontvangsten” en raamt het bedrag van de marginale minderontvangsten die verbonden zijn aan een bepaalde fiscale uitgave. Er wordt dus geen rekening gehouden met de positieve of negatieve effecten op het gedrag van de belastingplichtigen.

De ramingen zelf in de Vlaamse inventaris zijn ofwel afkomstig van de Vlaamse belastingdienst (OV), de FOD Financiën (voor federaal geïnde gewestbelastingen), de Vlaamse administratie van Financiën (PB) en de bevoegde Vlaamse instellingen voor milieueffingen. Met uitzondering van de gegevens over de PB zijn de ramingen gebaseerd op de meest recente realisaties (in geval van de meest recente inventaris – oktober 2009, voor de jaren 2006 – 2007). Deze ramingen worden beschouwd als een indicatie van de betrokken regel voor het komend begrotingsjaar (dus inventaris 2009 voor begrotingsjaar 2010). Voor nieuwe maatregelen wordt de impact geraamd op basis van de algemene raming van de middelen. De ramingen voor de PB zijn overgenomen van de begrotingsramingen.



In bijgevoegde grafiek zijn de resultaten van de Vlaamse inventarissen vanaf 1995 samengevat. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen het bedrag van de totale inventaris en van de eigenlijke fiscale uitgaven. Diverse elementen hypothekeken de interpretatie van deze gegevens. Ten eerste

zijn sommige belangrijke maatregelen niet meegenomen vanaf het begin dat zij van toepassing waren. In de jongste inventaris is bijv. het effect van de invoering van het nultarief voor het Kijk & Luistergeld voor de eerste keer opgenomen, niettegenstaande al van toepassing vanaf 2002. Hetzelfde geldt voor de Vlaamse maatregelen t.a.v. de PB (met o.m. de belastingkredieten voor de jobkorting, al van toepassing vanaf 2007). En in tegenstelling met de overige ramingen wordt daarvoor het verwachte effect in 2010 opgenomen en niet de meest recente realisaties. In beide gevallen worden deze maatregelen meegenomen bij de eigenlijke fiscale uitgaven, wat de substantiële stijging ervan verklaart in de inventaris van 2009 (vooral door het effect van het nultarief K&L). De verlaagde tarieven voor schenkingen van roerende goederen zijn van toepassing vanaf 2004, maar komen maar voor het eerst in de inventarissen terecht vanaf 2006. Ze worden bovendien niet beschouwd als eigenlijke fiscale uitgaven. Wat dan ook de toename verklaart in de inventaris van 2006 van het verschil tussen totale inventaris en fiscale uitgaven.

Tariefverlagingen die gewoon in het “algemeen stelsel” van de belastingen worden doorgevoerd – zoals bijv. tariefwijzigingen in de successierechten of in de registratierechten – blijven buiten deze inventaris. Waarom dan wel de invoering van nultarieven in de “openingsbelasting” en het “Kijk & Luistergeld” wordt meegenomen is niet direct duidelijk.

Deze bemerkingen geven aan dat de beschikbare gegevens niet direct toelaten om een samenhangend beeld te schetsen van de cijfermatige impact van de verschillende maatregelen die het Vlaamse gewest binnen haar bevoegdheid heeft genomen. Op zich is de invalshoek van “fiscale uitgaven” al te beperkt omdat essentiële wijzigingen aan het algemene stelsel niet zijn meegenomen. Bovendien zijn er onder de fiscale uitgaven t.a.v. belastingen waarvoor Vlaanderen verantwoordelijk is ook maatregelen die reeds in de federale regelgeving van toepassing waren. Voorts zijn de data niet of nauwelijks te gebruiken voor het samenstellen van een historische tijdreeks. Niettemin geeft bovenstaande grafiek al aan dat de impact op het niveau van “vrijstellingen, verminderingen en aftrekken” al of niet onder de noemer van “fiscale uitgaven” in de meest recente jaren bijzonder is toegenomen. Abstractie makend van de beperkingen die er zeker aan de ramingen zijn verbonden mogen we toch besluiten dat de nu aangehouden inventaris een substantieel bedrag uitmaakt in vergelijking met de totale fiscale ontvangsten van het Vlaamse gewest. In tabel 1 (hoofdstuk 1) werden die fiscale ontvangsten – gecorrigeerd voor de forfaitaire vermindering van de PB – geraamd op iets meer dan € 4,5 mld (2008). De inventaris komt uit op een totaal van € 2,26 mld totale “vrijstellingen, verminderingen en aftrekken”, waarvan € 1,13 mld als effectieve fiscale ontvangsten worden voorgesteld: of respectievelijk 50 en 25 %. Daarbij is dan nog geen rekening gehouden met substantiële hervormingen zoals de algemene tariefverlaging in de registratierechten. De verhouding op het niveau van de totale inventaris ligt echter nog uitgesproken lager dan wat kan afgeleid worden voor de federale overheid (bijna 65 %), voor de effectief als bestempelde fiscale uitgaven is de verhouding op federaal vlak daarentegen duidelijk lager (15 %)³⁹. Men zou hieruit kunnen concluderen dat Vlaanderen – proportioneel in functie van zijn fiscale bevoegdheden - veel explicieter gebruik maakt van het fiscale instrument om beleidsdoelstellingen te realiseren dan de federale overheid. Maar ook die conclusie is te nuanceren als men er bijv. mee rekening houdt dat in de geraamde fiscale uitgaven het nultarief voor K&L – geld voor meer dan € 500 mln meegeteld wordt. Exclusief het K&L – geld zou de impact maar 13 % bedragen en bovendien zijn hieronder ook nog maatregelen opgenomen die niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een expliciete beslissing van de Vlaamse overheid.

Een eigen “ad hoc” – raming dringt zich op. Daarbij kunnen we wel gebruik maken van enkele punctuele gegevens uit de inventarissen van de fiscale uitgaven. Maar in ieder geval, een meer accurate raming van de fiscale uitgaven en van de totaliteit van “vrijstellingen, verminde-

³⁹ Bron: gegevens uit de meest recente inventaris van de federale overheid in vergelijking met de totale belastingen van de federale overheid.

ringen en aftrekken” is meer dan wenselijk. Het ware overigens ook aan te bevelen dat de Vlaamse overheid – zoals ook de federale overheid – bij die inventarissen aangeeft hoe de bedragen zich spreiden over de verschillende beleidsdoelstellingen.

1.2. Hoe pakken we een eigen raming aan?

Voor de belangrijkste belastingen proberen we op basis van de beschikbare gegevens een verantwoorde raming te maken van wat het effect van de genomen maatregelen en hervormingen is. En we hanteren daarvoor telkens de meest gepaste “ad hoc” - methode. In eerste instantie maken we een raming van wat het effect is op “huidig tijdstip”, ongeacht het tijdstip waarop de maatregel of de hervorming is doorgevoerd. De raming “op huidig tijdstip” is niet strikt te interpreteren omdat we onvermijdelijk moeten gebruik maken van de meest recent beschikbare gegevens. De raming wordt ook telkens gemaakt op jaarbasis. In tweede instantie geven we voor zover mogelijk een aantal indicaties over de evolutie ervan. De raming wordt aangevuld met enige toelichting en enkele bemerkingen. Waar mogelijk en zinvol maken we een onderscheid tussen “gezinnen” en “ondernemingen”. Het geheel is samengevat in bijlage.

Voor een goed begrip van de ramingen is rekening te houden met volgende zaken:

- Om een correcte raming te kunnen maken van maatregelen en hervormingen moeten we kunnen beschikken over precieze data over de heffingsgrondslag waarop de belasting wordt berekend. Zonder dergelijke data is dat grotendeels onmogelijk. Vanaf het ogenblik dat onderdelen van die heffingsgrondslag op een specifieke wijze worden getaxeerd (bijv. verminderd tarief) moeten de data die specifieke onderdelen bevatten. De data over de heffingsgrondslag mogen zich overigens niet beperken tot de effectief belaste grondslag maar moeten ook de vrijgestelde heffingsgrondslag bevatten. Dat geldt zeker wanneer de vrijstellingen een substantieel onderdeel zijn van de genomen maatregelen. Deze voorwaarde is bij de voor ons beschikbare gegevens maar gedeeltelijk vervuld.
- Zelfs bij een degelijk databestand over de heffingsgrondslag zijn niet alle hervormingen en maatregelen eenvoudig te ramen. Dat is bijv. het geval voor tariefwijzigingen. Wanneer er sprake is van een eenvoudig evenredig recht (met betaalt 2,5 % OV op KI, men betaalt 10 % op een verkoop van onroerende goederen, ...) dan is de raming niet zo problematisch. Wanneer er sprake is van progressieve tarieven (of wanneer progressieve tarieven worden omgezet in een evenredig recht) dan is dat veel moeilijker. De substantiële wijziging aan de tarieven in de successierechten kan niet zo maar doorgerekend worden zonder kennis van de verdeling van de nalatenschappen over de tariefschalen. Zonder dergelijke verdeling is het globaal effect moeilijk in te schatten en kan men alleen voor een aantal typegevallen een inschatting maken.
- De maatregelen en hervormingen besproken in hoofdstuk 2 van dit rapport kunnen in het algemeen verdeeld worden over twee soorten maatregelen en hervormingen.

Ten eerste maatregelen die gewoon een eenvoudige wijziging aanbrengen aan de te belasten heffingsgrondslag of aan de toe te passen tarieven. In dat geval kan het marginaal effect daarvan geraamd worden (in vergelijking met de regeling vóór heffing werd "x – belastingen meer of minder betaald"). Een tweede soort maatregelen hebben betrekkingen op wijzigingen die aangebracht werden aan de manier waarop bijv. bepaalde verminderingen werden toegekend (bijv. de verminderingen voor gezinslast in de OV): hiervoor is de raming van het marginaal effect bijzonder moeilijk. De ramingen die hierop betrekking hebben zijn niet te interpreteren als een "min of een plus".

2. Een aanzet tot becijfering

Hieronder becijferen zoveel als mogelijk de belangrijkste hervormingen die Vlaanderen heeft doorgevoerd. Per belasting geven we enige algemene cijfers over de grondslag en de belastingen, daarnaast bespreken we de resultaten van de meest opvallende hervormingen.

2.1. De onroerende voorheffing (OV)

2.1.1 Algemeen

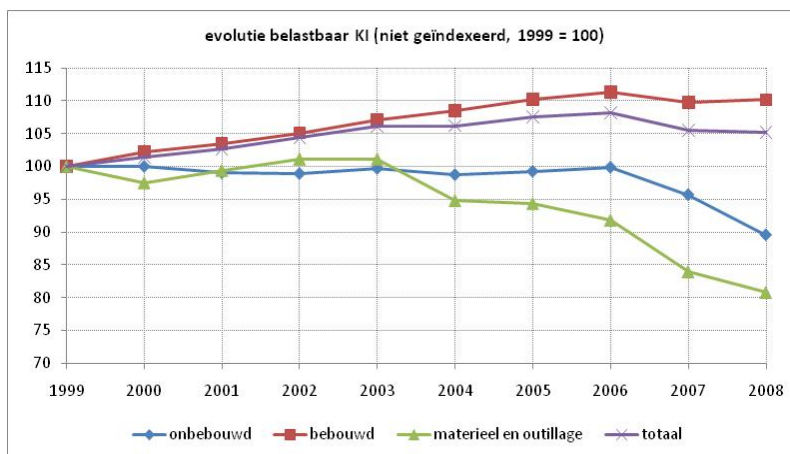
Met ingang van 1999 staat Vlaanderen zelf in voor de inning van de OV. Vanaf dan kunnen we dan ook beschikken over een uitgebreid set van gegevens⁴⁰. Het totaal niet geïndexeerd KI bedraagt voor het AJ 2008 € 3,8 mld, geïndexeerd is dat opgelopen tot € 5,6 mld. De statistieken maken een onderscheid tussen KI "onbebouwd", KI "bebouwd" en KI "materieel & outillage". De groep "bebouwd" is nog eens onderverdeeld naar gelang van het toe te passen gewestelijk tarief (respectievelijk een deeltje 1,6 % en hoofdzakelijk 2,5 %). Voor het AJ 2008 heeft 84,4 % betrekking op KI "bebouwd – tarief 2,5 %) en 11,7 % slaat op KI "materieel & outillage". De rest wordt verdeeld over de twee andere categorieën.

⁴⁰ De gegevens zijn voor een belangrijk stuk opgenomen in de achtereenvolgende jaarverslagen van VLABEL, aangevuld met reeksen niet gepubliceerde gegevens. De databestanden van VLABEL laten ook toe om per gemeente de diverse onderdelen van het KI en van de ingekohierde OV te raadplegen. De cijfers in dit rapport zijn gebaseerd op deze bronnen, aangevuld met eigen berekeningen.

Bijgevoegde grafiek xx vat de evolutie van het KI (niet geïndexeerd) samen vanaf 1999. Globaal ligt het gezamenlijk **belastbaar** KI in 2008 5 % hoger dan in 1999. Die globale evolutie is niet gelijk verdeeld over de verschillende categorieën. Het KI "bebouwd" is toegenomen met 10 %. Voor beide andere categorieën is het belastbaar KI gedaald: in geval van onbebouwde goederen met 10 %, in geval van "materieel & outillage" met bijna 20 %. In het eerste geval speelt de verdere verstedelijking beslist een rol: onbebouwde percelen worden bebouwd. Tussen 1999 en 2009 is ongeveer 280 km² niet bebouwde gronden omgezet in bebouwde terreinen (bron NIS). De daling van het KI voor "materieel en outillage" (die vooral wordt ingezet vanaf 2004) is uiteraard tegengesteld aan de groei van de netto kapitaalgoederenvoorraad in onze economie⁴¹. De verklaring daarvoor is expliciet te zoeken in de sedert het AJ 1999 van toepassing zijnde vrijstellingen.

Voor het AJ 2008 was in de categorie "bebouwd 2,5 %" (het betreft zowel woningen als kantoren en nijverheidsgebouwen) 38,2 % van het KI gesitueerd in de percelen met een KI van minstens € 2.000 (niet geïndexeerd), bij percelen die een maximaal KI hebben van € 745 17,3 % en 31,3 % met een maximaal KI van € 992 (grenzen die van belang zijn voor de toekenning van verminderingen voor bescheiden woningen). Tegenover 1999 zijn deze aandelen nauwelijks gewijzigd: respectievelijk 37,7 %, 19,5 % en 33,4 %. Bij "materieel en outillage" daarentegen heeft bijna 98 % van het KI betrekking op percelen van € 2.000 of meer.

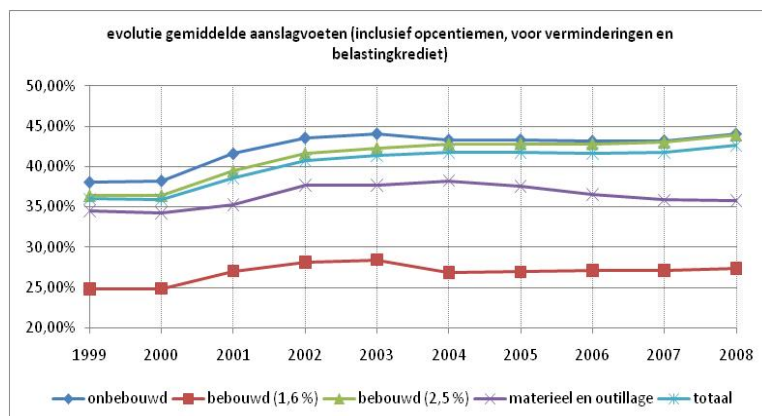
Voor alle duidelijkheid deze cijfers geven geen indicatie van de verdeling van het onroerend vermogen (KI) over de eigenaars. Een onderzoek van maart 2005⁴² naar de verdeling van het KI over natuurlijke personen gaf aan dat voor het AJ 2004 de toplaag van de eigenaars (de hoogste 1 %, 21.095 eigenaars) bijna 36 % van het KI voor hun rekening nemen. De laagste 50 % eigenaars waren maar goed voor iets meer dan 14 %. Een eerder onderzoek door dezelfde auteurs gaf aan dat de concentratie van onroerend goed bij de rechtspersonen nog veel



groter is: de hoogste 1 % (842 rechtspersonen eigenaars) nemen bijna 57 % van het KI bij de rechtspersonen voor hun rekening (eventuele impact door consolidatie van rechtspersonen is

⁴¹ Als referentie gebruiken we de groei van de netto kapitaalgoederenvoorraad in "producten van metaal en machines": op rijksniveau (regionale cijfers zijn niet beschikbaar) tussen 1999 en 2008 een stijging in volume van 26 % (bron: Nationale rekeningen).

⁴² Tessens, Gysels: Hoe is het kadastraal inkomen verdeeld in Vlaanderen?, jaarverslag onroerende voorheffing 2004.



dan nog buiten beschouwing gelaten).

Sedert 1991 is het gewestelijk tarief ongewijzigd gebleven. Alleen voor "materieel en outillage" is vanaf 1999 het tarief door de neutralisering van de indexering van het KI gedaald.

Niettemin is de gemiddelde aanslagvoet in de OV in de afgelopen jaren fors toegenomen. Bijgevoegde grafiek xx geeft aan hoe de gemiddelde aanslagvoet inclusief de lokale opcentiemen is geëvolueerd voor de verschillende categorieën (bron: VLABEL, eigen berekeningen). De gemiddelde aanslagvoet is hier gemeten vóór toepassing van de verminderingen en belastingkredieten. Bij de interpretatie van deze grafiek moet men ook in acht nemen dat de onderscheiden evolutie mee bepaald is door de verdeling van het KI in de afzonderlijke categorieën over de verschillende gemeenten. Het feit dat bijv. de groei van de gewogen gemiddelde aanslagvoet voor "materieel en outillage" en voor sociale woningen (bebouwd 1,6 %) uitgesproken kleiner is dan voor de andere categorieën is niet het resultaat van een expliciet lager belasting van deze categorieën. Want dat is niet geval, gemeenten en provincies kunnen vooralsnog geen specifieke opcentiemen toepassen voor de afzonderlijke categorieën. Beide categorieën kennen een geringere stijging van de gemiddelde aanslagvoet omdat deze categorieën KI overwegend zullen geconcentreerd zijn in gemeenten met een lagere stijging van de opcentiemen.

Met uitzondering van de categorie "materieel en outillage" is de stijging uitsluitend te verklaren door de lokale opcentiemen. Bij "materieel en outillage" is de evolutie samengesteld uit twee componenten: een daling van de gewestelijke aanslagvoet die gecompenseerd wordt door een grotere stijging van de lokale opcentiemen. De stijging is evenwel na 2004 (globaal een stijging van 3,77 %-punt, waarvan -0,22 %-punt gewestelijk tarief) omgezet in een daling. In 2008 is de gemiddelde aanslagvoet nog 1,31 %-punt hoger dan in 1999 (waarvan - 0,40 %-punt gewestelijk tarief).

2.1.2 Wat is de impact van de Vlaamse maatregelen en hervormingen?

We maken een onderscheid tussen maatregelen en hervormingen die geleid hebben tot een nieuwe regel (bijv. hoger tarief, extra vrijstelling, ...) en maatregelen of hervormingen die een wijziging hebben aangebracht aan bestaande regels (bijv. andere regeling voor verminderingen). In het eerste geval kan min of meer het marginaal effect bepaald worden, in het tweede

geval is dat duidelijk moeilijker (temeer omdat we maar over echt vergelijkbare gegevens beschikken vanaf 1999 wanneer precies de hervormingen zijn doorgevoerd). Voor een overzicht zie bijlage.

De verdubbeling van het gewestelijk tarief (met ingang van 1991) zorgt er voor dat in 2008 op het belastbare KI € 70 mln meer gewestelijke OV moet betaald worden (waarvan 62 % aan natuurlijke personen is aan te rekenen, in de tabel "gezinnen"). We maken hierbij abstractie van verminderingen en belastingkredieten om het effect van de tariefverhoging af te zonderen. Op het belastbare KI van 1999 bedroeg die verdubbeling ongeveer € 56 mln. De extra € 70 mln is uiteraard ook nog versterkt door de gemiddelde stijging van de lokale opcentiemen tussen 1999 en 2008: in 2008 zou het effect daarvan opgelopen zijn tot € 211 mln.

Diverse andere maatregelen hebben deze "opwaartse druk" op de OV door de tariefverhoging ongedaan gemaakt. Dat geldt in het bijzonder voor OV betaald door vennootschappen en belastingplichtigen met KI voor "materieel en outillage" (hoewel niet volledig correct rekenen we dat gemakshalve mee bij de vennootschappen). In eerste instantie is vanaf het AJ 1999 de gewestelijke aanslagvoet voor "materieel en outillage" verminderd door toepassing van de jaarlijkse coëfficiënt. Voor 2008 is dat opgelopen tot iets meer dan € 3 mln strikt genomen voor het gewestelijk tarief, maar deze tariefvermindering werkt ook door in de opcentiemen. Abstractiemakend van de stijging van de opcentiemen sedert 1999 is het totale effect per 2008 opgelopen tot 43 mln (als we rekenen aan de gemiddelde opcentiemen voor deze categorie in 2008 dan is het effect opgelopen tot € 53 mln). Daarnaast is ook vanaf AJ 1999 een gedeeltelijke vrijstelling van "materieel en outillage" ingevoerd (verder aan te duiden met fase 1). De beschikbare gegevens geven voor deze categorie een globale aanduiding van "vrijstellingen voor economische doelen". Deze vrijstellingen zijn ruimer dan de hier bedoelde vrijstelling ingevoerd vanaf 1999. Ze bevatten ook de tijdelijke vrijstellingen (5 jaar of 10 jaar) die – overigens reeds op basis van een federale regelgeving – werden toegekend voor investeringen die het voorwerp uitmaakten van steunverlening in het kader van de expansiewetgeving en ook geregeld werden in deze expansiewetten. Door wijzigingen aan de steunverlening (groei-premie en ecologiepremie) zijn die vrijstellingen niet meer van toepassing en doven ze geleidelijk uit.

De bijkomende vrijstellingen die werden ingevoerd met ingang van het AJ 2009 (vrijstelling voor alle investeringen in "materieel en outillage" zijn nog niet te ramen op basis van de beschikbare gegevens.

We beschikken niet over adequate gegevens met betrekking tot het op basis van deze maatregelen vrijgestelde KI voor "materieel en outillage". De Vlaamse belastingdienst stelt wel per gemeente een aantal gegevens ter beschikking over KI, betaalde OV, vrijstellingen en verminderingen en belastingkredieten. In deze gegevens kan ook "materieel en outillage" worden afgezonderd. In het bijzonder is daarbij aangegeven hoeveel KI (geïndexeerd) vrijgesteld is

voor "economische doelen". Deze vrijstellingen zouden in principe de vrijstellingen moeten bevatten die voortvloeien uit de vrijstelling van nieuwe investeringen (volledig of via plafonnering op het niveau van 1998). De vrijstellingen "economische doelen" verwijzen echter ook naar de tijdelijke vrijstellingen die vroeger werden toegekend in het kader van de economische expansiewetgeving (maar waarvan het effect uitdovend is). Het is derhalve – voor deze nochtans belangrijke maatregel – niet mogelijk een precieze raming te maken van het effect. Een analyse via een steekproef op 50 % van het KI voor "materieel en outillage"⁴³ Uit die steekproef blijkt dat het vrijgestelde KI voor "materieel en outillage" gemiddeld ongeveer 40 % van het effectief belaste KI (geïndexeerd) bedraagt. Toepassing van dit percentage zou resulteren in een weerslag op de gewestelijke OV van iets meer dan € 5 mln. De inventaris van fiscale uitgaven raamt in zijn jongste versie de impact op de gewestelijke OV van de vrijstelling van nieuwe investeringen op iets minder dan € 3 mln en de vrijstellingen voor overige economische doelen op € 10 mln. De basis van deze ramingen is niet duidelijk. Een raming op basis van een vrijstellingsniveau van 40 % kan doorgaan als een eerder conservatieve inschatting⁴⁴. Zonder rekening te houden met de stijging van de lokale opcentiemen sedert 1999 zou in dat geval het globale effect van deze maatregel (dus inclusief lokale opcentiemen) uitkomen op ongeveer € 71 mln.

De belastingkredieten hebben ook in hoofdzaak betrekking op vennootschappen (afgezien van vrijstellingen voor ven-gebieden in eigendom van natuurlijke personen). Het bedrag van de belastingkredieten (vanaf 2004) is voor de vennootschappen gelijk aan de gewestelijke OV die normaal zou moeten betaald worden. Voor het AJ 2008 was dat opgelopen tot € 50 mln (het bedrag blijft quasi constant). Dat heeft geen repercussies op de opcentiemen. De sociale verminderingen zijn als dusdanig niet ingevoerd door Vlaamse maatregelen, ze bestonden al. Alleen werd een substantiële wijziging aangebracht aan de wijze van toekenning (voor een belangrijk deel automatische toekenning) en aan de wijze van berekening: de verminderingen voor kinderlast worden sedert 1999 forfaitair toegekend in plaats van procentueel.

De effectief toegekende sociale verminderingen bedragen in 2008 € 142 mln. Daarvan wordt € 7,5 mln aangerekend op de gewestelijke OV, de rest komt in mindering op de lokale opcentiemen. Het bedrag van € 142 mln is uiteraard niet te beschouwen als het marginaal effect van de genomen maatregelen. De marginale effecten werden voor "verminderingen kinderlast" veroorzaakt door twee componenten: enerzijds de overschakeling van "toekenning op aanvraag" naar "automatische toekenning" en anderzijds de overschakeling van "procentuele verminderingen" naar "forfaitaire verminderingen". Uit eerdere analyses⁴⁵ was al gebleken dat

⁴³ Het KI voor "materieel en outillage" is erg ongelijk verdeeld over de Vlaamse gemeenten. 50 % van het KI is geconcentreerd in 7 gemeenten. De volgende 25 % is geconcentreerd in 32 gemeenten en de rest in 267 gemeenten (2 gemeenten hebben geen KI "materieel en outillage").

⁴⁴ Het KI voor "materieel en outillage" is op zich al verminderd met 20 % tussen 1999 en 2008, wat hoe dan ook contrasteert met de evolutie van de kapitaalvoorraad in dezelfde periode (zie hoger), een vrijstellingseffect van 40 % op het huidig belastbaar KI is dan ook meer dan waarschijnlijk geen overschatting.

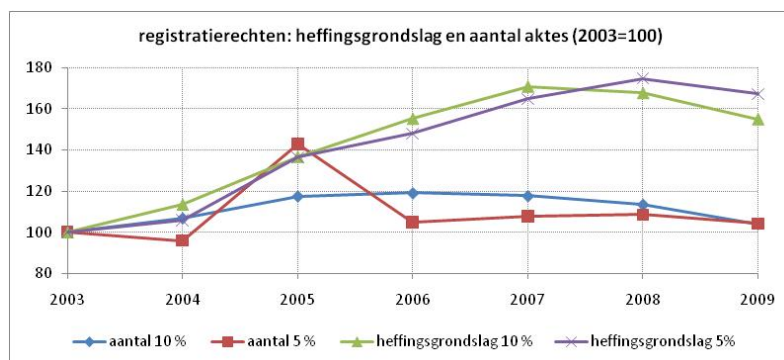
⁴⁵ Evaluatierapport van de Vlaamse regering over de Vlaamse fiscaliteit, Vlaams parlement stuk 569 (2000 – 2001) – nr. 1.

de eerste component voor deze vermindering weinig impact had (aantal rechthebbende op vermindering nauwelijks verschillend), de tweede component bleek wel van groter belang met een stijging van de totaal toegekende vermindering van iets minder dan 20 %. Bij de verminderingen voor “bescheiden woningen” was uiteindelijk maar de overschakeling op “automatische toekenning” van belang. Uit dezelfde analyses bleek dat die hervorming wel degelijk er toe leidde dat meer eigenaars van bescheiden woningen ook effectief van de vermindering konden genieten. Het verschil werd geraamd op bijna 30 %. Beide aandelen kunnen bij benadering gelden als een indicatie van het extra effect dat deze hervorming heeft opgeleverd (te samen gemeten voor 2008 op ongeveer € 40 mln).

2.2. De registratierechten op verkopen onroerend goederen

2.2.1 Algemeen

Het Vlaamse gewest kan vanaf 2002 niet alleen beschikken over de volledige opbrengsten van



de registratierechten op “overdrachten onder bezwarende titel” van onroerende goederen. Het gewest kan ook vanaf dan een ruime bevoegdheid uitoefenen over deze belastingen.

Vanaf 2002 beschikken we over gegevens om één en ander te evalueren, helaas zijn er niet direct voldoende vergelijkbare gegevens voorhanden om de evolutie vanaf 2002 te refereren aan de toestand vóór de hervorming.

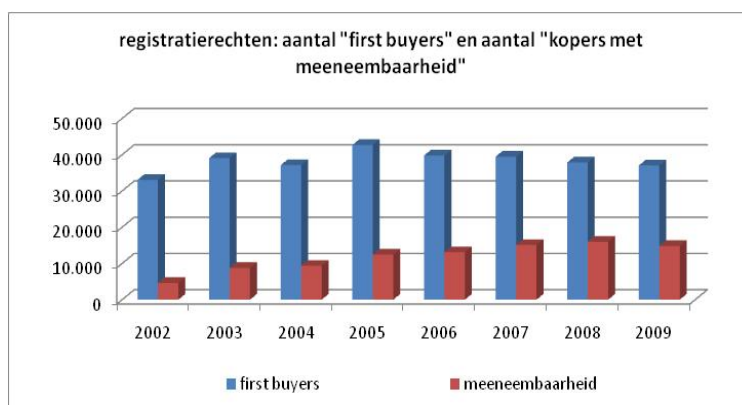
De afgelopen jaren was er ook in Vlaanderen sprake van een bijzonder expansieve vastgoedmarkt. Dat blijkt duidelijk uit de evolutie van de heffingsgrondslag binnen de registratierechten. In bijgevoegde grafiek xx geven we voor het meest belangrijke onderdeel van de registratierechten de evolutie van de heffingsgrondslag en de aktes die daar mee samenhangen. We beperken het tot de verrichtingen die getaxeerd worden in de registratierechten aan respectievelijk 10 % en 5 % (kleine landeigendommen en bescheiden woningen of klein beschrijf). De gegevens zijn gebaseerd op bestanden beschikbaar bij de Vlaamse administratie⁴⁶. Combinatie van dit bestand met andere gegevens uit de databestanden van de Vlaamse administratie geven aan dat de resultaten in 2002 wellicht niet representatief zijn voor een historische vergelijking (wellicht beïnvloed door keuzes die gemaakt werden over het tijdstip dat in aanmer-

⁴⁶ Gebaseerd op bestand “abat-meen jaarcumul”, aangevuld met eigen berekeningen.

king kwam voor bepaling van het toe te passen tarief). Daarom beperken we in de grafiek de evolutie tot de periode 2003 – 2009. Voor alle duidelijkheid: deze verrichtingen zijn ruimer dan de markt van woningen, appartementen en bouwgronden. Het aantal transacties daarvoor gemeten op basis van de NIS – statistieken (verkopen onroerende goederen) bedraagt voor de periode 2003 - 2009 gemiddeld 70 % van de transacties die hier gemeten worden. De transactiewaarde van de verkopen “woningen, appartementen en bouwgronden” volgens de NIS – statistieken is voor dezelfde periode gemiddeld 83,5 % van wat hier is meegenomen. De expansie van de vastgoedmarkt is niettemin goed af te lezen uit de grafiek, tenminste wat de heffingsgrondslag betreft. Het aantal aktes ligt in 2009 4 % hoger dan in 2003, dat is uitgesproken veel minder dan de piek in 2006 (tenminste voor verrichtingen aan 10 %). De groei van het aantal verrichtingen aan het tarief van 5 % (hoofdzakelijk bescheiden woningen) is met uitzondering van een piek in 2005 iets matiger dan voor de verrichtingen aan het basistarief van 10 %, maar tegen het einde van de periode valt de groei van beide categorieën samen. De groei van de heffingsgrondslag of van de transactiewaarde bij deze verrichtingen is uitgesproken veel dynamischer. De expansie bereikt voorlopig een maximum in 2007 – 2008. Er is dan ook sprake van een uitgesproken verhoging van de gemiddelde transactiewaarde: bijna 50 % extra in de groep verrichtingen 10 % en 60 % in de groep verrichtingen 5 %.

De hervorming van de registratierechten voorzag in een specifieke ondersteuning van de zogenaamde “First buyers” in geval van gezinswoningen (of bouwgrond). Bovendien kan vanaf 2002 bij het aankopen van een gezinswoning gekoppeld aan de verkoop van de huidige gezinswoning gebruik gemaakt worden van de meeneembaarheid van de registratierechten betaald voor de huidige woning (of bouwgrond).

Bijgevoegde grafiek xx geeft het aantal aktes aan die daarvoor in aanmerking kwamen. Bij de meeneembaarheid moet er mee rekening gehouden worden dat een substantieel deel



daarvan geregeld wordt via een teruggave bij verkoop van de eerste woning na aankoop van de nieuwe woning (een termijn van 2 jaar is mogelijk). De evolutie van het aantal “First buyers” blijft wat achter op het verloop van de totale transacties: in 2003 iets meer dan 35 %, daarna teruggelopen tot 31 – 32 %. De hervorming heeft wellicht in 2002 - 2003 t.a.v. eerste aankopen een impuls gegeven, naderhand is wellicht de spectaculaire prijsstijging op de woningmarkt er verantwoordelijk voor dat het aandeel van aankopen omwille van beleggingsmotieven groter werd. Vanaf 2009 kunnen de “First buyers” nog genieten van een aanvullend abatement indien zij beroep doen op een hypothecaire lening. Dat was in 2009 het geval voor 82 %

van de "first buyers". Deze "First buyers" verdelen zich vrij gelijkmatig over respectievelijk de verrichtingen aan het basistarief van 10 % en het klein beschrijf (iets minder dan 50 % van het totaal). Maar aankopen aan het tarief van het klein beschrijf zijn wel hoofdzakelijk aankopen door "First buyers": gemiddeld 75 % van deze verrichtingen hebben betrekking op een eerste aankoop. Bij de andere verrichtingen is dat slechts 22 %.

Het gewicht van de aktes die beroep doen op de meeneembaarheid is stelselmatig toegenomen: in 2003 was dat nog 8 %, tegen 2009 was dat opgelopen tot 13 % (het vertragungseffect speelt hier evenwel ook een rol). Gemiddeld in de jaren 2002 – 2009 kon per akte die gepaard ging met een meeneembaarheid € 4.757 vermindering van registratierechten gerealiseerd worden.

In het kader van de werkzaamheden van het eerste steunpunt (2001 – 2006) "Bestuurlijke organisatie Vlaanderen" (SBOV) werden enige analyses uitgevoerd die de impact van de hervormingen in de registratierechten op het oog hadden⁴⁷.

Capéau en Decoster analyseerden onder meer de "welvaarts- en verdelingseffecten" van de hervormingen en gingen na wat de mogelijke impact kan zijn van een verlaging van de registratierechten en de vrijstelling voor eerste kopers op het tijdstip waarop beslist wordt om eigenaar te worden⁴⁸. Uitgaande van het manifeste belang van huisvesting voor de welvaart van de gezinnen kunnen fiscale maatregelen een impact hebben op woonconsumptie en de keuzen die gezinnen maken voor kopen of huren. De verlaging van de registratierechten verandert het prijskaartje van wonen (de periodieke gebruikskost van een eigen woning). De onderzoekers hebben gepoogd om de impact daarvan op de welvaartsverdeling onder de Vlaamse gezinnen te meten. Ze menen te kunnen stellen dat "de grootste winnaars van deze hervorming eerder grotere gezinnen zijn met oudere kinderen en eerder welvarend" (bij deze analyse is enkel gekeken naar het effect van de maatregel op zich zonder rekening te houden met mogelijke verdelingseffecten die lagere belastingsopbrengsten kunnen hebben op publieke voorzieningen of subsidies). Via een schatting van het effect van de verlagingen op de vraagzijde van de Vlaamse woningmarkt komen de onderzoekers tot de conclusie dat "gezinnen gemiddeld genomen vroeger in de levenscyclus eigenaar zullen worden" en dat "sommige gezinnen die voorheen levenslang huurder zouden zijn geweest toch de koopmarkt betreden als gevolg van de hervorming". Ze wijzen er wel op dat "stijgende vastgoedprijzen en intrestvoeten op hypotheekleningen de voorspelde effecten van de hervorming kunnen doorkruisen". De eerste factor heeft in ieder geval in de voorbije jaren sterk gespeeld.

⁴⁷ Zie daarvoor site van SBOV, overzicht van de werkzaamheden in SBOV I, spoor fiscaliteit.

⁴⁸ Zie onder meer : Capéau & Decoster: "Huisbezit en ongelijkheid in woonconsumptie in Vlaanderen en Wallonië: wat kunnen we leren van een analyse van doorsneegegevens ? (februari 2004) en Capéau, Decoster en Vermeulen: "Het effect van de verlaging van de Vlaamse registratierechten: simulaties met een geordend logitmodel" (januari 2004).

2.2.2 Wat is de impact van de Vlaamse maatregelen en hervormingen?

De belangrijkste maatregelen zijn de algemene tariefverlaging, de abbatementen bij eerste aankoop en de meeneembaarheid. De totale transacties (aan 10 % en 5 %) in 2009 werden door de algemene tariefverlaging met € 402 mln lager belast dan wat het geval zou geweest zijn bij toepassing van de vroegere tarieven. De gegevens laten niet toe om dit bedrag uit te splitsen naar gelang van het statuut van de belastingplichtigen (natuurlijke personen of rechtspersonen), het grootste deel heeft uiteraard betrekking op de woningmarkt (inclusief bouwgronden). Voor de verrichtingen in de categorie 10 % komt dat in 2009 neer op een gemiddelde van ongeveer € 4.000 (een verlaging van het tarief met 2,5 % - punt) en in de categorie 5 % ongeveer € 1.530 (een verlaging van het tarief met 1 % - punt).

Bovenop de algemene tariefverlaging is de invoering van het abbatement (of voetvrijstelling) bij eerste aankoop van de gezinswoning in 2009 goed voor een verlaging van 39 mln. Tot en met 2006 bedroeg die vrijstelling € 12.500 (in registratierechten respectievelijk 1.250 en 625), vanaf 2007 is dat opgetrokken tot € 15.000. In 2002 werd daardoor voor € 31 mln vermindering van registratierechten toegekend. Het aanvullend abbatement in geval van hypothecaire leningen (voor de hier besproken categorieën in heffingsgrondslag respectievelijk € 10.000 en 20.000 en in vrijgestelde rechten € 1.000) zou in 2009 € 34 mln bedragen.

De meeneembaarheid resulteert in een lastenverlaging van 80 mln in 2009, overigens sterk toegenomen in vergelijking met de beginjaren (€ 30 mln). De aktes die daarvoor in 2009 in aanmerking kwamen konden rekenen op een gemiddelde meeneembaarheid van € 5.390.

Beide maatregelen (abattementen en meeneembaarheid) zijn uitsluitend van toepassing voor natuurlijke personen en kunnen dus toegerekend worden aan de gezinnen.

2.3. De successierechten

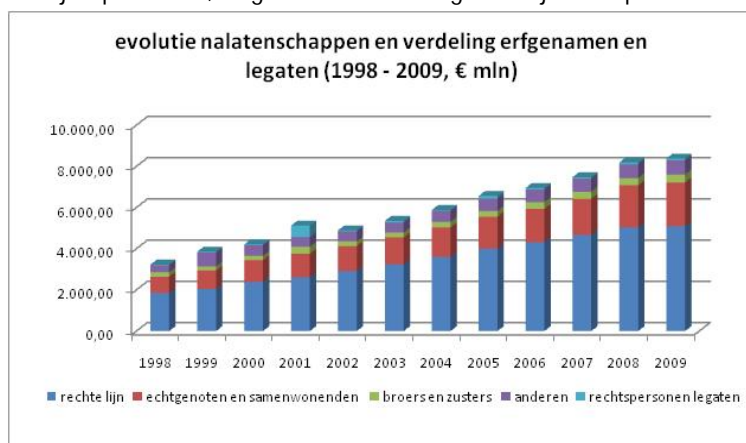
2.3.1 Algemeen

Reeds voor 2002 kon het Vlaamse gewest een redelijk substantiële bevoegdheid uitoefenen t.a.v. de successierechten. Dat is dan ook gebeurd met een hervorming die ingang gevonden heeft vanaf 1997. Op basis van bestanden bij de Vlaamse administratie⁴⁹ beschikken we over een vrij volledige reeks van gegevens over belaste grondslagen, te betalen rechten en verminderingen vanaf maart 1997.

In bijgevoegde grafiek xx is de evolutie van de nalatenschappen vanaf 1998 samengevat (in € mln), evenals de verdeling ervan over de betrokken erfgenamen of legatarissen. De waarde van de nalatenschappen (waarover effectief aangifte is gedaan) is tussen 1998 en 2009 ge-

⁴⁹ Draaitabellen successierechten.

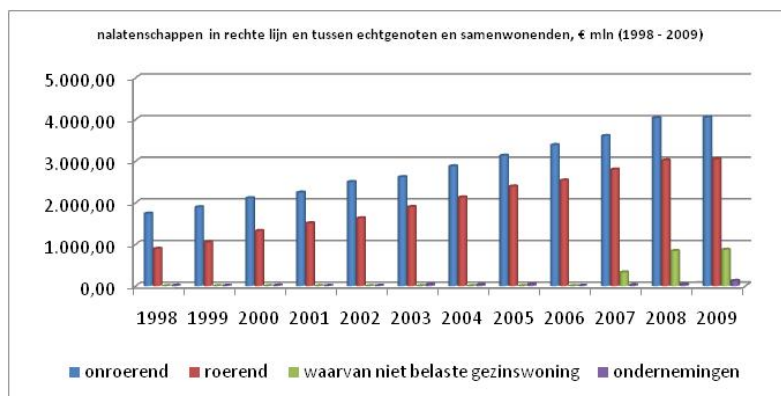
stegen met een factor 2,59. Gemiddeld 99 % van deze nalatenschappen komt terecht bij natuurlijke personen, ongeveer 1 % via legaten bij rechtspersonen waarvoor een specifiek tarief



geldt (in 2001 was er blijkbaar een bijzonder hoog legaat). Zoals te verwachten komt het grootste deel van de nalatenschappen terecht bij erfgenamen in rechte lijn en in tweede instantie bij echtgenoten en samenwonenden. In 2009 waren er ongeveer

119.000 erfgenamen (dus geen nalatenschappen) in rechte lijn met een gemiddeld netto aandeel in de nalatenschap van € 42.650, in de groep "echtgenoten en samenwonenden" iets meer dan 26.000 met een gemiddeld aandeel van € 80.840.

De regelgeving is zodanig dat in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden het onroerend en roerend gedeelte afzonderlijk getaxeerd wordt. Daarnaast zijn ook de nalatenschappen van ondernemingen aan een bijzondere regeling onderworpen (gehele of gedeeltelijke vrijstelling). En tenslotte wordt sedert 2007 in hoofde van de langstlevende partner de gezinswoning niet langer meegerekend bij het aandeel onroerend vermogen. De verdeling van de verschillende onderdelen in de categorie van erfgenamen is samengevat in grafiek xx. Het



onroerend vermogen neemt het grootste aandeel in de betrokken nalatenschappen (gemiddelde voor de gehele periode 1998 – 2008) 59 %, maar wel afnemend. Door het niet meerekenen van de gezinswoning

in hoofde van de langstlevende partner worden de belaste delen onroerend en roerend min of meer gelijkwaardig. In 2009 is het aandeel van de niet belaste gezinswoning bijna 22 % van het totale onroerend vermogen in deze categorie. Er is ook een afzonderlijke aanduiding van het gedeelte in de nalatenschap dat betrekking heeft op ondernemingen of aandelen: dat aandeel bedraagt gemiddeld rond de € 27 mln met een piek van € 123 mln in 2009.

De gemiddelde aanslagvoeten stijgen in alle categorieën in de loop van de jaren. Dat heeft te maken met de toepassing van progressieve tarieven op fors stijgende heffingsgrondslagen.

Uiteraard veroorzaken de verschillende tarieven en de verschillende regelingen grote verschillen in de gemiddelde aanslagvoeten. In rechte lijn (afzonderlijk onroerend en roerend vermogen, berekend voor iedere erfgenaam apart) een gemiddelde aanslagvoet in 2009 van 5,95 %. T.a.v. echtgenoten en samenwonenden (idem als rechte lijn) een gemiddelde aanslagvoet van 7,66 %, maar dan wel berekend op de erfenis zonder de niet belaste gezinswoning. Voor erfennissen ten gunste van broers en zusters (geen onderscheid tussen onroerend en roerend vermogen, wel berekening op ieder afzonderlijk erfdeel) een gemiddelde aanslagvoet in 2009 van 42,41 % en voor de anderen (idem als broers en zusters maar berekend op het gezamenlijk erfdeel) een gemiddelde aanslagvoet van 56,64 %.

Een aantal verminderingen (nieuw ingevoerde of al vroeger bestaande) waren gemiddeld goed voor een vermindering van de rechten van ongeveer 4,5 %, het gewicht ervan is echter kleiner geworden (in 2009 3,08 %, heeft te maken met een afnemend belang van verminderingen voor kleine nalatenschappen).

2.3.2 Wat is de impact van de Vlaamse maatregelen en hervormingen?

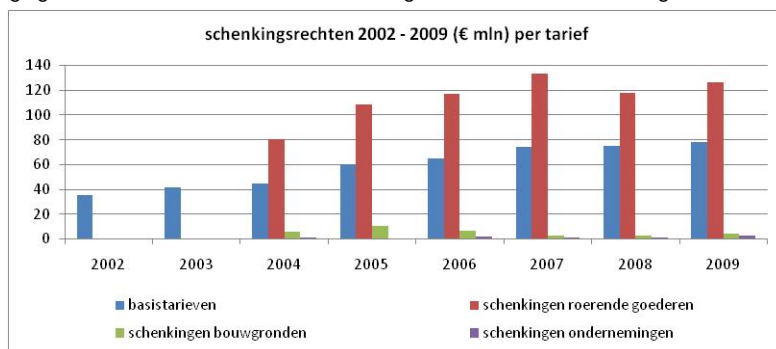
De wijzigingen die werden aangebracht aan het tariefstelsel waren substantieel, het effect ervan is echter niet op een eenvoudige wijze te bepalen. Daarnaast laten de beschikbare gegevens wel toe de onderdelen van de nalatenschappen die aan een afzonderlijke regeling zijn onderworpen te onderscheiden. Dat geldt meer in het bijzonder voor de niet belaste gezinswoning en de nalatenschappen die ressorteren onder het artikel 60bis (ondernemingen). De daarmee vrijgestelde rechten zijn echter niet direct of indirect af te leiden uit de bestanden. De inventaris van de fiscale uitgaven bevat daarvoor enige gegevens. De niet belaste gezinswoning zou gelijk staan met een pakket niet te betalen rechten van iets meer dan € 45 mln of een gemiddelde aanslagvoet van 5,25 % (als we rekenen met de gemiddelde aanslagvoet die voor deze groep erfgenamen geldt komen we op 7,66 %, wat zou staan voor een impact van meer dan € 60 mln). De inventaris van de fiscale uitgaven raamt de impact van de vrijstelling in artikel 60bis op 9 tot 10 mln, toepassing van de gemiddelde aanslagvoet voor deze nalatenschappen in de verschillende schalen leidt tot een vergelijkbaar resultaat.

2.4. De schenkingsrechten

2.4.1 Algemeen

De gewesten beschikken vanaf 2002 over de opbrengsten van de schenkingsrechten en kunnen er ook een substantiële bevoegdheid over uitoefenen. De doorgevoerde hervormingen – onder de vorm van sterk verlaagde tarieven – hebben een wezenlijke invloed gehad op het aantal schenkingen en de omvang ervan. Rechtstreeks kunnen we dat voor de totaliteit van de

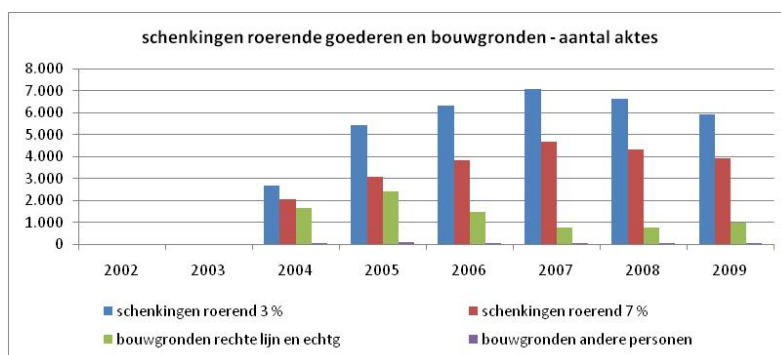
schenken niet afleiden uit de beschikbare bestanden. We beschikken niet over volledige gegevens over het aantal schenkingen en over de omvang van de schenkingen. Wel zijn voor



de jaren vanaf 2004 gegevens beschikbaar over het aantal aktes voor schenkingen "roerende goederen" en "schenkingen bouwgronden".

In bijgevoegde grafiek xx is aangegeven hoe de schenkingsrechten in de verschillende categorieën sedert 2002 zijn geëvolueerd (schenkingen aan instellingen buiten beschouwing gelaten). De schenkingrechten onder de categorie "basistarieven" hebben tot en met 2003 betrekking op zowel schenkingen van onroerende als roerende goederen, vanaf 2004 in principe uitsluitend "onroerende goederen". De schenkingsrechten die samenhangen met de verlaagde tarieven voor bouwgronden blijven uiteindelijk bescheiden, de grootste impact is er in 2005 – 2006. De schenkingsrechten in verband met ondernemingen (aan verlaagde tarieven van 3 en 2 %) blijven uiteraard globaal gezien bescheiden, maar zijn wel stijgend. De overige schenkingen zijn duidelijk vanaf 2004 expansief en dat geldt niet alleen voor de schenkingen van roerende goederen waar het sterk verlaagde tarief van 3 en 7 % van toepassing is. De stijging binnen de groep "basistarief" zou er kunnen op wijzen dat – zelfs afgezien van de tariefhervorming – de toenemende aandacht voor successieplanning hier een belangrijke rol speelt.

Het aantal schenkingen (aktes) van roerende goederen bereikt een piek in 2007 en bedraagt



in totaal 11.790 aktes.

De gemiddelde omvang van de schenkingen neemt af: in 2004 bedroegen de schenkingen een gemiddelde van € 557.000 in de groep 3 % en 254.000 in de

groep (7 %) ⁵⁰. In 2009 zijn die gemiddelden teruggevallen tot respectievelijk € 326.000 en € 142.000.

De schenkingen aan de verlaagde tarieven voor bouwgronden in aantal aktes pieken in 2005. Het gaat hoofdzakelijk over schenkingen in rechte lijn of aan echtgenoten en samenwonenden (ongeveer 97 %). De gemiddelde schenkingsrechten voor bouwgronden liggen uitgesproken

⁵⁰ Berekend door de gemiddelde schenkingsrechten te delen door respectievelijk 0,03 en 0,07.

hoger in de categorie "andere personen", maar dat zal vooral te maken hebben met de duidelijk hogere schenkingsrechten.

Binnen het kader van het steunpunt "fiscaliteit en begroting" werden enige analyses uitgevoerd over de impact van de hervorming van de schenkingsrechten voor roerende goederen⁵¹.

Het onderzoek mikte in zijn opzet op de impact op de ontvangsten en op het gedrag van de belastingplichtigen (spaargedrag, ...). Het is ook de bedoeling resultaten op te leveren die bruikbaar kunnen zijn voor de analyse van de impact van overdrachtbelastingen op groei en werkgelegenheid. De analyse maakt gebruik van verschillende bronnen en technieken: enquête bij bevoorrechte getuigen, bevraging van doelgroepen (schenkers, begunstigen) en analyse van geregistreerde aktes.

In de praktijk is vooral onderzoek gedaan naar het profiel van schenkers en begunstigen en naar de impact van de hervorming (bekendheid, beoordeling door de burgers).

Wat zijn de belangrijkste resultaten ?

Op basis van de expertenbevraging is de representatieve schenker: een vermogende man van ongeveer 65 jaar, hoofdzakelijk schenken in rechte lijn en sterk gericht op "een duwtje in de rug voor kinderen bij verwerving van onroerend goed". De hervorming heeft geleid tot meer geregistreerde schenkingen, de hervorming is goed doorgedrongen behalve bij de middenklassen.

De "face to face" bevraging van 50+ (potentiële schenkers, op een seniorenbeurs) geeft enige andere indicaties (bijv. meer vrouwen en koppels dan mannen bij schenkers in plaats van niet-schenkers), relatie met inkomen, eigendom en aantal kinderen. Er is een verband met al of niet bewust bezig zijn met successieplanning, altruïstische overwegingen spelen mee. Kennis van de successiefiscaliteit, opleiding en job blijken geen doorslaggevende factoren voor het bepalen van de kans op schenken. Dat geldt ook voor samenlevingsvormen. De hervorming wordt erg gewaardeerd, men is minder te spreken over de communicatie erover en kennis van de modaliteiten over schenken is beperkt.

In de websurvey is gepeild naar de mate waarin de respondenten al genoten van een erfenis of van een schenking. De begunstigen in beide gevallen geven aan dat de effecten op gedragingen eerder beperkt zijn: wel enig wezenlijk effect in geval van erfenissen onder de vorm van eerder extra sparen, in geval van schenken vooral investeringen in onroerend goed. Bij schenkingen blijkt in 35% van de gevallen schenkingsrechten betaald te zijn (om diverse redenen), in 29% heeft de hervorming enige impact gehad op de schenking (zowel wat aard van de schenking betreft, als bijv. de leeftijd van schenken). De kennis van planningstechnieken is beperkt en dat geldt ook voor de hervorming zelf.

De analyse van de registratiedossiers geeft aan dat het aantal schenkingen na de hervorming fors is toegenomen (wat overigens ook al bleek uit de ontvangstenevolutie). Het gewicht van

⁵¹ Zie voor drie working papers op de site van het steunpunt (spoor A1).

geregistreerde onderhandse (tegenover notariële) schenkingsakten neemt sterk toe (vóór 14 %, na 40 %); gemiddeld ontvangen bedrag= 195 197 euro, gemiddeld geschonken bedrag=344 754 euro. Gemiddelde leeftijd van de schenkers 76 jaar, gemiddelde leeftijd van de begunstigden 46 jaar.

De onderzoekers doen een aantal eerste aanbevelingen:

- schenken nog altijd op oudere leeftijd, voorstel om schenkingsrechten te moduleren in functie van leeftijd (als men vroeger schenken wil bevorderen),
- als men vermogen wil activeren: schenkingsrechten moduleren in functie van bestemming,
- toptarieven in zijlijn opnieuw in overweging nemen,
- hervorming (lage schenkingsrechten) opnieuw onder aandacht brengen (bijv. simula-tietool).

De analyse van de hervormingen t.a.v. onroerende schenkingen – bouwgronden (tijdelijke maatregel) is nog in voorbereiding.

2.4.2 Wat is de impact van de Vlaamse maatregelen en hervormingen?

Zoals voor de successierechten is het bijzonder moeilijk om de precieze impact van de doorgevoerde maatregelen te ramen omdat in de basisregeling geen eenvoudige tarieven worden toegepast maar progressieve tarieven volgens de schijven in de totale schenking.

De inventaris fiscale uitgaven neemt daarvoor enkele bedragen op, maar de basis van de raming is niet direct duidelijk. De impact bijv. van de algemene tariefverlaging voor roerende goederen tot 3 en 7 % wordt geraamd door vergelijking met de maximale tarief van 30 % in de basistarieven en zou uitkomen op ongeveer € 750 mln. Voor schenkingen in rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden is dat duidelijk een overschatting omdat in de basistarieven het hoogste tarief van 30 % maar geldt voor het gedeelte boven € 500.000. Voor de overige categorieën is de overschatting minder uitgesproken⁵². Als we uitgaan van de gemiddelde schenkingen en daarop de basistarieven toepassen dan zouden we de impact voor 2009 kunnen ramen op ongeveer € 340 mln. De raming is benaderend, maar wellicht realistischer dan wat meegenomen wordt in de inventaris van de fiscale uitgaven.

2.5. Het Kijk & Luistergeld

De jongste versie van de inventaris van fiscale uitgaven raamt de impact van het afgeschafte kijk – en Luistergeld op jaarbasis op € 536 mln. Het grootste deel daarvan kan worden toege-

⁵² Voor een schenking in het basistarief in rechte lijn van € 500.000 wordt 17,3 % betaald. Schenkingen in overige categorieën worden uitgesproken getaxeerd: voor gedeelten van meer dan € 25.000 gelden al tarieven van 30,35 en 40 % naar gelang van de bestemmingen.

rekend aan de gezinnen, maar niet uitsluitend (vennootschappen waren ook onderworpen aan deze belasting). Juist voor de hervorming (in 2001) bedroeg de bruto-opbrengst van het kijk – en Luistergeld in het Vlaamse gewest (en dus exclusief het deel van de Brusselse opbrengst dat de Vlaamse gemeenschap toekwam) € 437 mln. Het tarief van het Kijk – en Luistergeld was onderworpen aan een indexering.

2.6. De personenbelasting (PB)

De eenmalige algemene korting van ongeveer € 62 in het AJ 2001 werd toegekend aan iets minder dan 3,6 mln belastingplichtigen. Dat kwam neer op een eenmalige lastenvermindering van € 223 mln.

Voor de evaluatie van de effectieve toepassing van de jobkorting beschikken we niet over precieze gegevens, met uitzondering van de door federaal aangerekende last aan de Vlaamse begroting. We kunnen dan ook geen precieze berekening maken van het aantal belastingplichtigen die hebben genoten van deze lastenvermindering. En we kunnen zeker geen evaluatie maken van de mogelijke impact die de maatregelen hebben gehad in het licht van de vooropgezette doelstellingen: bijv. hoeveel belastingplichtigen hebben vanaf 2007 de jobkorting gekregen en hadden daarbij de overstap gemaakt van vervangingsinkomens naar activiteitsinkomen?

Er zijn enige gegevens beschikbaar die gebruikt werden voor de raming van de budgettaire impact van de maatregel. Ze zijn gebaseerd op een uitsplitsing van de belastingplichtigen over de achtereenvolgende inkomensklassen van activiteitsinkomen voor de inkomens van 2005⁵³. Op basis van deze ramingen zou het aantal rechthebbenden in de jaren 2007 – 2008 rond de 950.000 schommelen, waarvan ongeveer 85 % van de volle forfaitaire vermindering kon genieten: respectievelijk € 125 (inkomens 2007) en € 200 (inkomens 2008). In 2009 had iedereen met een activiteitsinkomen van minimaal € 5.500 recht op de jobkorting. Het totaal aantal zou in dat jaar uitkomen op ruim 2,7 mln belastingplichtigen waarvan een derde de korting van € 300 kreeg en de overige de korting van € 250. In 2010 zou door de grotere selectiviteit het aantal rechthebbenden terugvallen op ongeveer 620.000 eenheden (en overigens opnieuw met de oorspronkelijke korting van € 125). Bij benadering zullen wellicht in vergelijking met de oorspronkelijke regeling voor de inkomens van 2007 ongeveer 285.000 belastingplichtigen de volledige korting missen, ongeveer 90.000 daarvan zouden wel nog in aanmerking komen voor de gedeeltelijke forfaitaire vermindering.

⁵³ Uitgaande van deze gegevens (en rekening houdend met stijging van de inkomens omwille van inflatie en met een stijging van de binnenlandse werkgelegenheid) werd voor de aanpassing van de regeling vanaf 2010 de bovengrens van de selectieve toepassing zodanig bepaald dat het aantal rechthebbenden op de korting zou beperkt blijven tot ongeveer 600.000 belastingplichtigen. Zie Vlaamse Parlement stuk 234 nr. 12 (2009 – 2010), pagina 8.

De eerste publieke inschrijving op het ARKimedefonds is aanleiding tot een belastingkrediet op jaarbasis van ongeveer € 6,5 mln en dat gedurende 4 jaar (eerste toepassing vanaf het aanslagjaar 2006). Dat stemt overeen met een jaarlijks belastingkrediet van € 218 voor 30.000 belastingplichtigen. Eind 2008 (zie jaarverslag PMV) waren 723 win-winleningen afgesloten voor een totaal bedrag van € 20 mln. Daarop krijgen de verstrekkers van de lening een jaarlijks belastingkrediet van 2,5 %, wat het totale belastingkrediet zou brengen € 0,5 mln.

2.7. De bijdrage voor de Vlaamse zorgverzekering

De totale bijdragen voor de Vlaamse zorgverzekering zijn opgelopen van € 40,6 mln in het eerste werkjaar (oktober 2001 – december 2002) tot ongeveer € 102 mln in 2009. De belangrijkste verklaring voor deze stijging is – naast enige stijging van het aantal leden - de bijdrageverhoging die vanaf 2003 werd toegepast (€ 25 in plaats van € 10). Het aantal leden (cijfers van 2008) bedraagt 4,46 mln, iets meer dan 1 % is woonachtig in Brussel (en is dus aangesloten op vrijwillige basis). De volledige bijdrage wordt niet door alle leden betaald: iets meer dan 12 % (of iets minder dan 550.000 mensen) betaalt maar € 10 omdat zij recht hebben op een verhoogde verzekeringstegemoetkoming. Vanaf 2009 geldt dat ook voor mensen die onder het OMNIO - statuut vallen⁵⁴. Daardoor is tussen 2008 en 2009 de totale bijdrage ook gedaald.

⁵⁴ Voor de drie gewesten samen oktober 2009 250.000 rechthebbenden.

Bijlage 1 – uiteenlopende erfenisrechten in de gewesten, enkele simulaties

basisgegevens

samenstelling nalatenschap	
onroerend	225.000,00
woning hoofdverblijfplaats	(150.000,00)
ander onroerend goed	(75.000,00)
roerend	90.000,00
totaal	315.000,00

erfgenamen

aantal	3
aandeel	33,33%
leeftijd gehandicapte erfgenaam	32

		Vlaanderen	Wallonië	Brussel
casus 1 (rechte lijn, echtgenoten, samenwonenden)				
langstlevende partner	1	1.650,00	2.725,00	2.600,00
gehandicapt kind (32 jaar)	1	1.710,00	2.725,00	2.600,00
kind	1	4.650,00	2.725,00	2.600,00
totaal		8.010,00	8.175,00	7.800,00
		2,54%	2,60%	2,48%
			1,021	0,974
casus 2 (broers, zusters)				
erfgenaam	1	39.000,00	37.815,00	35.187,50
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	30.200,00	37.815,00	35.187,50
erfgenaam	1	39.000,00	37.815,00	35.187,50
totaal		108.200,00	113.445,00	105.562,50
		34,35%	36,01%	33,51%
			1,048	0,976
casus 3 (ooms, tantes, neven, nichten)				
erfgenaam	1	61.583,33	43.034,00	44.750,00
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	41.450,00	43.034,00	44.750,00
erfgenaam	1	61.583,33	43.034,00	44.750,00
totaal		164.616,67	129.102,00	134.250,00
		52,26%	40,98%	42,62%
			0,784	0,816
casus 4 (anderen)				
erfgenaam	1	61.583,33	61.629,00	49.937,50
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	41.450,00	61.629,00	49.937,50
erfgenaam	1	61.583,33	61.629,00	49.937,50
totaal		164.616,67	184.887,00	149.812,50
		52,26%	58,69%	47,56%
			1,123	0,910

basisgegevens

samenstelling nalatenschap	
onroerend	337.500,00
woning hoofdverblijfplaats	(225.000,00)
ander onroerend goed	(112.500,00)
roerend	135.000,00
totaal	472.500,00

erfgenamen	
aantal	3
aandeel	33,33%
leeftijd gehandicapte erfgenaam	32

		Vlaanderen	Wallonië	Brussel
casus 1 (rechte lijn, echtgenoten, samenwonenden)				
langstlevende partner	1	2.475,00	5.775,00	5.630,00
gehandicapt kind (32 jaar)	1	4.155,00	5.775,00	5.630,00
kind	1	8.475,00	5.775,00	5.630,00
totaal		15.105,00	17.325,00	16.890,00
		3,20%	3,67%	3,57%
			1,147	1,118
casus 2 (broers, zusters)				
erfgenaam	1	71.125,00	64.065,00	64.062,50
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	60.725,00	64.065,00	64.062,50
erfgenaam	1	71.125,00	64.065,00	64.062,50
totaal		202.975,00	192.195,00	192.187,50
		42,96%	40,68%	40,67%
			0,947	0,947
casus 3 (ooms, tantes, neven, nichten)				
erfgenaam	1	95.708,33	71.909,00	76.250,00
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	71.975,00	71.909,00	76.250,00
erfgenaam	1	95.708,33	71.909,00	76.250,00
totaal		263.391,67	215.727,00	228.750,00
		55,74%	45,66%	48,41%
			0,819	0,868
casus 4 (anderen)				
erfgenaam	1	95.708,33	103.629,00	84.062,50
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	71.975,00	103.629,00	84.062,50
erfgenaam	1	95.708,33	103.629,00	84.062,50
totaal		263.391,67	310.887,00	252.187,50
		55,74%	65,80%	53,37%
			1,180	0,957

basisgegevens

samenstelling nalatenschap	
onroerend	150.000,00
woning hoofdverblijfplaats	(150.000,00)
ander onroerend goed	(0,00)
roerend	90.000,00
totaal	240.000,00

erfgenamen	
aantal	3
aandeel	33,33%
leeftijd gehandicapte erfgenaam	32

		Vlaanderen	Wallonië	Brussel
casus 1 (rechte lijn, echtgenoten, samenwonenden)				
langstlevende partner	1	700,00	1.375,00	1.600,00
gehandicapt kind (32 jaar)	1	780,00	1.375,00	1.600,00
kind	1	2.400,00	1.375,00	1.600,00
totaal		3.880,00	4.125,00	4.800,00
		1,62%	1,72%	2,00%
			1,063	1,237
casus 2 (broers, zusters)				
erfgenaam	1	25.250,00	25.315,00	24.625,00
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	18.833,33	25.315,00	24.625,00
erfgenaam	1	25.250,00	25.315,00	24.625,00
totaal		69.333,33	75.945,00	73.875,00
		28,89%	31,64%	30,78%
			1,095	1,066
casus 3 (ooms, tantes, neven, nichten)				
erfgenaam	1	45.333,33	29.284,00	31.875,00
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	28.800,00	29.284,00	31.875,00
erfgenaam	1	45.333,33	29.284,00	31.875,00
totaal		119.466,67	87.852,00	95.625,00
		49,78%	36,61%	39,84%
			0,735	0,800
casus 4 (anderen)				
erfgenaam	1	45.333,33	41.629,00	35.812,50
erfgenaam gehandicapt (32 jaar)	1	28.800,00	41.629,00	35.812,50
erfgenaam	1	45.333,33	41.629,00	35.812,50
totaal		119.466,67	124.887,00	107.437,50
		49,78%	52,04%	44,77%
			1,045	0,899

Bijlage 2 – hervormingen en maatregelen, aanzet tot becijfering

belasting, maatregel en hervorming	effect nu (op jaarbasis, € mln)			indicaties evolutie, toelichting en bemerkingsen
	totaal	gezinnen	ondernemingen	
1. OV				
tariefverhoging	70	43	27	toegepast vanaf AJ 1991, exclusief effect stijgende lokale opcentiemen, aandeel vennootschappen 38 %. In 1999 totaal effect € 56 mln. Stijging van lokale opcentiemen tussen 1999 en 2008 heeft effect nog versterkt, totaal 2008 opgelopen tot € 211 mln
deindexatie m & o	-43		-43	toegepast vanaf AJ 1999, inclusief opcentiemen niveau 1999, € 40 mln ten laste van lokaal, stijging opcentiemen doet effect toenemen tot € 53 mln, waarvan € 50 mln ten laste van lokaal
belastingkrediet venn	-51		-51	toegepast vanaf AJ 2004, vrij stabiel
belastingkrediet ven-gebied	0			toegepast vanaf AJ 2004, vrij stabiel
eenmalig belastingkrediet m & o provinciale opcentiemen	-45		-45	eenmalige vrijstelling van de provinciale opcentiemen, ten laste genomen door de Vlaamse begroting in 2009
vrijstelling M&O, fase 1	-76		-76	hypothese: vrijstelling bedraagt ongeveer 40 % van belaste KI, toegepast vanaf AJ 1999, inclusief opcentiemen niveau 1999, ten laste lokaal € 71 mln. Stijging opcentiemen heeft effect doen oplopen tot totaal € 95 mln (€ 89 ten laste lokaal)
vrijstelling M&O, fase 2				toegepast vanaf AJ 2009, gegevens nog niet beschikbaar
tijdelijke vrijstellingen				
hervorming sociale verminderingen	-142	-142		in 1999 bedroegen de totale verminderingen € 95 mln, in 2008 wordt € 7,5 mln van de verminderingen ten laste genomen door gewest, overige lokaal. Deze bedragen zijn niet te beschouwen als marginaal t.a.v. de regeling voor hervormingen Vlaams gewest. Voor forfaitaire verminderingen mag een effect van 20 % in rekening worden gebracht (iets meer dan € 20 mln), voor de % - verminderingen een extra effect van 30 % (ook ongeveer 20 mln)
forfaitaire verminderingen	-83	-83		
% - verminderingen	-60	-60		
verminderingen energieprestatie				toegepast vanaf AJ 2009, gegevens nog niet beschikbaar
2. registratierechten				
tariefverlaging	-402	-402		toegepast vanaf 2002, berekend op verrichtingen basistarief (12,5 % en 10 %) en verminderd tarief (6 % en 5 %), opgelopen van € 199 mln in 2002
vrijstelling eerste aankoop	-39	-39		toegepast vanaf 2002, opgelopen van € 31 mln in 2002
aanvullende vrijstelling hypotheek	-34	-34		toegepast vanaf 2009
meeneembaarheid	-80	-80		toegepast vanaf 2002, opgelopen van ongeveer € 30 mln in 2002 - 2003

3.	successierechten			
	wijzigingen tarieven			vanaf 1997, zonder verdeling erfenissen in schalen niet te berekenen
	niet belaste gezinswoning	-46	-46	toegepast vanaf 2007, 2009 niet belaste heffingsgrondslag € 872 mln, inventaris fiscale uitgaven € 45,8 mln impact (gemiddelde aanslagvoet 5,25 %)
	vrijstelling ondernemingen	-10		-10 vanaf 2000, gemiddeld € 27 mln, 2009 123 mln, inventaris fiscale uitgaven impact geraamd op 9,97 mln
	vrijstelling bossen/natuurgebieden			
	voetvrijstellingen			
	vermindering kleine erfenissen	-21	-21	bestaande vermindering, maar aangepast (bron: bestand Vlaamse administratie, verminderingen)
	vermindering kinderlast	-1	-1	bestaande vermindering (bron: bestand Vlaamse administratie, verminderingen)
	verminderingen legaten	-29		bestaande vermindering, bron inventaris fiscale uitgaven
4.	Schenkingsrechten			
	verminderde tarieven roerende goederen 3 en 7 %	-339	-339	ramingen van de inventaris fiscale uitgaven komen uit op bijna € 750 mln, berekening (afwijking t.a.v. hoogste tarief) betwistbaar. Eigen raming door gemiddelde schenkingen te taxeren op basistarieven
	verlaagd tarief 2 % ondernemingen	-21		-21 raming recente inventaris fiscale uitgaven
	verlaagd tarief bouwgronden	-2	-2	raming recente inventaris fiscale uitgaven
5.	Kijk & Luistergeld			
	invoering nulltarief	-536	-536	raming overgenomen uit de fiscale inventaris, in 2001 (jaar voor de afschaffing) werd de opbrengst van het kijk- en luistergeld in het Vlaamse gewest (en dus exclusief aandeel Brussel voor Vlaamse gemeenschap) geraamd op € 437,5 mln. Opmerking: deel van belastingen ook betaald door vennootschappen.

6. Personenbelasting			
algemene vermindering AJ 2001	-223	-223	eenmalige vermindering van € 62, toegekend aan iets minder dan 3,6 mln belastingplichtigen in 2002 (bij aanslagbiljet)
jobkorting			
inkomens 2007 (AJ 2008)	-115	-115	forfaitaire vermindering van € 125 aan de belastingplichtigen met een activiteitsinkomen tussen 5.500 en 21.000 en een gedeeltelijke forfaitaire vermindering voor de activiteitsinkomens tussen 21.000 en 22.250 (afnemend van 125 tot 0). De forfaitaire vermindering werd toegekend via bedrijfsvoorheffing
inkomens 2008 (AJ 2009)	-169	-169	forfaitaire vermindering van € 200 aan de belastingplichtigen met een activiteitsinkomen tussen 5.500 en 21.000 en een gedeeltelijke forfaitaire vermindering voor de activiteitsinkomens tussen 21.000 en 23.000 (afnemend van 200 tot 0). De forfaitaire vermindering werd toegekend via bedrijfsvoorheffing
inkomens 2009 (AJ 2010)	-539	-539	forfaitaire vermindering van € 300 aan de belastingplichtigen met een activiteitsinkomen tussen 5.500 en 22.250 en een forfaitaire vermindering van € 250 voor de activiteitsinkomens hoger dan 22.250. De forfaitaire vermindering werd toegekend via bedrijfsvoorheffing, maar omwille van de eenmalige en volledige toekenning in februari 2009 moet nog een deel verrekend worden via aanslagbiljet (wordt in mjb geraamd op € 171 mln).
ARKimedes, win-winlening	-7	-7	ARKimedes, op basis van eerste publieke inschrijving gedurende 4 jaar (vanaf AJ 2006).
7. Vlaamse zorgverzekering			
ledenbijdragen	102	102	€ 25 verplichte bijdrage voor alle Vlamingen vanaf 25 jaar. In het eerste eerste werkjaar (2001 - 2002) bedroeg de bijdrage € 10. De totale som van ledenbijdragen is gestegen van ongeveer € 40,6 mln in het eerste werkjaar tot het huidig niveau. Er zijn een 4,46 mln leden (betalen niet allemaal de volle bijdrage), iets meer dan 1 % woont in Brussel.
globale raming			
totaal inclusief PB - 2009	-2.184	-1.934	-220
totaal exclusief PB - 2009	-1.644	-1.395	-220
waarvan forfaitair **		-1.023	
waarvan in opcentiemen lokaal	-189	-33	-156
* de forfaitaire verminderingen in OV voor 20 % in rekening gebracht, de procentuele verminderingen voor 30 %			
** inclusief de jobkorting in 2009 en de bijdrage zorgverzekering			