



KU LEUVEN

FACULTEIT RECHTSGELEERDHEID

ACADEMIEJAAR 2015-2016

De Belgische federale en regionale fiscaliteit na de zesde staatshervorming: *et maintenant, on va où?*

Spelregels voor een nieuwe of verdere regionalisering van een belasting, met inbegrip van
een geregionaliseerde vennootschapsbelasting.

Promotor: prof. dr. S. SOTTIAUX

Begeleider: K. CALUWAERT

Masterscriptie, ingediend door

Servaas PYLYSER

bij het eindexamen voor de graad van

MASTER IN DE RECHTEN



KU LEUVEN

FACULTEIT RECHTSGELEERDHEID

ACADEMIEJAAR 2015-2016

De Belgische federale en regionale fiscaliteit na de zesde staatshervorming: *et maintenant, on va où?*

Spelregels voor een nieuwe of verdere regionalisering van een belasting, met inbegrip van
een geregionaliseerde vennootschapsbelasting.

Promotor: prof. dr. S. SOTTIAUX

Begeleider: K. CALUWAERT

Masterscriptie, ingediend door

Servaas PYLYSER

bij het eindexamen voor de graad van

MASTER IN DE RECHTEN

Samenvatting

Deze verhandeling bevindt zich in de nasleep van de moeizaam ontwikkelde zesde staatshervorming die recentelijk in werking trad. Gedurende lange tijd stelde de Belgische politiek de vraag hoe de Staat naar democratische noden kon hervormd worden. Het resultaat is de huidige verdeling van bevoegdheden tussen de federale staat en de deelgebieden, gefinancierd door een uitermate ingewikkeld financieringsstelsel. De eerste afdeling tracht dan ook op een bondige en gerichte manier de materiële en financiële bevoegdheidsverdeling weer te geven. Deze masterscriptie situeert zich binnen het onderzoeksdomein Staatsrecht, maar raakt tevens een belangrijk onderdeel van het fiscaal recht aan. Om deze reden wordt in de eerste afdeling tevens het begrip belasting nader toegelicht waarbij de belangrijkste kenmerken van een belasting kort omlijnd worden.

De tweede afdeling opent het normatieve luik van deze verhandeling. Vertrekkende vanuit de idee dat de hervorming van de financiering van de Belgische Staat niet afgerond is, lijkt het opportuun de spelregels en de fundamenteën van een financiële hervorming en regionalisering juridisch weer te geven. Het Belgische constitutioneel recht heeft in de loop der jaren een federaal systeem "*sui generis*" op poten gezet met eigen grondregels en voorschriften waaraan de verschillende entiteiten zich dienen te houden en waarbij het Grondwettelijk Hof een belangrijke rol speelt. Het Europese recht laat deze kwestie ondertussen niet ongemoeid en legt tevens enkele normen op. Iedere toekomstige financiële hervorming en regionalisering dient zich te houden aan dit regelarsenaal en houdt tevens rekening met het moeilijke evenwicht tussen de democratische meerwaarde en de socio-economische gevolgen van deze hervorming.

De derde afdeling onderzoekt als *capitulum selectum* de haalbaarheid en vormgeving van een regionalisering van de Belgische vennootschapsbelasting. Deze belasting is vooralsnog een integraal federale materie. Verschillende bronnen geven echter de economische meerwaarde voor het toekennen aan de gewesten van bevoegdheden binnen deze belasting weer. Vooreerst worden deze argumenten uiteengezet. Een toekomstige hervorming van de vennootschapsbelasting zou voor de belastingplichtige neutraal moeten zijn. Daarnaast zou

het niet opportuun zijn dat een toekomstige regionalisering zou resulteren in het verdwijnen van enkele belangrijke bestaande fiscale incentives. Vertrekkende vanuit deze premissen gaat deze verhandeling verder naar onderzoek van enkele regionaliseringsmodellen. Hierbij kan voorafgaand een vergelijking met een buitenlands rechtsstelsel dienst bewijzen. Het financieringssysteem van de Verenigde Staten, tevens gekenmerkt door een vorm van fiscaal federalisme, kan hierbij als gedeeltelijke inspiratie fungeren. In elk geval kan dergelijk onderzoek gedeeltelijk aantonen dat een regionalisering van de vennootschapsbelasting geen ondenkbare herschepping inhoudt. Bij het nagaan van de regionaliseringsmodellen dient de lezer in acht te nemen dat deze verhandeling niet één model of meerdere modellen prefereert. Het enige doel is namelijk de juridische voorstelling van deze modellen los van enige politieke of persoonlijke ideologie.

Dankwoord

“The hardest thing in the world to understand is the income tax. This is too difficult for a mathematician. It takes a philosopher.”

Albert Einstein

*1944, Insitute for Advanced Study, Princeton University
Princeton (New Jersey), Verenigde Staten van Amerika*

Bij aanvang van deze scriptie uit ik mijn dank aan een aantal mensen.

Vooreerst dank ik mijn promotor prof. dr. Stefan Sottiaux, Instituut voor Constitutionaal Recht KULeuven, voor de ondersteuning bij de totstandkoming van deze verhandeling.

Daarnaast uit ik tevens dank aan mijn begeleider dhr. Kristof Caluwaert, Insituut voor Constitutioneel Recht KULeuven, voor de opbouwende kritieken, leerrijke bijstand en het regelmatige nazicht.

Mijn dank gaat tevens uit naar mijn familie, mijn vrienden en in het bijzonder naar mijn moeder voor haar steun en naar mijn vriendin voor haar hulp en veelvuldige aanmoediging. Tot slot dank ik mijn vader die voor en tevens na zijn overlijden als drijfveer fungeerde bij deze opleiding.

Inhoudsopgave

Inleiding.....	1
Onderzoeksopzet	4
Afdeling 1: Situering van het rechtskader: beschrijving en financiering van de Belgische federale staat	5
1.1. De gelaagde, materiële bevoegdheidsverdeling in de Belgische staatsstructuur	5
1.1.1. De bevoegdheden van de gemeenschappen	6
1.1.2. De bevoegdheden van de gewesten	8
1.2. Het begrip “belasting”	9
1.2.1. Algemene definitie en de instanties	9
1.2.2. Publiekrechtelijke en fiscaalrechtelijke basisprincipes van de belastingheffing....	11
1.3. Financiering van de federale Staat en de regio’s.....	16
1.3.1. Algemene principes voor de zesde staatshervorming	16
1.3.1.1. <i>Het systeem onder de eerste vier staatshervormingen</i>	16
1.3.1.2. <i>Het systeem onder de vijfde staatshervorming</i>	21
1.3.2. De belangrijkste principes van de zesde staatshervorming	25
1.3.2.1. <i>De aanleiding tot de zesde staatshervorming</i>	25
1.3.2.2. <i>De financiering sinds de zesde staatshervorming</i>	27
1.3.2.2.1. Middelen voor de gemeenschappen	28
1.3.2.2.2. Middelen voor de gewesten	29
1.3.3. Conclusie over de financiering	32
1.4. Problematiek betreffende lokalisering van de persoon binnen de gemeenschappen .	32
Afdeling 2: Fundamenten bij een regionalisering van de fiscaliteit	36
2.1. Democratische meerwaarde <i>versus</i> sociale herverdeling	36
2.2. Het begrip “fiscale autonomie”	38

2.3. Spelregels voor regionalisering van financiering in grote lijnen	43
2.3.1. Belgische basisnormen.....	43
2.3.1.1. <i>Concrete principes voor een nieuwe regionalisering</i>	43
2.3.1.2. <i>Spelregels voor uitoefenen van fiscale bevoegdheden door de gewesten</i>	45
2.3.1.3. <i>Per analogie: de basisprincipes toegepast bij de gedeeltelijke regionalisering van de personenbelasting bij de zesde staatsvorming</i>	51
2.3.2. Europeesrechtelijke invloed op financiële regionalisering	54
2.4. Algemene slotopmerking.....	58
Afdeling 3: <i>Capitum selectum</i> : regionalisering van de vennootschapsbelasting	59
3.1. Situering: de vennootschapsbelasting.....	61
3.2. Fiscale autonomie en de vennootschapsbelasting	62
3.3. Neutraliteit voor de belastingplichtigen.....	66
3.4. Behoud van bestaande Belgische fiscale incentives	68
3.4.1. Voortbestaan belastingvoordelen.....	68
3.4.1.1. <i>Toekomst van de DBI-af trek</i>	70
3.4.1.2. <i>Toekomst van de aftrek risicokapitaal</i>	72
3.4.1.3. <i>Toekomst van de aftrek octrooi-inkomsten</i>	75
3.4.1.4. <i>Toekomst van de aftrek vorige beroepsverliezen</i>	76
3.4.2. Andere fiscale incentives	76
3.4.2.1. <i>Dubbelbelastingverdragen</i>	76
3.4.2.2. <i>Rulingdienst</i>	78
3.5. Vergelijking met de financiële bevoegdheidsverdeling in de Verenigde Staten van Amerika	79
3.5.1. Historiek van de bevoegdheidsverdeling	80
3.5.2. Algemene fiscale bevoegdheidsverdeling.....	82
3.5.3. Bevoegdheidsverdeling met betrekking tot de <i>coporate income tax</i>	83

3.5.4. Conclusie van de vergelijking	86
3.6. Modellen voor regionalisering van de Belgische vennootschapsbelasting	88
3.6.1. Winstverdelingsmodel	89
3.6.1.1. <i>Common consolidated corporate tax base</i>	90
3.6.1.2. <i>Toepassing van de CCCTB-principes op een geregionaliseerde vennootschapsbelasting</i>	94
3.6.2. Gewestelijke bevoegdheden inzake tarief	96
3.6.3. Gewestelijke bevoegdheden bij vaststelling belastbaar inkomen	97
Conclusie	99
Bibliografie	103

Inleiding

1. Belgische publiekrechtelijke metamorfose. Het Belgische publiekrecht heeft sinds enkele decennia een grondige metamorfose ondergaan. Twee nieuwe entiteiten, de gewesten en gemeenschappen, zagen het licht. De gecentraliseerde staat gaf via de verschillende staatshervormingen bepaalde bevoegdheden af aan deze deelgebieden en enkele instellingen werden geregionaliseerd. Aangezien de gemeenschappen en gewesten als overheden op een bepaalde manier middelen dienen te ontvangen, ontwierp men financieringsmechanismes die men ondertussen reeds verscheidene keren heeft herzien. Tevens stelde men een mechanisme in voor het beslechten van bevoegdheidsconflicten tussen de verschillende entiteiten. Het gevolg van deze evolutie is de Belgische groei van unitaire naar federale staat. De zesde staatshervorming gebaseerd op het Vlinderakkoord van 2011 (*infra*) is het voorlopige eindpunt van deze staatsrechtelijke evoluties.¹ Binnen de Belgische materie oefent de Europese Unie daarnaast steeds een belangrijke invloed uit. Het legt enkele principes op en beperkt tevens bepaalde mogelijkheden (*infra*). Deze verhandeling opent met een afdeling waarin de huidige bevoegdheidsverdeling wordt uiteengezet.

2. Toekomstige staatshervormingen? Vooralsnog is de politieke roep om de Belgische staat te hervormen niet volledig achter de rug. Enkele politieke partijen (i.e. hoofdzakelijk de partijen die zetelen in het Vlaamse parlement) willen verder de weg van “defederalisering” of “regionalisering” volgen terwijl andere partijen geen verdere regionalisering wensen (i.e. de meerderheid van het federale parlement).² Daarnaast zijn nog andere politieke actoren en partijen van mening dat een “herboren centralisering” aan de orde is waarbij bepaalde bevoegdheden dienen terug te keren naar de federale staat (i.e. de meerderheid in de Waalse, Franstalige en Brusselse parlementen). Terwijl heel wat partijen in 2011 nog opteerden voor een defederalisering is men in 2016 hiertoe al minder geneigd. Onderzoek wijst uit dat de meerderheid van de thans zetelende volksvertegenwoordigers eerder voorstander is van her-federalisering.³ Deze verhandeling is geen politiek of ideologisch discours en spreekt zich niet

¹ Deze masterscriptie werd ingediend in mei 2016.

² Er heerst echter een grote onverdeeldheid tussen de verschillende parlementsleden in het federale en Vlaamse parlement.

³ <http://www.deredactie.be/cm/vrtnieuws/politiek/1.2555509>. Vooralsnog zijn het vooral de partijen N-VA, Vlaams Belang en (in mindere mate) CD&V die een verdere regionalisering wensen.

uit over de wenselijkheid van een verdere regionalisering of een terugkeer naar de gecentraliseerde staat. Het stelt enkel vast dat de waarschijnlijkheid van een politieke *standstill* in het Belgisch publiekrecht voorlopig niet aan de orde is.

3. Bestaande financieringsmechanismes van de entiteiten: een inconsequent kluwen. Deze masterscriptie situeert zich binnen het vakgebied Staatsrecht en heeft als algemeen onderwerp “De fiscale autonomie van de Belgische deelgebieden, inzonderheid in het licht van de in het kader van de zesde staats hervorming vooropgestelde uitdieping van de fiscale autonomie van de gewesten”. De verhandeling spitst zich derhalve toe op de financiering van de gemeenschappen en gewesten in het “nieuwe” België van na de zesde staats hervorming.

De financiering van de verschillende Belgische entiteiten is uitgegroeid tot een bijzonder ingewikkelde materie. De rode draad doorheen deze evolutie was steeds de gemiddelde politieke wil om de gewesten en gemeenschappen meer eigen, financiële verantwoordelijkheid te geven. Deze wil was ingegeven door de gedachte dat een overheid die voor het uitoefenen van eigen materiële bevoegdheden zelf voorziet in middelen, efficiënter en beter bestuurt (*infra*). Echter, “het *Belgische compromis*” werd ook hier gebruikt. Dit resulteert in een systeem waarbij de financiering van de gemeenschappen verschilt van die van de gewesten. De financiering van de gemeenschappen is veel meer gericht op dotaties terwijl de gewesten hun middelen vaker zelf kunnen innen. Dit verschil rechtvaardigt men door middel van verwijzing naar karakteriële verschillen tussen de deelgebieden en de verschillende soorten materiële bevoegdheden. Daarnaast is de mogelijkheid tot innen van eigen middelen via “eigen belastingen” eerder beperkt bij de gewesten en vooralsnog volledig verwaarloosbaar voor de gemeenschappen (*infra*). Binnen de eerste afdeling wordt op een eerder beknopte wijze deze financiering deels toegelicht.

Aangezien deze verhandeling geen descriptieve rechtsoefening is, is er een hoofdzakelijk normatieve aanpak. Er volgt dus geen loutere beschrijving van de verschillende financieringsmechanismes. Uiteraard zou een bespreking van een integrale juridische optimalisatie van het huidige systeem van alle scripties de meest nuttige verhandeling zijn. Dit gaat m.i. echter de omvang van een masterscriptie of zelfs een doctoraatschrift te buiten. Om deze reden worden hierna slechts bepaalde onderwerpen aangeraakt.

4. Afbakening van het onderzoek. Na afdeling één gaat deze verhandeling in afdeling twee na welke de basisprincipes zijn die gelden bij het regionaliseren van een belasting. Er wordt nagegaan in hoeverre het regionaliseren van een wel wenselijk is. Dit vraagstuk gaat over fiscale autonomie en financiële responsabilisering. M.i. speelt dit onderdeel een uitermate belangrijke rol. Toename van fiscale autonomie is steeds een ingrijpende en intensieve oefening. Indien men vaststelt dat toegenomen fiscale autonomie voordelig zou zijn moet men een goed evenwicht zoeken tussen de democratische meerwaarde die eruit voortvloeit en de gevolgen voor de sociale herverdeling. Daarna volgt een eerder juridisch-theoretischere bespreking van de Belgische en Europese spelregels die heersen indien men overweegt om effectief over te gaan tot dergelijke regionalisering. Op deze manier creëert men een “kader” waarbinnen men vrij kan bewegen indien men besluit tot defederalisering over te gaan.

Afdeling drie omvat een *capitum selectum*. Het *capitum selectum* behandelt de hypothese waarbij de vennootschapsbelasting, een vooralsnog federale belasting, gedeeltelijk of geheel wordt geregionaliseerd. Het onderzoek gaat na in hoeverre een opsplitsing van de bevoegdheden inzake de vennootschapsbelasting om welke redenen en in welke mate wenselijk zou zijn. Het financieringsmechanisme van de overheden in de Verenigde Staten van Amerika kan inspiratie bieden en zal bijgevolg bondig en doelgericht onderzocht worden. Daarna wordt er een blik geworpen op de effectieve gevolgen van dergelijke regionalisering. Er worden enkele methodes voorgesteld, telkens met inachtneming van het gegeven uit afdeling twee. De idee van het defederaliseren van de Belgische vennootschapsbelasting en het onderzoek over de eventuele gevolgen daarvan is niet nieuw. Op politiek vlak werden in de nota van 4 juli 2011 van toenmalig formateur Elio Di Rupo reeds enkele voorstellen hieromtrent opgeworpen. Vanuit academische hoek publiceerde professor dr. Axel Haelterman in samenwerking met mevr. An Kuijpers in 2007 een diepgaande en verduidelijkende studie over dit onderwerp.⁴ Dit onderzoek fungeerde bijgevolg als inspiratie en belangrijk naslagwerk bij het schrijven van deze verhandeling.

⁴ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 25 p.

Onderzoeksopzet

“Onderzoek naar de gevolgen van de zesde staatshervorming op de Belgische federale en regionale fiscaliteit. Wat zijn de Belgische en Europese spelregels en wat is de rol van fiscale autonomie en financiële responsabilisering bij het toekomstige regionaliseren van fiscale bevoegdheden? Caput selectum: de regionalisering van de vennootschapsbelasting. In welke mate biedt dergelijke regionalisering een meerwaarde voor de Belgische fiscaliteit? Wat zijn de verschillende regionaliseringsmodellen en wat is de mogelijke impact van deze fiscale hervorming?”

Afdeling 1: Situering van het rechtskader: beschrijving en financiering van de Belgische federale staat

5. Overzicht. Vooraleer over te gaan naar de volgende afdelingen waarin regionalisering wordt besproken dient er een situering van het rechtskader plaats te vinden. Hierin wordt de structuur van de Belgische staat zeer kort besproken. Er volgt daarna een beknopte voorstelling van de definitie van het begrip “belasting”. De basisbeginselen bij het heffen van een belasting komen aan bod. Dit onderdeel heeft een belangrijk publiekrechtelijk aspect maar ook enkele fiscaalrechtelijke invalshoeken en is uitermate fundamenteel om het vervolg van deze verhandeling correct te kunnen kaderen. Finaal wordt de financiering van de deelgebieden besproken. Voor de volledigheid wordt er een kort overzicht gegeven van de financiering voor de zesde staatshervorming en de financiering zoals die vandaag is geregeld.

1.1. De gelaagde, materiële bevoegdheidsverdeling in de Belgische staatsstructuur

6. Algemeen. België is een federale staat samengesteld uit de Vlaamse Gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap en het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brusselse Gewest.⁵ De ontwikkeling van deze staatsstructuur gebeurde via enkele staatshervormingen. De eerste staatshervorming van 1970 ontwikkelde de zogenaamde “cultuurgemeenschappen” waarvan de indeling gekoppeld was aan de taalgebieden (geconstrueerd in de wet van 2 augustus 1963).⁶ Bij de tweede staatshervorming van 1980 ontstonden het Vlaamse en het Waalse gewest en werden de gemeenschappen vervormd. Deze kregen onder meer de persoonsgebonden aangelegenheden. In 1988-1989 kwam de derde staatshervorming tot stand. In deze fase werd het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest een volwaardig gewest en kregen de gemeenschappen zo goed als het volledige bevoegdheidscontentieux inzake onderwijs. Bij de vierde staatshervorming van 1993 werd België definitief een federale staat.⁷ De vijfde staatshervorming van 2001 hervormde

⁵ Artikelen 1, 2 en 3 GW.

⁶ M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 22.

⁷ In 1994 werd in het eerste artikel van de Grondwet onder meer de zinsnede toegevoegd: “België is een federale staat”. Deze woorden werden in bepaalde literatuur al snel kritisch opgevat. België werd om allerlei redenen vanaf 1994 inderdaad aanzien als een federale staat, maar de formule uit het eerste artikel van de Grondwet

hoofdzakelijk het financieringsmechanisme van de federale staat en de deelgebieden.⁸ In 2011 werd het Vlinderakkoord gesloten, wat aanleiding gaf tot de zesde (en voorlopig laatste) staatshervorming. Deze laatste staatshervorming verschuift een gediversifieerde waaier aan bevoegdheden en herzielt tevens het financieringsstelsel.⁹

Aan de gemeenschappen en gewesten worden thans bevoegdheden enkel toegewezen terwijl de federale overheid blijft beschikken over de overige residuaire bevoegdheden.¹⁰ De federale overheid beschikt desalniettemin over enkele toegewezen bevoegdheden. De Grondwet en bijzondere meerderheidswetten regelen deze verdeling.¹¹

1.1.1. De bevoegdheden van de gemeenschappen

7. *Ratione materiae*: vier groepen bevoegdheden. De gemeenschappen hebben door de verschillende staatshervormingen hoofdzakelijk vier categorieën bevoegdheden verkregen omschreven in de artikelen 127 tot 130 GW en verder uitgewerkt in de artikelen 4 en 5 van de Bijzondere Wet tot Hervorming der Instellingen.¹² Het gaat over de cultuurgebonden bevoegdheden, de persoonsgebonden aangelegenheden, de onderwijsbevoegdheden en bevoegdheden betreffende het taalgebruik.¹³ Artikelen 127 tot en met 130 GW regelen de bevoegdheden van de gemeenschappen naar de plaats en worden hier niet verder behandeld.¹⁴

biedt volgens die rechtsleer geen juridische meerwaarde. De formule schenkt namelijk geen afdwingbaar recht daar het eerder zou gaan om een "geloofsbelijdenis". Voor meer informatie, zie R. FALTER, *Tweedracht maakt macht: wegwijs in het federale België*, Tielt, Lannoo, 1994, 11. Voornoemde bron betreft echter oudere literatuur met een erg kritische visie.

⁸ F. SCHRAM, *België: een handleiding*, Brussel, Politeia, 2014, 145.

⁹ A. ALEN en K. MUYLLE, *Compendium van het Belgisch staatsrecht: Syllabusuitgave*, Mechelen, Kluwer, 2012, 145-146.

¹⁰ Artikel 35 GW dicteert echter een omgekeerde regeling die tot op heden niet uitgevoerd wordt. Meer hierover, zie verder.

¹¹ S. BRACKE, G. GOEDERTIER en J. VANDE LANOTTE, *België voor beginners: wegwijs in het Belgische labyrint*, Brugge, Die Keure, 2014, 134.

¹² Bijzondere wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, BS 15 augustus 1980, 9.434 (verder: BWHI).

¹³ S. BRACKE, G. GOEDERTIER en J. VANDE LANOTTE, *België voor beginners: wegwijs in het Belgische labyrint*, Brugge, Die Keure, 2014, 135-136; F. SCHRAM, *België: een handleiding*, Brussel, Politeia, 2014, 215-217.

¹⁴ T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK, en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basiskennmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, 1157-1160.

8. Cultuurgebonden aangelegenheden. Vooreerst beschikken de gemeenschappen over de culturele bevoegdheden opgesomd in artikel 4 BWHI. Het gaat onder meer over de bescherming en de luister van de taal, de schone kunsten en het cultureel patrimonium. Volgens artikel 23, derde lid, 5° GW mogen de gemeenschappen in het algemeen alle maatregelen treffen ter bevordering van de cultuur, dit tevens opdat eenieders recht op culturele ontplooiing kan verwezenlijkt worden. De gemeenschappen dienen bij het uitoefenen van hun cultureel beleid de beginselen van de exclusieve territorialiteit te eerbiedigen. De extraterritoriale gevolgen van hun beleid mogen de andere gemeenschappen niet tegenwerken.¹⁵

9. Persoonsgebonden aangelegenheden. Persoonsgebonden aangelegenheden vervat in artikel 128 GW kunnen worden gedefinieerd als de “bevoegdheden die dicht staan bij het leven van de mens in zijn gemeenschap”. Artikel 5 BWHI werkt deze bevoegdheden nader uit en verdeelt ze in vier categorieën: het gezondheidsbeleid (artikel 5, §1, I BWHI), de bijstand aan personen (artikel 5, §1, II BWHI), de organisatie, werking en opdrachten van de justitiehuisen (artikel 5, §1, III BWHI) en de gezinsbijslagen (artikel 5, §1, IV BWHI).¹⁶

10. Onderwijsbevoegdheden. De gemeenschappen hebben daarnaast belangrijke bevoegdheden inzake onderwijs (artikelen 127 en 130 GW). De entiteiten zijn bevoegd voor het onderwijs uitgezonderd enkele expliciet federale materies vervat in artikel 127, §1, eerste lid, 2° GW.¹⁷

11. Taalgebruik. De bevoegdheid voor het taalgebruik bij de Vlaamse en Franstalige gemeenschappen wordt geregeld conform de artikelen 129 en 130 GW en slaat op de bestuurszaken, het onderwijs in door de overheid ingestelde, gesubsidieerde of erkende inrichtingen en de sociale betrekkingen tussen werkgevers en personeel en verplichte documenten van de onderneming. Volgens artikel 129, §2 GW zijn er enkele uitzonderingen op deze bevoegdheid van de gemeenschappen, meer bepaald onder meer op het vlak van het

¹⁵ T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basiskennmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, 1133-1137.

¹⁶ *Ibid.*, 1137-1150.

¹⁷ *Ibid.*, 1150-1152.

taalgebruik in gemeenten met een speciale taalregeling en bij diensten waarvan de werking verder reikt dan het taalgebied waarin zij gevestigd zijn.¹⁸

1.1.2. De bevoegdheden van de gewesten

12. *Ratione materiae*: de economische en plaatsgebonden bevoegdheden. De gewesten hebben voornamelijk economische en plaatsgebonden bevoegdheden die in tegenstelling tot bij de gemeenschappen niet worden opgesomd in de Grondwet. Artikel 39 GW dicteert in deze context dat een bijzondere meerderheidswet deze bevoegdheden nader dient te omschrijven. Deze bijzondere wet kan echter geen bevoegdheden met betrekking tot het taalgebruik (artikel 30 GW) en de gemeenschapsbevoegdheden (artikelen 127 tot 129) toewijzen aan de gewesten, met uitzondering van het bepaalde¹⁹ in artikel 135*bis*. Uiteindelijk omschrijft artikel 6 BWHI in twaalf rubrieken de gewestelijke aangelegenheden. De gewesten zijn onder meer bevoegd voor de ruimtelijke ordening (artikel 6, §1, I BWHI), het leefmilieu en het waterbeleid (artikel 6, §1, II BWHI), de huisvesting (artikel 6, §1, IV BWHI), het energiebeleid (artikel 6, §1, VII BWHI) en de ondergeschikte besturen (artikel 6, §1, VIII BWHI). Uitermate belangrijk voor deze verhandeling is dat gewesten tevens bevoegd zijn voor het economiebeleid (artikel 6, §1, VI BWHI) en het tewerkstellingsbeleid (artikel 6, §1, IX BWHI) (*infra*).²⁰

13. *Ratione loci*: bevoegdheden van de gewesten naar de plaats. De gewesten oefenen hun toegewezen bevoegdheden uit binnen hun eigen grondgebied. Het grondgebied van het Vlaamse gewest strekt zich uit over de provincies West-Vlaanderen, Oost-Vlaanderen, Antwerpen, Vlaams-Brabant en Limburg. Het Waalse gewest omvat de provincies Henegouwen, Waals-Brabant, Luik, Namen en Luxemburg. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest slaat op de negentien Brusselse gemeenten.²¹ Bij grensoverschrijdende kwesties zal

¹⁸ *Ibid.*, 1154-1157.

¹⁹ Artikel 135*bis* GW gaat over de bevoegdheden niet toegewezen aan de Vlaamse en Franse gemeenschappen die betrekking hebben op culturele aangelegenheden. Meer hierover, zie: T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK, en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basikenmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, 1161.

²⁰ Voor een uitgebreide uiteenzetting van dit bevoegdheidscontentieux, zie T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK, en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basikenmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, 1161-1195.

²¹ Artikel 5 GW.

het niet steeds eenvoudig zijn om het bevoegde gewest aan te duiden, deze materie wordt hier niet behandeld.^{22,23}

14. Het overige bevoegdheidscontentieux van de gewesten. Het overige bevoegdheidscontentieux van de gewesten (en de gemeenschappen) wordt in deze verhandeling niet verder behandeld, dit met oog op de onderzoeksopzet.

1.2. Het begrip “belasting”

1.2.1. Algemene definitie en de instanties

15. Algemene definitie. Vooraleer verder te gaan met de beschrijving van de financiering van de federale staat en de regio's dient een bespreking te volgen van het begrip “belasting”. Dit staat toe om het rechtskader beter te begrijpen. Een allesomvattende definitie van dit begrip is echter een onmogelijke opdracht.²⁴ Een belasting wordt m.i. op juridische wijze het best beschreven als een rechtsband tussen de overheid en de belastingplichtige. Deze rechtsband omvat de plicht opgelegd aan zij die zich op Belgisch grondgebied bevinden (of er voldoende belangen hebben) tot het voldoen van een heffing of prestatie²⁵ ten voordele van de verschillende publiekrechtelijke entiteiten in België (*infra*). Het doel van deze heffingen of prestaties is het financieren van openbare uitgaven.²⁶ Een belasting heeft hoofdzakelijk een publiekrechtelijk karakter maar ook een belangrijk financieel doel. Om deze reden kadert de fiscaliteit niet enkel binnen de rechtswetenschap maar ook binnen andere disciplines zoals de economische of sociologische wetenschappen.²⁷

²² Het Grondwettelijk Hof heeft (met toepassing van het exclusieve territoriale bevoegdheidsverdelende beginsel) hierover rechtspraak ontwikkeld dat hier gezien de beperkte opzet niet zal worden aangekaart.

²³ T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK, en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basikenmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, 1195-1198.

²⁴ H. DE MUYNCK, *Fiscaal recht in België*, Gent, Academia Press, 2011, 3.

²⁵ Een belasting omvat veelal een prestatie in geld terwijl in theorie een prestatie in goederen tevens mogelijk is. In het verleden werden belastingen dikwijls betaald in natura of voldaan via andere persoonlijke prestaties. Zie F. LOECKX, G. NEYENS en R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën. Administratie der directe belastingen, 1970, 57.

²⁶ M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 25.

²⁷ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 3.

16. Functies van de fiscaliteit. Bij het voldoen van een belasting door de belastingplichtige ontvangt deze hiervoor geen individueel aanwijsbare tegenprestatie.²⁸ Bij het ontstaan van het concept “belasting” had deze rechtsfiguur namelijk slechts één financiële functie: het verzamelen van middelen voor overheidsuitgaven in het algemeen. Aangezien belastingen de belangrijkste inkomsten uitmaken is het belang van de financiële functie niet geringer geworden. Jaarlijks maakt de overheid haar begroting op en bij deze oefening raamt men deze inkomsten. Om een zo correct mogelijke raming op te stellen dient het belastingstelsel dermate opgebouwd te zijn opdat er een geregelde opbrengst is, men over kan gaan tot een simpele, goedkope en vlotte inning en waarbij men de belastinggrens eerbiedigt. Het belastingstelsel mag dus niet volledig conjunctuurgevoelig zijn en het moet derhalve kunnen inspelen op belangrijke conjunctuurschommelingen. Het eerbiedigen van de belastinggrens slaat op het “redelijk” houden van de totale set aan belastingen waarbij de overheid rekening houdt met de draagkracht van de belastingplichtigen. Indien de fiscaliteit onredelijk hoog wordt ervaren dient de staat in theorie haar stelsel te herzien. Dit laatste is echter geen juridisch bindende norm.

De fiscaliteit is ondertussen tevens verantwoordelijk voor het vervullen van enkele andere functies, namelijk een economische en sociale functie.²⁹ De fiscaliteit speelt vaak, al dan niet bewust, een beslissende rol bij het evolueren van een nationale economie. Zo kan een belastingverhoging of belastingverlaging vaak een beslissende rol spelen bij bijvoorbeeld prijsvorming. De sociale functie van een belasting is voornamelijk een verhaal van herverdeling van vermogen. Progressieve belastingen zorgen ervoor dat grootverdieners en grotere vermogens in verhouding “meer bijdragen in de kosten van de maatschappij” dan anderen. Btw-rechtelijk hebben bijvoorbeeld lagere tarieven voor levensnoodzakelijke goederen een sociale functie.³⁰

17. De instanties die belastingen heffen. In België heft men op verschillende niveaus belastingen. Volgens artikel 170 van de Grondwet kunnen de federale Staat, de

²⁸ F. LOECKX, G. NEYENS en R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën. Administratie der directe belastingen, 1970, 58.

²⁹ *Ibid.*, 59.

³⁰ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 6-10; H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 7-10.

gemeenschappen en de gewesten belastingen heffen. Ook de provincies, de agglomeraties en de gemeenten hebben volgens datzelfde artikel heffingsbevoegdheden. Juridisch theoretisch hebben ook de federaties van gemeenten deze bevoegdheden. Deze entiteiten bestaan vooralsnog niet. De zesde staatshervorming voegde aan artikel 170, §3 GW de mogelijkheid toe om aan de nieuwe bovengemeentelijke besturen tevens fiscale bevoegdheden te geven. De gewesten kunnen namelijk de provincies als entiteiten afschaffen en vervangen door dergelijke besturen die het bovengemeentelijk belang zouden beheren.³¹ Indien dit voorkomt, kunnen er financiële bevoegdheden toekomen aan deze nieuwe besturen. De publiekrechtelijke instellingen van algemeen belang³² hebben volgens artikel 173 GW tevens bevoegdheid tot heffen van belastingen, doch slechts voor zover de burgers wettelijk verplicht zijn om in bepaalde gevallen ertoe aan te sluiten. Tenslotte kunnen supranationale overheden zoals de Europese Unie ook belastingbevoegdheden hebben.³³

1.2.2. Publiekrechtelijke en fiscaalrechtelijke basisprincipes van de belastingheffing

18. De dwingende fiscale wet. Het fiscaal recht heeft een dwingend karakter, de overheid dicteert de regels aan de burgers. Er is geen sprake van een schenking of gift en men veronderstelt een gedwongen betaling.³⁴ Het is een materie die leeft tussen burger en overheid en niet tussen burgers onderling. Dit heeft als gevolg dat volgens bepaalde rechtsleer het fiscaal recht als juridisch domein behoort tot de sferen van het publiekrecht. De rechtspraak en rechtsleer hebben zich al grondig gebogen over de vraag of het fiscaal recht een dermate eigenheid heeft dat het een zelfstandige rechtstak is of niet. Deze vraag is niet zuiver theoretisch daar in de gevallen dat het fiscaal recht niet alle begrippen definieert men dient te weten of de gemeenrechtelijke rechtsregels al dan niet van toepassing zijn. Het fiscaal

³¹ Dit bovengemeentelijk belang wordt besproken in de artikelen 41 en 162 GW.

³² Als dergelijke entiteiten zijn gekend “de Polders” (zie Wet 3 juni 1957 betreffende de polders, *BS* 21 juni 1957, 4.403) en “de Wateringen” (zie Wet 5 juli 1956 betreffende de wateringen, *BS* 5 augustus 1956, 5.205), doch kan de wet, het decreet of de ordonnantie andere instellingen hiervoor aanwijzen.

³³ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 10-12.

³⁴ F. LOECKX, G. NEYENS en R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën. Administratie der directe belastingen, 1970, 58.

recht kent een bepaalde autonomie alhoewel dit niet de regel is. Men dient het gemeen recht toe te passen voor zover het fiscaal recht hier niet van afwijkt.³⁵

19. Gevolgen van het publiekrechtelijk karakter van de fiscale wet: openbare orde. De fiscale wet is van openbare orde. Zo duidt de wet de schuldenaar van de belasting aan. Tussen de belastingplichtige en een derde kan echter wel worden overeengekomen wie uiteindelijk de belasting of eventuele boete voldoet, doch is dergelijke overeenkomst van geen belang voor de overheid. Daarnaast is belastingontduiking niet toegelaten. Belastingontduiking bestaat erin dat de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk het betalen van een belasting ontduikt terwijl hij of zij zich binnen het toepassingsgebied van een belasting bevindt en derhalve door diens handelen de belastingwet overtreedt.³⁶ De meeste fiscale wetgeving stelt dergelijke gedragingen strafbaar. Tenslotte is een overeenkomst tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige nietig tenzij deze kadert in feitelijke aangelegenheden. Tegenwoordig gaat men ervan uit dat hoe meer vrijheid de wetgever geeft aan de fiscus bij het beoordelen van feitelijke kwesties hoe minder snel er sprake is van een nietige overeenkomst en hoe geringer de kans dat dergelijke overeenkomst het legaliteitsbeginsel schendt. Om deze reden is het niet langer nodig strikt vast te houden aan het terminologisch onderscheid tussen feitelijke en principiële aangelegenheden.³⁷

20. Interpretatie en niet-retroactiviteit van de fiscale wet en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De fiscale wet dient strikt te worden geïnterpreteerd. Dit is een gevolg van het legaliteitsbeginsel waardoor de belastingadministratie telkens de bewijslast van het belastbare feit heeft. Indien de fiscale wet niet of onvoldoende duidelijk is kan overgegaan worden tot het nagaan van de bedoeling van de wetgever. In ieder geval blijft het basisprincipe van *in dubio contra fiscum* gelden: indien er nog steeds twijfel bestaat over de interpretatie dient men het feit te interpreteren in het voordeel van de belastingplichtige. Teleologische en

³⁵ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 33-34; H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 33; M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 43-44.

³⁶ Op belastingontduiking en het belangrijke verschil tussen belastingontduiking en belastingontwijking wordt hier niet verder ingegaan gezien het noodzakelijk beperkte karakter van deze afdeling. Voor meer informatie, zie T. AFSCHRIFT, D. GARABEDIEN, P. GLINEUR, A. LECOCQ, M. MORIS, O. NEIRYNCK, B. PEETERS en V. SEPULCHRE, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal: 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 57-106.

³⁷ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 35-44.

analogische interpretatie of interpretatie naar billijkheid is strikt verboden. Daarnaast werkt de belastingwet in beginsel niet op retroactieve basis. Dit principe volgt uit artikel 2 BW dat ook hier toepassing vindt. Desalniettemin kan een wetswijziging wel doorwerken tot het begin van het belastbare tijdperk waarin de wijziging zich voordeed, ook al heeft dergelijke wijziging betrekking op feiten die niet volledig zijn voltrokken op het moment van de inwerkingtreding.³⁸ Verder zijn de beginselen van behoorlijk bestuur ook van toepassing in fiscale zaken bij het doen en laten van de belastingadministratie.³⁹ Finaal kan de fiscale wet voorzien in zuiver fiscale sancties bij het niet-naleven van fiscale voorschriften en kan er ook een strafrechtelijk arsenaal worden gehanteerd.⁴⁰

21. Fiscaal legaliteitsbeginsel. Het fiscaal legaliteitsbeginsel ligt vervat in artikel 170 GW en beschermt de burger tegen arbitraire en willekeurige belastingen. Dit artikel legt op dat elke belasting in principe grondslag dient te vinden in de wet. Het Hof van Cassatie heeft dit fundamenteel beginsel bevestigd.⁴¹ Dit beginsel is echter niet absoluut daar de wet niet elke facet van een belasting dient te dicteren. Zo kan een andere overheid dan een wetgever fiscale bevoegdheden krijgen zo lang deze voldoende nauwkeurig zijn gekaderd en voor zover de fundamentele kenmerken van de bewuste belasting op voorhand door de wet ondubbelzinnig en gedetailleerd zijn aangeduid. Deze fundamentele kenmerken van een belasting betreffen de definitie van de belastingplichtige⁴², de belastbare materie, de belastbare grondslag⁴³, de

³⁸ T. AFSCHRIFT, D. GARABEDIEN, P. GLINEUR, A. LECOCQ, M. MORIS, O. NEIRYNCK, B. PEETERS en V. SEPULCHRE, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal: 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 139-145; H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 31-32.

³⁹ T. AFSCHRIFT, D. GARABEDIEN, P. GLINEUR, A. LECOCQ, M. MORIS, O. NEIRYNCK, B. PEETERS en V. SEPULCHRE, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal: 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 107-108.

⁴⁰ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 45-52.

⁴¹ Cass. 20 mei 2005, AR F.02.0061.N.

⁴² De rechtsleer definieert het begrip "belastingplichtige" als de natuurlijke persoon of rechtspersoon die men in theorie kan opdragen om belastingen te voldoen. Bijvoorbeeld: in de personenbelasting zijn de belastingplichtigen alle rijksinwoners. Of deze rijksinwoners al dan niet beschikken over een belastbaar inkomen is in theorie onbelangrijk. Zie: M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE en M. MAUS, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2014, 38.

⁴³ Het begrip "belastbare materie" wordt in de parlementaire voorbereiding van de herziening van de BFW in 2001 gedefinieerd als "datgene wat de belasting doet ontstaan, wat aanleiding geeft tot heffing". Het Grondwettelijk Hof definieert de "belastbare grondslag" als "wat dient om de grondslag van de belasting aan te duiden, dit wil zeggen het feit of de situatie waarvoor belasting wordt geheven" en herhaalt hierbij de definitie opgeworpen in voornoemde parlementaire voorbereiding. Zie GwH 4 maart 2008, nr. 44/2008, BS 14 mei 2008, B.6 en Wetsontwerp van 25 mei 2001 van bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl. St.* 2000-2001, nr. 50-1183/007, 157.

tarieven (aanslagvoeten) en de voorkomende vrijstellingen van belasting. Men mag deze elementen slechts *door* de wet maar niet *krachtens* de wet reguleren. In uitzonderlijke situaties kan de wetgever de Koning echter toch machtigen om belastingen in te voeren en zo te beslissen over de essentiële kenmerken indien het algemeen belang dermate spoed vereist waarin de normale parlementaire procedure niet kan voorzien.

Indien de gemeenschappen of gewesten een belasting willen invoeren hebben zij hiervoor een decreet of ordonnantie nodig (art. 170, §2 GW). De provincies kunnen dit na beslissing van de provincieraad, de gemeenten na beslissing van de gemeenteraad en de agglomeraties na beslissing van de agglomeratieraad (art. 170, §§ 3 en 4 GW).⁴⁴

22. Fiscaal annualiteitsbeginsel. Een fiscale wet is telkens slechts één jaar van kracht tenzij deze opnieuw gestemd en dus hernieuwd wordt. Dit principe van artikel 171 GW hangt samen met de éénjarigheid van de Rijksmiddelenbegroting vervat in artikel 174 GW. De uitvoerende macht moet jaarlijks opnieuw de toelating krijgen van de wetgever om diens fiscale bevoegdheden uit te oefenen zoals die vervat zijn in de bestaande fiscale wetgeving. Hierdoor dient niet elk aspect van de fiscale wetgeving gestemd te worden. De Wet houdende de Rijksmiddelenbegroting fungeert principieel als dergelijk jaarlijks instrument. Ook de gemeenschappen, gewesten en lokale besturen dienen aan deze regel te voldoen doch vaak via eigen regelgevende documenten.⁴⁵ Bepalingen zoals artikel 360 WIB92 kaderen binnen dit beginsel aangezien de belastbare grondslag wordt opgebouwd uit inkomsten gegeneerd door de belastingplichtige tijdens het principieel éénjarige belastbare tijdperk. Ook de systematiek van de fiscale aangifte bouwt hierop verder: voor ieder belastbaar tijdperk dient de belastingplichtige een nieuwe aangifte in te dienen.⁴⁶

⁴⁴ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 12-15; M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 37-38.

⁴⁵ De toelating voor deze besturen ligt niet enkel vervat in de Grondwet maar ook in de Provinciewet (Provinciewet 30 april 1836, *BS* 27 november 1891, 1.891), de Nieuwe Gemeentewet (Nieuwe Gemeentewet 24 juni 1988, *BS* 3 september 1988, 12.482) en de Wet houdende organisatie van de agglomeraties en federaties van gemeenten (Wet 26 juli 1971 houdende organisatie van de agglomeraties en de federaties van gemeenten, *BS* 24 augustus 1971, 9.782).

⁴⁶ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 28-30; M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 38-39.

23. Fiscaal gelijkheidsbeginsel. Naast het algemene gelijkheidsbeginsel van artikelen 10 en 11 GW speelt artikel 172 GW een belangrijke rol bij gelijkheid in fiscale zaken. Volgens artikel 172, lid 1 GW zijn voorrechten verboden terwijl artikel 172, lid 2 GW dicteert dat vrijstelling of vermindering van belasting slechts toegestaan is door de wet. Uit deze beginselen kan worden afgeleid dat zij die zich in dezelfde situatie bevinden op dezelfde wijze dienen te worden belast. Het Grondwettelijk Hof is bevoegd om conflicten op te lossen indien de wet, het decreet of de ordonnantie het gelijkheidsbeginsel zou schenden.⁴⁷ Artikel 172 GW is bovendien dermate opgesteld dat er enerzijds een absoluut verbod van ongelijkheid inzake de belasting zelf is waaraan ook de wetgever zich dient te houden terwijl anderzijds het verbod op vrijstelling of vermindering slechts relatief is daar de wetgever hier wel reguleringsbevoegdheid heeft. Dit laatste lijkt een corollarium van het fiscale legaliteitsbeginsel. Volgens bepaalde rechtsleer is artikel 172 GW slechts een verbijzondering van de algemene leer uit de klassieke artikelen 10 en 11 GW.⁴⁸

24. Fiscale *non bis in idem*. Een belangrijke leidraad voor de wetgever indien die de belastbare feiten vaststelt is het *non bis in idem*-principe. Het stelt dat het economisch onverantwoord is om dezelfde belastbare grondslag tweemaal te belasten. Daarbij dicteert een striktere interpretatie van het principe dat het economisch niet aan te raden is om dezelfde belastbare grondslag tijdens hetzelfde belastbare tijdperk tweemaal te belasten als overheid, dit op basis van dezelfde belasting of op basis van belastingen met dezelfde doelen. Het gaat echter in beide gevallen eerder om een richtlijn en minder om een juridisch verbod. De wetgever kan in principe overgaan tot dubbele belasting, doch in dat geval zal men telkens moeten nagaan of er geen sprake is van ongewilde neveneffecten gezien het economisch onverantwoord karakter.⁴⁹

⁴⁷ Zo oordeelde het Hof bijvoorbeeld in enkele zaken over het al dan niet schenden van het gelijkheidsbeginsel door verschillende tarieven over de gewesten heen, waarbij de gewesten gebruik maken van hun autonome fiscale bevoegdheden en eigen fiscaal beleid (*infra*). Zie onder meer: GwH 18 april 2013, nr. 55/2013, BS 24 mei 2013, B.5.2; Arbitragehof 8 mei 2002, nr. 85/2002, BS 10 september 2002, B.17; Arbitragehof 14 oktober 1999, nr. 109/99, BS 29 oktober 1999, B.5.2.

⁴⁸ T. AFSCHRIFT, D. GARABEDIEN, P. GLINEUR, A. LECOCQ, M. MORIS, O. NEIRYNCK, B. PEETERS en V. SEPULCHRE, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal: 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 12-13; J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 30-31; M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 39-40.

⁴⁹ Het fenomeen "dubbele belasting" is volgens bepaalde rechtsleer in theorie niet problematisch, doch kan het resulteren in economisch nadelige situaties en onnodige hindernissen voor internationale betrekkingen. Zie F.

Situaties waarbij één of meerdere belastingplichtigen over dezelfde grondslag meerdere belastingen dienen te betalen kunnen op hoofdzakelijk twee manieren voorkomen. Het kan gaan om “juridische dubbele belasting”. In dat geval draagt dezelfde belastingplichtige tweemaal een belasting voor dezelfde materie tijdens hetzelfde belastbare tijdperk. Deze situatie komt hoofdzakelijk voor bij internationale transacties en wordt niet aanzien als dubbele belasting indien meerdere overheden zijn betrokken. Anderzijds kan er sprake zijn van “economische dubbele belasting” waarbij verscheidene belastingplichtigen aparte belastingen dienen te betalen over dezelfde economische grondslag. Dit laatste fenomeen wordt vaak niet gekwalificeerd als “te vermijden dubbele belasting” en komt tevens het meest voor bij internationale transacties.⁵⁰ Verder volgt een onderdeel over de werking van het *non bis in idem*-beginsel bij de uitoefening van fiscale bevoegdheden tussen de federale overheid en de deelstaten.

1.3. Financiering van de federale Staat en de regio’s

25. Algemeen. In het volgende onderdeel wordt het rechtskader van de eerste zes staatshervormingen beknopt toegelicht. De kennis dat men verwerft bij de behandeling van de eerste tot en met de vijfde staatshervorming zal nuttig blijken om het bestaande financieringsmechanisme van de zesde staatshervorming beter te verstaan. Dergelijke “semi-historische” uiteenzetting kan handige instrumenten aanbieden bij het onderzoek naar zowel de publiekrechtelijke basisprincipes voor het regionaliseren van een belasting als bij het onderzoek van een regionalisering van de vennootschapsbelasting.

1.3.1. Algemene principes voor de zesde staatshervorming

*1.3.1.1. Het systeem onder de eerste vier staatshervormingen*⁵¹

LOECKX, G. NEYENS en R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën: Administratie der directe belastingen, 1961, 444-445.

⁵⁰ M. DELANOTE, M. MAUS en A. SPRUYT, *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 44-47.

⁵¹ Voor een uitgebreider en duidelijk overzicht van de financiering onder de eerste vier staatshervormingen en de vijfde staatshervorming, zie A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS,

26. Vooraf: het begrip “dotatie”. Vooraleer over te gaan naar de inhoudelijke bespreking van de financiering onder de eerste vier staatshervormingen dient het begrip “dotatie” toegelicht te worden. Het is namelijk een woord dat de rechtsleer vaak hanteert maar niet altijd even duidelijk kadert. Een dotatie kan men in het algemeen definiëren als een som dat wordt toegekend aan een instelling of een andere geadresseerde door een wetgevend orgaan. Deze instelling of geadresseerde kiest hierbij zelf hoe dergelijk krediet aangewend wordt. Er is dus sprake van een bepaalde autonomie, in tegenstelling tot een subsidie waarbij deze autonomie in principe grotendeels ontbreekt (*infra*).⁵² In het kader van deze verhandeling kunnen voornoemde begrippen “wetgevend orgaan” en “instelling” wijzen naar de federale wetgever en de overheden van de deelgebieden.

27. De eerste staatshervorming van 1970 over de financiering. De eerste staatshervorming vond plaats bij de grondwetsherziening van 1970. Op dat moment was er nog niet meteen sprake van een copernicaanse revolutie binnen de financiering van de verschillende entiteiten van de Belgische staat. De nieuwe cultuurgemeenschappen ontvingen conform het toenmalige artikel 59*bis*, §6 GW hun middelen via dotaties komende van de nationale wetgever. Elke cultuurraad diende bij decreet vast te stellen wat de bestemming van deze middelen zou zijn.⁵³

28. De tweede staatshervorming van 1980 over de financiering. De tweede staatshervorming van 1980 voorzag voor de nieuwgevormde en hervormde gemeenschaps- en gewestraden een bevoegdheid om eigen belastingen te heffen. Deze bevoegdheid had toen echter geen praktisch belang daar de belangrijkste inkomsten voor deze raden nog steeds afkomstig waren

J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, xvi + 317 p.

⁵² H. MATTHIJS, *Overheidsbegrotingen. 1: Federale Staat, gemeenschappen en gewesten en bijzondere begrotingsstelsels*, Brugge, Die Keure, 2009, 241.

⁵³ A. ALEN, B. DALLE, K. MUYLLE, W. PAS, J. VAN NIEUWENHOVE en W. VERRIJDT (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, Die Keure, 2014, 560.

van dotaties ten laste van de rijksbegroting en *ristorno's*⁵⁴. Acht belastingen en heffingen⁵⁵ kwamen voor dergelijke *ristorno's* in aanmerking.⁵⁶ Gezien de koppeling tussen de *ristorno's* en de effectief geïnde belastingen in de gemeenschap of het gewest ontstaat er een m.i. vooralsnog beperkte *juste retour (infra)*. Deze “*ristornering*” kon volledig of onvolledig zijn, afhankelijk van de hoegrootheid van bevoegdheden die overgingen naar de deelgebieden.⁵⁷ Verder verzamelden de deelgebieden hun middelen ook via niet-fiscale inkomsten en konden ze leningen aangaan onder voorwaarden. Onder het financieringsregime van de tweede staatshervorming stijgt de toekenning van financiële middelen aan de deelgebieden van 2,63 procent naar 6,3 procent van de nationale begroting.⁵⁸

29. De derde staatshervorming van 1988-1989 over de financiering. Het regime van de tweede staatshervorming van de verhoogde toekenning van middelen aan de deelgebieden komende van de rijksbegroting zou snel niet meer volstaan, daar de deelgebieden voor hun nieuwe bevoegdheden naderhand over nog meer middelen dienden te beschikken. Deze evolutie gekoppeld aan een Vlaams ongenoegen over de ongelijke verdeling van de dotaties tussen het Vlaamse en Waalse gewest gaf mede aanleiding tot de onderhandelingen over de derde staatshervorming. Er zou sprake zijn van een zogenaamde “geldstroom” van Vlaanderen naar Wallonië. De derde staatshervorming werd uiteindelijk uitgetekend vanaf 1988 door de regering Martens VIII en werd gesplitst in drie fasen. Slechts de eerste en tweede fasen vonden uitwerking onder de regeringen Martens VIII en Martens IX.

⁵⁴ Bij een *ristorno* draagt de rijksbegroting een bepaald bedrag van de opbrengst van rijksbelastingen over aan de gemeenschappen en gewesten. De betreffende belastingen worden in de wet opgesomd. De bedragen van deze terugbetalingen zijn afhankelijk van de geïnde bedragen per gemeenschap of gewest met betrekking tot deze belastingen. Dit verschilt van het concept “dotatie”, daar de hoegrootheid van een dotatie afhankelijk is van een forfaitaire verdeelsleutel (*supra*). Zie M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 29.

⁵⁵ Het betrof het kijk- en luistergeld, de verkeersbelasting op autovoertuigen, de belasting op de spelen en de weddenschappen, de onroerende voorheffing, de registratierechten op overdrachten van onroerende goederen, de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken, de belasting op automatische ontspanningstoestellen en de personenbelasting.

⁵⁶ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 208-209.

⁵⁷ Een verdere bespreking van deze *ristorno's* gaat de opzet van deze verhandeling te buiten. Voor meer informatie, zie A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 208-209.

⁵⁸ M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 22-32.

In verband met de financiering van het staatsbestel was de tweede fase uitermate belangrijk. De dotaties werden afgeschaft en men neemt in de plaats voor een groot deel enkel nog toevlucht tot de *ristorno's*. Wat de gemeenschappen en gewesten krijgen is vanaf dan derhalve grotendeels afhankelijk van de belastingopbrengsten per gewest. Ook dit is *juste retour (infra)*. Dit systeem werd tussen 1989 en 1999 geleidelijk doorgevoerd totdat het integraal werking zou vinden in het jaar 2000. De andere bronnen van inkomsten werden behouden. Bij de derde staatshervorming beschikten de deelgebieden daarentegen amper over meer eigen fiscale bevoegdheden.

Op basis van deze staatshervorming stelde men tevens de bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten van 16 januari 1989 op.⁵⁹ Deze bijzondere wet bepaalde onder meer dat de gemeenschappen een deel van de opbrengst van de belasting over toegevoegde waarde als gedeelde belasting zouden ontvangen om het onderwijs te financieren. De personenbelasting verkreeg tevens het statuut van gedeelde belasting en samengevoegde belasting.⁶⁰ Bij een gedeelde belastingen hebben de gemeenschappen recht hebben op een deel van de opbrengst van federale belastingen. De gemeenschappen kunnen op de oorspronkelijke belasting geen opcentiemen of kortingen toepassen, waardoor dit systeem lijkt op een dotatie.⁶¹ De gewesten hebben bij een samengevoegde belasting recht op een deel van de opbrengst van de belasting.⁶² Het kijk- en luistergeld werd een gedeelde belasting, al was deze kwalificatie slechts tijdelijk (*infra*).⁶³ De gewesten konden dan weer genieten van een nationale solidariteitstussenkomst. Dit mechanisme zorgde ervoor dat als de gemiddelde opbrengst van de personenbelasting per inwoner in een gewest beperkter was dan de gemiddelde nationale opbrengst, het

⁵⁹ Bijzondere wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850 (verder: BFW).

⁶⁰ Artikel 6, §1 BFW geldend na de derde staatshervorming.

⁶¹ A. ALLEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 210.

⁶² *Ibid.*, 213.

⁶³ M. DE JONCKHEERE (ed.) en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, 279.

betreffende gewest recht had op een tussenkomst die solidariteit creëert tussen de gewesten.⁶⁴

Artikel 3 van de BFW bepaalde dat de gewesten tevens enkele regelgevende bevoegdheden zouden hebben met betrekking tot zeven voornamelijk zuiver federale belastingen.⁶⁵ De opbrengsten van deze belastingen gingen dan volledig, gedeeltelijk of soms helemaal niet naar de gewesten. Het ging onder meer om de belasting op spelen en weddenschappen, het successierecht (en recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners)⁶⁶, de onroerende voorheffing, het registratierecht op overdrachten onder bezwarende titel van onroerende goederen, de verkeersbelasting... Opmerkelijk: door het nieuwe financieringssysteem groeit het aandeel van de financiering van de deelgebieden in 1989 naar 40 procent van de Rijksbegroting.⁶⁷

30. De vierde staatshervorming van 1993 over de financiering. De vierde staatshervorming wijzigde de BFW door de bijzondere wet van 16 juli 1993⁶⁸. Bij deze staatshervorming kregen de gemeenschappen en gewesten tevens meer middelen. Het kijk- en luistergeld werd omgevormd naar een “gemeenschapsbelasting”, waarop vanaf 1993 de gewesten tevens opcentiemen kunnen heffen. De kwalificatie van “gemeenschapsbelasting” resulteerde in een integrale toewijzing van de opbrengst van het kijk- en luistergeld naar de gemeenschappen in de vorm van *ristorno*'s.⁶⁹ De netto-opbrengst van de toenmalig recente federale milieu- of ecotaksen komt aan de gewesten toe. Aan de lijst met federale belastingen waarover de gewesten bepaalde bevoegdheden hebben (*supra*) werden de milieutaksen toegevoegd.⁷⁰ Los

⁶⁴ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 214.

⁶⁵ Deze bevoegdheden worden niet hier toegelicht maar wel onder het regime van de “oneigenlijke gewestbelastingen” bij de vijfde staatshervorming.

⁶⁶ J. RUYSEVELDT, *Nieuwe erfbelasting in de Vlaamse codex fiscaliteit*, Knokke-Heist, Lex Forum, 2015, 19-21.

⁶⁷ M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 30-32.

⁶⁸ Bijzondere wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, *BS* 20 juli 1993, 16.774.

⁶⁹ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 211.

⁷⁰ M. DE JONCKHEERE (ed.) en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, 279.

van de diepgaande wijziging van het Belgische staatsbestel door de vierde staatshervorming herzielt men het financieringssysteem niet op een opmerkelijke wijze.⁷¹

1.3.1.2. Het systeem onder de vijfde staatshervorming

31. De vijfde staatshervorming van 2001 over de financiering: algemeen. De vijfde staatshervorming gebaseerd op het Lambermont-akkoord van 16 oktober 2000 en uitgevoerd via de bijzondere wet van 13 juli 2001⁷² kwam zeer moeizaam tot stand maar hield een belangrijke hervorming van het financieringsmechanisme in. De concrete aanleiding voor deze hervorming was de financiële crisis van het Franstalige onderwijs, die in deze verhandeling niet wordt besproken.

Voor de uitwerking van de vijfde staatshervorming ontwikkelde het Vlaamse Parlement vijf resoluties. Deze resoluties stelden een verruiming van de fiscale autonomie van de gemeenschappen en gewesten voor (*infra*). Zo zou een integrale overdracht van de bevoegdheden van de federale belastingen waarover de gewesten reeds bepaalde bevoegdheden hadden (*supra*) opportuun zijn. De gewesten zouden ook instaan voor de inning. De economisch nefaste gevolgen van dergelijke overdracht zou volgens de resoluties beperkt moeten blijven. Verder zouden deze resoluties voorstander zijn van een overdracht van de bevoegdheid inzake de personenbelasting, mits het behoud van voldoende financieel draagvlak voor de federale overheid. Deze verregaande wijzigingen kwamen er bij de vijfde staatshervorming uiteindelijk niet.⁷³

De vijfde staatshervorming nam uiteindelijk volgende vorm aan. Vanaf 2002 zou men opnieuw dotaties verdelen over de Franse en Vlaamse gemeenschap.⁷⁴ Deze dotaties zouden worden

⁷¹ M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 33-34.

⁷² Bijzondere wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26.615.

⁷³ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 215.

⁷⁴ Voor meer informatie over de bedragen en evoluties van deze dotaties, zie M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 36.

gehaald uit de opbrengst van de federaal geïnde belastingen maar aangezien 70 procent van dit bedrag afkomstig was van Vlaanderen leek de dotatieverdeling zonder extra evenwichtsmechanisme eerder oneerlijk. Om deze reden bepaalt deze staatshervorming dat de fiscale autonomie voor de deelgebieden diende toe te nemen. Het resultaat hiervan waren de herziening en uitbreiding van de oneigenlijke gewestbelastingen en een verdere hervorming van de samengevoegde en gedeelde belastingen (*infra*). De gewesten kunnen onder toezicht van de federale staat en met betrekking tot diens materieel bevoegheidscontentieux aparte belastingverminderingen en belastingvermeerderingen doorvoeren via het heffen van op- en afcentiemen op de federale personenbelasting. Deze laatste bevoegdheid wordt uitermate belangrijk bij de behandeling van de zesde staatshervorming.⁷⁵

32. Bevoegdheden van deelgebieden omtrent andere inkomsten. De fiscale inkomsten van de deelgebieden dienen onderscheiden te worden van retributies, sociale zekerheidsbijdragen en andere heffingen. Retributies zijn vergoedingen gekregen door de overheid indien deze aan de burgers een bepaalde dienst verstrekt wanneer deze voor die dienst een juridisch of feitelijk monopolie heeft.^{76,77} Krachtens art. 173 GW zijn de deelgebieden bevoegd voor retributies voor zover dergelijke heffingen verband houden met de materiële bevoegdheden van het heffende deelgebied. In België is het systeem van de sociale zekerheidsbijdragen federaal.⁷⁸

33. Fiscale bevoegdheden toegekend door de Grondwet aan de deelgebieden. Artikel 170 GW handelt over rechtstreekse en eigen belastingbevoegdheden van de deelgebieden waaronder de gemeenschappen en de gewesten in art. 170, §2, eerste lid GW. Samenlezing van artikelen 170, 175, 176 en 177 GW en de principes uit de BFW geeft dan een overzicht van de volledige basis van de financiering van de gemeenschappen en gewesten.⁷⁹ Hierna volgt

⁷⁵ M. VAN DEN WIJNGAERT (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 36.

⁷⁶ De eventuele kost voor het parkeren op de openbare weg is hiervan een voorbeeld.

⁷⁷ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 4.

⁷⁸ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 787. In deze verhandeling wordt het Belgische socialezekerheidsrecht verder niet aangeraakt.

⁷⁹ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 783-785.

een kort overzicht van de soorten fiscale bevoegdheden van de deelgebieden onder het regime van de vijfde staatshervorming.

34. Autonome en algemene fiscale bevoegdheden van de deelgebieden. De grond van deze bevoegdheden die hoofdzakelijk fiscaal autonoom zijn ligt vervat in art. 170, §2, eerste lid GW. Zo bestaat onder andere de Vlaamse eigen en rechtstreekse belasting op afvalstoffen.⁸⁰ Art. 170, §2 GW matigt deze bevoegdheden meteen: de federale overheid kan, indien noodzakelijk, wetgevend optreden om deze autonomie te beperken. Zo kan de federale overheid deelstatelijke belastingen *a priori* verbieden, bestaande belastingen kan ze afschaffen of beperken. De wet van 23 januari 1989⁸¹ bepaalt dat de deelgebieden geen belastingen mogen heffen op de materiële grondslagen van bestaande federale belastingen. Bovendien bevestigde het Grondwettelijk Hof meermaals dat een federale fiscale wet voorrang heeft op andere fiscale regelgevingen, alhoewel er een beginsel van gelijke rechtskracht bestaat.⁸² De Vlaamse resoluties van 1999 (*supra*) opperen hierbij dat het opportuun zou zijn in het kader van de nood tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de deelgebieden om deze federale bevoegdheden meer aan banden te leggen. Dergelijke federale wetgeving lijkt daarentegen op het eerste zicht noodzakelijk teneinde dubbele belasting te voorkomen in elke federale staat die een principe van financiële autonomie voor diens deelgebieden kent.⁸³

Terwijl artikel 170, §2, eerste lid GW in uitgebreide fiscale autonomie voor de gewesten voorziet, lijkt het daarentegen onuitvoerbaar voor de gemeenschappen. Opdat een deelgebied eigen belastingen zou kunnen heffen is de mogelijkheid van lokalisatie van de

⁸⁰ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 785.

⁸¹ Wet 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid, *BS* 24 januari 1989, 1.217.

⁸² GwH 20 september 2012, nr. 111/2012, *BS* 28 november 2012, B. 10 en 11; GwH 4 maart 2008, nr. 44/2008, *BS* 14 mei 2008, B.4.4 en B.4.5.

⁸³ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 216.

persoon vereist. De gemeenschappen doen dit vooralsnog niet (*infra*).⁸⁴ Voorlopig hebben echter slechts de gewesten en de Duitstalige gemeenschap deze bevoegdheid.⁸⁵

35. Oneigenlijke gewestbelastingen. Sinds de inwerkingtreding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 op 1 januari 2002 hebben de gewesten meer specifieke bevoegdheden ten aanzien van enkele oorspronkelijk federale belastingen. De fiscale bevoegdheden van de gewesten voor de belastingen uit de hierna besproken en aangevulde lijst liggen vast in art. 4 BFW. Het betreft vanaf dan voornamelijk de bevoegdheden tot bepaling van de heffingsgrondslag, het tarief en de vrijstellingen van een belasting.⁸⁶ Volgens bepaalde rechtsleer zijn de gewesten echter ook bevoegd voor de verminderingen.⁸⁷

De lijst van belastingen waarvoor de gewesten deze bevoegdheden hebben, voor het eerst ingevoerd bij de derde staatshervorming (*supra*), werd bijgevolg opnieuw uitgebreid naar tevens de registratierechten op de vestiging van een hypotheek op vastgoed in België en op verdelingen en dergelijke handelingen met betrekking tot vastgoed in België, de registratierechten op schenkingen onder levenden van roerende of onroerende goederen, de belasting op inverkeerstelling en het eurovignet. Alle bevoegdheden inzake milieutaksen worden terug federaal.⁸⁸

De integrale opbrengsten van deze belastingen worden volgens art. 5, §1 BFW toegewezen aan de gewesten. Deze uitbreiding was derhalve geen onbelangrijke uitbreiding van de gewestelijke portefeuille. De uitoefening van de bevoegdheden en lokalisatie van de opbrengst volgens gewest worden geregeld door art. 5, §1 en §2 BFW. De procedure voor deze belastingen werd *ab initio* nog gereguleerd door de federale overheid (art. 5, §§3, 3bis

⁸⁴ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 317.

⁸⁵ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 785.

⁸⁶ M. DE JONCKHEERE (ed.) en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, 289.

⁸⁷ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 786.

⁸⁸ M. DE JONCKHEERE (ed.) en N. PLETS, *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, 281-282.

en 4 BFW). Het doel was dat de gewesten deze bevoegdheid stelstelmatig gingen overnemen, wat finaal gebeurde.⁸⁹

36. Samengevoegde en gedeelde belastingen in hoofde van respectievelijk de gewesten en de gemeenschappen. Art. 6, §2 BFW regelde de hervormde samengevoegde belastingen. Dit zijn federale belastingen waarbij de gewesten kunnen genieten van een deel van de opbrengst. Artt. 9 en 9bis BFW bevatten tot en met de vijfde staatshervorming ook regels voor deze materie, maar deze bepalingen zijn opgeheven bij de bijzondere wet van 6 januari 2014 (*infra*).⁹⁰ Een samengevoegde belasting is sinds de zesde staatshervorming een federale belasting waarbij de gewesten nog steeds recht hebben op een deel van de opbrengst maar waarop ze een aanvullende belasting kunnen heffen conform de BFW. Dergelijke aanvullende belasting betreft de gewestelijke opcentiemen, vermeerderingen of verminderingen (*infra*).⁹¹ De gedeelde belasting betreft de opbrengst van de personenbelasting en de belasting over toegevoegde waarde. Art. 6, §1 BFW bepaalt dat een deel of het geheel van de opbrengst zo wordt verdeeld.⁹²

1.3.2. De belangrijkste principes van de zesde staatshervorming

1.3.2.1. De aanleiding tot de zesde staatshervorming

37. Klimaat van misnoegen. De vijfde staatshervorming bleek onvoldoende de visie van bepaalde regeringen en politieke partijen uit het land te weerspiegelen. De BFW van kracht voor de zesde staatshervorming werd aan het einde van het eerste decennium van de eenentwintigste eeuw toegepast in een politiek klimaat van misnoegen. De roep om meer fiscale autonomie, de eis tot meer responsabilisering en de verzuchtingen rond het solidariteitsmechanisme stonden centraal. De oude BFW was ook getekend door gebrek aan

⁸⁹ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 786.

⁹⁰ *Ibid.*, 787.

⁹¹ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 118-119; L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 58.

⁹² Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 787.

transparantie.⁹³ Er bestond niet enkel sterke onenigheid over de fiscale bevoegdheden van de federale overheid en de deelgebieden tussen de vele politieke actoren maar ook op talloze andere vlakken die dit bestek te buiten gaan. Het resultaat van deze impasse was een politieke crisis die duurde vanaf de val van regering Letermé II op 22 april 2010 over de verkiezingen van 13 juni 2010⁹⁴ tot de eedaflegging van regering Di Rupo op 6 december 2011.^{95,96}

38. Vraag naar meer fiscale autonomie en responsabilisering. In de meeste federale staten hebben deelgebieden geen volledige fiscale autonomie. Dergelijke fiscale onafhankelijkheid van de federale overheid is ook niet wenselijk.⁹⁷ Betoog over fiscale autonomie binnen een federale staat gaat over de vergroting of verkleining van de omvang en niet over een groei naar absolute onafhankelijkheid. De Belgische roep naar meer fiscale autonomie kon men voor de zesde staats hervorming het hardst horen in Vlaanderen. Ook responsabilisering⁹⁸ van de deelgebieden was voornamelijk een Vlaamse eis.⁹⁹ De roep naar fiscale autonomie is in 2016 nog steeds voldoende voelbaar doch minder vertegenwoordigd (*supra*).

39. Onbehagen over solidariteitsmechanisme. Onder het regime voor de zesde staats hervorming werd het toenmalig solidariteitsmechanisme door voornamelijk Vlaamse actoren in vraag gesteld. Los van de ideologische waarde van deze vraagstelling waren de eisen tot hervorming van dit mechanisme behept door een misconceptie over het mechanisme zelf. De inkomsten uit solidariteit voor een deelgebied waren voornamelijk gebaseerd op een financieel nadeligere positie van het bewuste deelgebied tegenover het

⁹³ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staats hervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 312.

⁹⁴ Hierover meer, zie <http://verkiezingen2010.belgium.be/nl/> (consultatie 2 mei 2016).

⁹⁵ Hierover meer, zie <http://www.knack.be/nieuws/belgie/regering-di-rupo-dit-zijn-de-ministers-en-staatssecretarissen/article-normal-33764.html>.

⁹⁶ H. DUMONT, M. EL BERHOUMI en I. HACHEZ (eds.), *La sixième réforme de l'Etat: l'art de ne pas choisir ou l'art du compromis?*, Brussel, Larcier, 2015, 16.

⁹⁷ De redenen hiervoor zullen niet worden aangehaald. Meer informatie, zie B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staats hervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 313.

⁹⁸ Zo voerde de vernieuwde BFW bijvoorbeeld een responsabiliseringsmechanisme met betrekking tot de pensioenen in. Zie artikel 65 *quinquies* BFW en het Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 80.

⁹⁹ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staats hervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 313.

nationale gemiddelde. Een regio mocht een bepaald bedrag ontvangen indien ze het in zijn geheel slechter deed dan gemiddeld. Velen mochten dit echt anders ervaren daar de gangbare opinie meende dat er sprake was van zogenaamde “interregionale transferten”. Het solidariteitsmechanisme werd gekoppeld aan de inkomstenbelastingen en de sociale zekerheid die geen rekening hielden met de woonplaats van de persoon maar wel met de persoon zelf. Indien er tussen de inwoners van verschillende regio’s merkbare inkomstenverschillen bestonden leek de solidariteit inderdaad eerder op transferts van inkomsten. Ook de werkgelegenheid, de gemiddelde leeftijd, het opleidingsniveau... stuurden deze perceptie. Deze eis tot inperking van de solidariteit, voor een groot deel dus gebaseerd op deze misvatting, werkte door tot in de voorbereidende werken¹⁰⁰ en uiteindelijk de hervorming van de BFW.¹⁰¹

1.3.2.2. De financiering sinds de zesde staatshervorming

40. Wetswijzigingen naar aanleiding van de zesde staatshervorming. Voor de uitvoering van de zesde staatshervorming drongen verschillende wetswijzigingen zich op. De eerste reeks nieuwe wetten, waaronder de bijzondere wet houdende de correcte financiering van de Brusselse instellingen, kwam tot stand op 19 juli 2012.¹⁰² Deze “correcte financiering van Brussel” omvat vier onderdelen specifiek met betrekking tot bepaalde toenmalige pijnpunten van de financiering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.¹⁰³ Op 6 januari 2014 volgde een tweede reeks wetten. De voornaamste wetgevende ingreep van die datum betrof de bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe

¹⁰⁰ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 4-5.

¹⁰¹ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 313.

¹⁰² Bijzondere wet 19 juli 2012 houdende een correcte financiering van de Brusselse Instellingen, *BS* 22 augustus 2012, 49.268; G. CLEMER en H. VUYE, *De zesde staatshervorming (eerste fase): het BHV-akkoord of de ultieme vergrendeling*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 278-279.

¹⁰³ Hier wordt niet verder op ingegaan gezien de beknoptheid van deze verhandeling. Voor meer informatie, zie: G. CLEMER en H. VUYE, *De zesde staatshervorming (eerste fase): het BHV-akkoord of de ultieme vergrendeling*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 279-288.

bevoegdheden van 6 januari 2014.¹⁰⁴ Deze bijzondere wet hervormde de BFW in uitvoering van de zesde staatshervorming.¹⁰⁵ De concrete inhoud en de financiële gevolgen van deze herziening worden hierna behandeld. Meteen zal blijken dat de fiscale gevolgen van de zesde staatshervorming zeer diepgaand zijn. Daarnaast resulteren de nieuwe regels tevens in een zeer ingewikkelde en vaak ondoordringbare regeling, dit zelfs voor de meest eenvoudige aangiften van personenbelasting.

Aangezien de nieuwe bevoegdheidsverdeling van de zesde staatshervorming op fiscaal niveau grote implicaties heeft voor de personenbelasting (*infra*) diende men het Wetboek Inkomstenbelasting van 1992¹⁰⁶ te hervormen. De veranderingen betreffen vooral de berekening van de personenbelasting, de regeling van de belastingverminderingen en de bepaling van de belasting der niet-inwoners.^{107,108} De wet van 8 mei 2014 voert deze wijzigingen aan het WIB92 door.¹⁰⁹ De inwerkingtreding van deze wet was op 7 juni 2014 en was volgens artikel 72 voor de personenbelasting voor het eerst van toepassing op het aanslagjaar 2015.

1.3.2.2.1. Middelen voor de gemeenschappen

41. Geen eigen belastingen. De nieuwe BFW wijzigt het financieringsmechanisme van de gemeenschappen maar wijst geen nieuwe eigen fiscale bevoegdheden toe (*infra*).¹¹⁰ De

¹⁰⁴ Bijzondere Wet 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot hervorming van de nieuwe bevoegdheden, BS 31 januari 2014, 8.594.

¹⁰⁵ A. ALEN, B. DALLE, K. MUYLLE, W. PAS, J. VAN NIEUWENHOVE en W. VERRIJDT (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, Die Keure, 2014, 6; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 780.

¹⁰⁶ Wetboek van de inkomstenbelastingen 10 april 1992, BS 30 juli 1992, 17.120 (hierna "WIB92").

¹⁰⁷ De bespreking van de verandering op het vlak van de belasting der niet-inwoners valt buiten dit bestek.

¹⁰⁸ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 780.

¹⁰⁹ Wet 8 mei 2014 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet, BS 28 mei 2014, 41.630.

¹¹⁰ Met betrekking tot de Duitstalige gemeenschap werd hierop een uitzondering gemaakt aangezien deze geen bevoegdheden heeft in het Brussels tweetalig gebied (*infra*). Meer informatie, zie Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 785.

gemeenschappen ontvangen hun middelen voornamelijk door dotaties, toegewezen gedeelten van de opbrengst van federale belastingen en heffingen, leningen en niet-fiscale ontvangsten (art. 1, §1 BFW).¹¹¹

42. Vernieuwd dotatiesysteem. In België worden de dotaties verspreid op basis van twee criteria: verdienste en behoefte. Een gemeenschap ontvangt haar dotaties op basis van het laatste criterium. Centraal staat het horizontaal gelijkheidsidee: iedereen moet in een federale staat evenveel kunnen krijgen ongeacht in welk gewest men woont. De zesde staatshervorming breidt deze toestroom van middelen aanzienlijk uit. Deze ontwikkeling is terug te koppelen aan de bevoegdheidsuitbreiding van de gemeenschappen inzake onderwijs, gezondheid en gezinsbeleid. De gewesten krijgen daarentegen minder inkomsten uit dotaties.¹¹²

43. Gedeelde belastingen. De definitie van deze portefeuille in art. 6, §1 BFW blijft grotendeels ongewijzigd. Aangezien de personenbelasting een grondige hervorming ondergaat wordt het deel bestemd voor de gewesten berekend op de ‘federale’ personenbelasting en niet meer op de volledige personenbelasting.¹¹³

1.3.2.2.2. Middelen voor de gewesten

44. Financiering van de gewesten. Een overzicht van de financiering kan men vinden in art. 1, §2 BFW. De bevoegdheid vervat in art. 170, §2 GW blijft ongewijzigd. Art. 1, §2, 3° BFW spreekt over “ontvangsten uit de uitoefening van de fiscale autonomie inzake de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 (van de BFW)”. De gewesten ontvangen ook fiscale ontvangsten bedoeld in de BFW en federale dotaties (art. 1, §2, 2° en 5° BFW), voortaan in (sterk) beperkte

¹¹¹ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 791.

¹¹² B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320-321.

¹¹³ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 32; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 792.

mate gezien de toename van eigen fiscale ontvangsten.¹¹⁴ Ze beschikken ook over niet-fiscale ontvangsten zoals retributies (art. 1, §2, 1° BFW) en toegewezen gedeelten van de opbrengst van belastingen en heffingen (art. 1, §2, 4° BFW). Het mechanisme van de nationale solidariteit (*supra*) kan ook zorgen voor inkomsten (art. 1, §2, 6° BFW), net zoals leningen (art. 1, §2, 8° BFW). Nieuw zijn de inkomsten uit het overgangsmechanisme van art. 1, §2, 7° BFW.¹¹⁵ De rode draad doorheen deze wijzigingen is het principe van *juste retour* (*infra*). De gewesten kunnen volgens de voorwaarden van het nieuwe art. 65^{quater} BFW financiële bonussen ontvangen bij milieubewust gedrag.¹¹⁶

45. Gewestelijke opcentiemen op de personenbelasting. Een nieuwe en tevens belangrijke financieringsmethode van de gewesten betreft de vernieuwde gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting. De gewesten heffen opcentiemen op een deel van de (vroeger zuiver federale) personenbelasting. Dat deel bekomt men krachtens art. 5/1, §1, eerste lid, 1° BFW door middel van een berekening gebaseerd op de *gereduceerde belasting staat*. Deze *gereduceerde belasting staat* is volgens art. 5/2, §1, eerste lid BFW het resultaat van de aftrek van de *belasting staat* vermenigvuldigd met *de autonomiefactor* van de *belasting staat*. Aan de belastbare grondslag, onder federale bevoegdheid, wordt door de gewesten niet getornd. De gewesten zijn volgens art. 5/1, §1, eerste lid, 2° BFW wel in staat om kortingen¹¹⁷, belastingverminderingen¹¹⁸, belastingvermeerderingen¹¹⁹ toe te staan op hun eigen opcentiemen. In art. 5/3, §1, 2° BFW ligt nog een gewestelijk verrekeningsstelsel. De opcentiemen moeten volgens art. 5/4, §1 BFW proportioneel zijn. De gewesten

¹¹⁴ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 321.

¹¹⁵ Dit mechanisme werd ontwikkeld om te voorkomen dat de gewesten, gemeenschappen en de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie meteen voor- of nadelen zouden ondervinden van het gewijzigd financieringssysteem. Dit zogenaamde "egaliseringsbedrag" zorgt voor financiële neutraliteit bij de uitvoering van de zesde staatshervorming en blijft de eerste tien jaar na inwerkingtreding gelijk om erna lineair af te nemen. Voor meer informatie, zie L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 56.

¹¹⁶ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 792-793.

¹¹⁷ Kortingen zijn vaste en niet-proportionele bedragen. Deze bedragen zijn beperkt tot de gewestelijke opcentiemen verhoogd met de eventuele gewestelijke belastingvermeerderingen. Zie J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 127.

¹¹⁸ Belastingverminderingen zijn forfaitaire of proportionele verlagingen van de uiteindelijk te betalen belasting en zijn in dit geval gekoppeld aan de materiële bevoegdheden van de overheid in kwestie. Zie J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 128.

¹¹⁹ Belastingvermeerderingen zijn proportionele verhogingen van de te betalen belasting gekoppeld aan de materiële bevoegdheden van de overheid in kwestie. Ze kunnen nooit forfaitair zijn. Zie J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 127.

hebben de mogelijkheid om uniforme opcentiemen te heffen maar kunnen deze ook differentiëren door middel van een schijfsysteem.¹²⁰

46. Gewestelijke en federale personenbelasting. Het samenspel van de gewestelijke opcentiemen, kortingen, belastingvermeerderingen en belastingverminderingen eventueel na toepassing van art. 5/3, §1, 2° BFW, wordt in de literatuur de *gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting* of gewoon de *gewestelijke personenbelasting* genoemd. De som van de *gereduceerde belasting staat* en de belasting op dividenden, interesten, royalties, loten van effecten van leningen en meerwaarden op roerende waarden en titels, dit na toepassing van (eventuele) federale belastingverminderingen die nog niet toegepast waren bij de berekening van de *gereduceerde belasting staat* en na (eventuele) toepassing van de federale overschotregeling in art. 5/3, §1, 1° BFW, resulteert op zijn beurt in de *federale personenbelasting*.¹²¹

47. Totale personenbelasting. De federale personenbelasting en de gewestelijke personenbelasting samen resulteren in de *totale belasting* (in deze context). Hier stopt de berekening echter niet. Federale belastingvermeerderingen¹²² verhogen dit bedrag. Daarna kan de uitkomst verlaagd worden door eventuele federale, verrekenbare¹²³, niet terugbetaalbare bestanddelen¹²⁴. Op zijn beurt verlaagt men dit bedrag dan door federale en gewestelijke terugbetaalbare belastingkredieten¹²⁵. Verder verlaagt men het bedrag met federale verrekenbare en terugbetaalbare bestanddelen.¹²⁶ Uiteindelijk heffen de gemeenten

¹²⁰ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 820 en 831.

¹²¹ *Ibid.*, 821.

¹²² Een voorbeeld van dergelijke vermeerdering is het gebrek aan toereikende voorafbetaling.

¹²³ “Verrekening” houdt in dat men een vroeger reeds betaalde belasting compenseert met een nieuw te betalen belasting. Het betreft voornamelijk voorheffingen die fungeren als voorschotten op uiteindelijk te betalen belastingen. Deze voorschotten worden in mindering gebracht van de finaal verschuldigde belasting. Een voorbeeld hiervan is de roerende voorheffing bij de vennootschapsbelasting of de bedrijfsvoorheffing bij de personenbelasting. Zie J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 702; M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2012, 85-86.

¹²⁴ Een voorbeeld van dergelijke bestanddelen is het forfaitair deel van de buitenlandse belastingen die wordt afgetrokken.

¹²⁵ De gewesten kunnen ervoor opteren om dergelijke kredieten toe te staan. Zij hebben hoofdzakelijk dezelfde kenmerken als een belastingvermindering. Ze kunnen proportioneel of forfaitair zijn en ze dienen tevens gekoppeld te zijn aan de materiële bevoegdheden van het desbetreffende gewest. Zie J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 129.

¹²⁶ Concreet gaat het hier over de roerende voorheffing, de bedrijfsvoorheffing en de voorafbetalingen.

en agglomeraties op dit finale bedrag respectievelijk de aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting.¹²⁷ De nieuwe bepaling in art. 5/3, §2 BFW geeft aan de gewesten bovendien de mogelijkheid om op deze totale belasting belastingkredieten toe te passen.¹²⁸

1.3.3. Conclusie over de financiering

48. Complex systeem dat responsabilisering en fiscale autonomie rechtvaardigt. Voorgaand onderdeel bewijst de complexiteit van het vroegere en huidige financieringssysteem. Voor de zesde staatshervorming was het stelsel reeds complex en werd het meermaals gewijzigd. Sinds de zesde staatshervorming is het systeem allesbehalve vereenvoudigd en is het voor veel actoren een ondoordringbaar kluwen geworden. Om die reden kan het opportuun zijn om een blik te werpen naar de groei tot een vereenvoudigd financieringsbestel. Bij dat onderzoek staan de financiële responsabilisering en fiscale autonomie van de deelstaten centraal (*infra*). Vooraleer dergelijk onderzoek te starten raakt deze verhandeling de specifieke problematiek van de lokalisering van de persoon binnen de gemeenschappen aan. Deze publiekrechtelijke problematiek ontnemt namelijk de mogelijkheid aan de Vlaamse en Waalse gemeenschappen om eigen belastingen te heffen en verdient derhalve diepgaander onderzoek.

1.4. Problematiek betreffende lokalisering van de persoon binnen de gemeenschappen

49. Territoriale bevoegdheid van de gemeenschappen, algemeen. De bevoegdheidsverdeling *ratione loci* van de gemeenschappen leidt sinds enkele jaren tot problemen. Tot nog toe kunnen de gemeenschappen in tegenstelling tot de gewesten geen eigen belastingen heffen, met uitzondering van de Duitstalige gemeenschap die wel een reële autonome fiscale

¹²⁷ De aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting op de personenbelasting wordt geregeld door hoofdzakelijk artikelen 465 tot en met 467 WIB92. De gemeenten (en agglomeraties) kunnen een aanvullende belasting heffen die een percentage van dit finale bedrag van de personenbelasting voorstelt. Op deze belasting van lokale besturen wordt hier niet verder ingegaan. Voor meer informatie, zie M. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale en regionale belastingen – Deel 1: Lokaal*, Brugge, Die Keure, 2015, 83-87.

¹²⁸ D. DARTE, N. HONHON, L. VAN ACKER, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2014, 604-607; C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 23; L. DE BROE, *Fiscaal Recht*, Leuven, Acco, 2014, 26-28; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 821-822.

bevoegdheid heeft (*supra*). De gemeenschappen beschikken namelijk niet over een regelgevend kader gelijkend op de gewestelijke regels waarbinnen men de persoon binnen de gemeenschap kan lokaliseren.¹²⁹ Aanknopingspunten dienen een persoon voor een bepaalde bevoegdheid te lokaliseren in een van de gemeenschappen. Deze aanknopingspunten kan op verschillende manieren. De bijzondere wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming bevat geen sluitende aanknopingscriteria. De bijzondere wetgever behandelt de problematiek wel in de toelichting en bespreking van de overgedragen bevoegdheden. Voor enkele bevoegdheden worden expliciet enkele aanknopingspunten geponereerd. De gemeenschappen zijn echter grondwettelijk zelf bevoegd om aanknopingscriteria te bepalen voor de territoriale bevoegdheid. Hierbij houden ze rekening met de bewuste bevoegdheidsmaterie. Bij deze bepaling dienen de gemeenschappen de internationale en Europese verplichtingen van de federale staat na te leven. De toelichting bij de bijzondere wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming bevat bijgevolg eerder richtlijnen.

De grondwetgever heeft hier een duidelijke en m.i. terechte keuze gemaakt. De deelstaten leven zelf de internationale verplichtingen na en zijn op dat vlak autonoom. De keerzijde van de medaille is onzekerheid. De deelgebieden kunnen binnen internationale verplichtingen aanknopingspunten kiezen die eventueel niet op elkaar afgestemd zijn of zelfs overlappen. Hierdoor kunnen ernstige problemen ontstaan. Overleg tussen de gemeenschappen en gewesten of *in extremis* beslechting door het Grondwettelijk Hof is dan vereist. Binnen deze context kan de lokalisering binnen Brussel een groot struikelblok uitmaken.¹³⁰

50. Probleem in Brussel. Gezien het gebrek aan een “Brusselse Gemeenschap” oefenen de Vlaamse Gemeenschap, Franstalige Gemeenschap en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie binnen de grenzen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest de aan de gemeenschappen toegewezen persoonsgebonden bevoegdheden uit. De gemeenschappen kunnen met hun bevoegdheden binnen Brussel niet rechtstreeks

¹²⁹ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 210.

¹³⁰ A. ALEN, B. DALLE, K. MUYLLE, W. PAS, J. VAN NIEUWENHOVE en W. VERRIJDT (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, Die Keure, 2014, 368-369.

verplichtingen opleggen aan individuele personen. Enkel bij directe hulp aan de persoon of hulpverlening kan de gemeenschap zich via unicommunautaire instellingen richten tot de persoon die zich vrijwillig dient aan te sluiten bij de instelling.¹³¹ Een gemeenschap kan in Brussel door deze afbakeningsproblematiek derhalve niet op dezelfde wijze als het gewest verplichtingen opleggen aan een persoon. Indien een overheid belast creëert deze een verplichting voor de natuurlijke personen of rechtspersonen binnen het toepassingsgebied van de belasting. Ook al lijkt dit een typisch Brussels probleem, toch weegt dit door over het volledige grondgebied van de federale staat.¹³² Om de gemeenschappen aldus eigen en exclusieve fiscale bevoegdheden te geven is een grondige herziening van de territoriale bevoegdheidsregels van de gemeenschappen aan de orde.¹³³

51. Toekomstige hervormingen. Verschillende hervormingen zouden dit probleem van aanhangigheid kunnen oplossen. Koninklijk bemiddelaar J. Vande Lanotte poneerde in 2011 dat de afschaffing van het gemeenschaps- en gewestmodel en de creatie van vier deelstaten (waarbij zowel Brussel als de Duitstalig regio ook volwaardige deelstaten zouden zijn) het probleem van de persoonsgebonden aangelegenheden in Brussel kunnen verhelpen.¹³⁴ Anderen pleiten voor een bijna volledige verdwijning van de Gemeenschappen uit Brussel en een overheveling van de gemeenschapsbevoegdheden naar het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De politieke realiteit in België is echter niet van die aard dat de overheid dergelijke hervormingen op korte of middellange termijn zou kunnen doorvoeren.¹³⁵ Enkele auteurs schrijven dat de creatie van subnationaliteit het probleem zou kunnen verhelpen. Dergelijke subnationaliteit geeft aan een Belg naast de Belgische nationaliteit ook nationaliteit van een bepaalde gemeenschap.¹³⁶ Deze piste verdient verdere toelichting.

¹³¹ A. ALEN, B. DALLE, K. MUYLLE, W. PAS, J. VAN NIEUWENHOVE en W. VERRIJDT (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, Die Keure, 2014, 369.

¹³² B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 315-316.

¹³³ De Duitstalige gemeenschap kan in deze context fungeren als bewijs. Aangezien deze gemeenschap geen bevoegdheden uitoefent binnen het tweetalig gebied Brussel, kan in de praktijk wel eigen belastingbevoegdheden uitoefenen (*supra*).

¹³⁴ Volgens de bemiddelaar zouden de deelgebieden dan wel voor bepaalde persoonsgebonden aangelegenheden extraterritoriale bevoegdheid moeten hebben.

¹³⁵ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 159-160.

¹³⁶ *Ibid.*, 315-316.

52. Subnationaliteit: reeds aanwezig? Subnationaliteit dient te worden onderscheiden van de keuze die de Brusselaar dient te maken bij het aansluiten bij een bepaalde instelling onder bevoegdheid van de Vlaamse of Franstalige Gemeenschap.¹³⁷ Een voorbeeld van een dergelijke keuze vindt men bij de aansluiting bij een socialezekerheidssysteem in Brussel. De vrijheid en herroepelijkheid van deze keuze lijken ervoor te zorgen dat er geen sprake is van subnationaliteit. Het ligt echter voor de hand dat de meeste Brusselse inwoners zullen opteren voor het systeem ingesteld door de gemeenschap van eigen taal. Persoonsgebonden aangelegenheden zijn geen exotische thema's, bijna iedereen komt ermee in contact. In dat kader is de keuze voor een instelling in een andere taal onwaarschijnlijk. Door de keuzemogelijkheid en afwezigheid van enig juridisch concept is er geen sprake van subnationaliteit, al zal dit in de praktijk veelal anders aanvoelen.

De "Brusselse keuze" lijkt sterk op subnationaliteit als men in rekening brengt dat een keuze voor een instelling van een bepaalde gemeenschap de onmogelijkheid veroorzaakt om in het kader van een andere materie te kiezen voor een instelling van een andere gemeenschap. Een keuze bindt de Brusselaar onder voorbehoud van herroeping. Alhoewel de Vlaamse en Franstalige gemeenschappen vooralsnog geen eigen belastingbevoegdheid hebben zou men kunnen stellen dat in de omgekeerde situatie een Brusselse inwoner bijgevolg niet zou kunnen kiezen voor het belastingstelsel van de ene gemeenschap en het socialezekerheidssysteem van de andere gemeenschap. Ook dit is een reden om te stellen dat subnationaliteit, ook al onbestaande, in de praktijk aanwezig lijkt te zijn. Om voornoemde redenen stellen enkele auteurs dat het debat van de subnationaliteit bij de federalisering van de fiscaliteit en de sociale zekerheid niet meer kan ontweken worden.¹³⁸

¹³⁷ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatsvorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 165.

¹³⁸ P. CATTOIR (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, 296-298.

Afdeling 2: Fundamenten bij een regionalisering van de fiscaliteit

53. Overzicht. Deze afdeling bespreekt de spelregels bij het regionaliseren van een belasting. Het gaat uit van de bestaande bevoegdheidsverdeling en kan dienst doen als handleiding voor toekomstige regionalisering. Vooreerst wordt het belangrijke evenwicht tussen de democratische meerwaarde bij een regionalisering en de sociale herverdelings-noodzaak besproken. Dit evenwicht is een noodzakelijke voorwaarde om tot regionalisering over te gaan. Daarna volgt uitgaande van het bestaan van dergelijk evenwicht een uiteenzetting over de concepten fiscale autonomie en financiële responsabilisering. Beide concepten dienen als variabelen om al dan niet over te gaan tot het toekennen van meer of minder eigen fiscale bevoegdheden aan de deelgebieden. Finaal bespreekt een omvangrijk deel de juridische spelregels voor dergelijke bevoegdheidsverdelende operaties tegenover het gedrag van de belanghebbende overheden. Deze regels hebben een Belgische en Europese achtergrond.

2.1. Democratische meerwaarde *versus* sociale herverdeling

54. Het evenwicht. Bij het beslissen om al dan niet over te gaan tot een nieuwe regionalisering van financiële bevoegdheden waarbij eventueel een geregionaliseerde vennootschapsbelasting ontwikkeld wordt staat het evenwicht tussen de democratische meerwaarde van die regionalisering met een efficiënte sociale herverdeling centraal. De toekenning van bevoegdheden inzake fiscaliteit (en sociale zekerheid) aan de deelgebieden zou in theorie een democratische meerwaarde kunnen betekenen (*infra*).¹³⁹ Dergelijke regionalisering gaat echter noodgedwongen gepaard met een afbouw van het bestaande sociale herverdelingsmechanisme (*infra*). De democratiewinst dient in dat geval op te wegen tegen dit pervers effect. Deze problematiek wordt “de distributieve uitdaging” genoemd. Vooraleer over te gaan naar de inhoudelijke bespreking van de fundamenten bij het regionaliseren van een belasting, wordt het evenwicht tussen een democratische meerwaarde van dergelijke regionalisering en de sociale herverdelingsproblematiek bekeken.¹⁴⁰

¹³⁹ S. SOTTIAUX, *De Verenigde Staten van België: reflecties over de toekomst van het grondwettelijk recht in de gelaagde rechtsorde*, Mechelen, Kluwer, 2011, 69-70.

¹⁴⁰ *Ibid.*, 70.

55. Afweging van principes. De eerste premisse in deze problematiek is de vaststelling dat de uitwerking van sociale herverdeling op een zo ruim mogelijk territoriaal niveau voordelig zou zijn. Het tweede gegeven is dat de democratische waarde van kleinere gemeenschappen groter is dan bij grotere entiteiten en dat de kleinschaligere democratie simpeler te organiseren is dan de grootschaligere tegenhanger. In ieder geval dient elk financieringssysteem waarbij de deelgebieden over financiële bevoegdheden beschikken te streven naar een solidair mechanisme waarbij coöperatief gedrag tussen de deelgebieden wordt aangemoedigd. Iedere inwoner moet beschikken over een minimale levensstandaard die vastgelegd en gewaarborgd wordt door de federale overheid, ongeacht diens woonplaats.¹⁴¹ De voorstanders van het behoud van de huidige manier van financiering en interpersoonlijke solidariteit opperen dikwijls dat de voordelen van een splitsing niet zouden opwegen tegen de nadelen van deze situatie. Om “neerwaartse sociale concurrentie” tegen te gaan dienen de herverdelingsregels volgens bepaalde rechtsleer in principe bij een zo centraal mogelijke overheid te blijven.¹⁴²

Deze vaststelling is echter niet volledig correct aangezien men hierbij de Belgische federale overheid aanschouwt als een klassieke federale overheid zoals in de Verenigde Staten, Duitsland of Canada. Er bestaat in België echter geen echte “federale politieke ruimte” terwijl de zogenaamde pacificatie-mechanismen op democratisch vlak eerder gebrekkig zijn. Wie dan wel de tekortkomingen van het federale herverdelingsmodel erkent stelt vaak niet efficiënte methoden voor om deze problemen op te lossen. Bij elke regionalisering van financiële bevoegdheden dient men derhalve voldoende aandacht te bieden aan deze ingewikkelde evenwichtsoefening om ervoor te zorgen dat de democratische meerwaarde geen al te groot pervers effect zou hebben op de interpersoonlijke herverdeling. Dezelfde uitdaging geldt tevens voor de Europese Unie.¹⁴³

¹⁴¹ D. HEREMANS, E. HEYLEN, C. VANDERVEEREN en P. VAN ROMPUY, *De Economische en Monetaire Unie in de Belgische Staatshervorming: juridische en economische aspecten*, Antwerpen, Maklu, 1987, 190.

¹⁴² B. CANTILLON, N. MUSSCHE en P. PATRICIA (eds.), *De gelaagde welvaartsstaat: naar een Vlaamse sociale bescherming in België en Europa?*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 77.

¹⁴³ S. SOTTIAUX, *De Verenigde Staten van België: reflecties over de toekomst van het grondwettelijk recht in de gelaagde rechtsorde*, Mechelen, Kluwer, 2011, 71-72.

2.2. Het begrip “fiscale autonomie”

56. Fiscale autonomie: theorie. Vanuit beleidsmatig oogpunt zijn fiscale bevoegdheden belangrijke hefboomen. Fiscale autonomie houdt in dat een deelgebied zelf eigen belastingen dient te heffen om diens activiteiten te financieren. Indien een deelgebied fiscale autonomie bij een bepaalde belasting heeft, beschikt die over de normeringsbevoegdheid over die belasting. Het kan binnen diens eigen territorium de belastbare grondslag, de belastingplichtigen en de tarieven vaststellen.¹⁴⁴

Fiscale autonomie betreft tevens een koppeling van de materiële en financiële bevoegdheden (*infra*). De Belgische grondwet erkent een belangrijk verband tussen het uitoefenen van fiscale bevoegdheden en het stellen van bestuurlijke uitgaven.¹⁴⁵ De democratische verantwoording van deze uitspraak is hier van geringer belang. In deze context kan men eerder ervan uitgaan dat de uitvoerende macht van een gewest in principe meer geresponsabiliseerd wordt door fiscale autonomie via eigen fiscale bevoegdheden. Bij elk overheidsoptreden zijn eigen fiscale bevoegdheden de aangewezen financieringsmethode.¹⁴⁶ Het principe “juste retour” is hier ook van belang: de gevolgen van het bedrag dat de inwoners van een gewest bijdragen moeten volledig voelbaar zijn in het bewuste gewest. De verdeling binnen de federale staat gebeurt dan via de “fiscale capaciteit” van het gewest.¹⁴⁷ Fiscale autonomie ligt op het eerste zicht in de lijn met “financiële verantwoordelijkheid” al verdient dit nuancering (*infra*).¹⁴⁸

57. Algemeen: uitbreiding materiële bevoegdheden, responsabilisering. In een federaal staatsmodel is het van uitermate belang een waterdicht en sluitend mechanisme voor de financiële middelenvoorziening van de federale en regionale overheden uit te werken.¹⁴⁹ Indien de Belgische deelgebieden meer materiële bevoegdheden krijgen dienen deze over de

¹⁴⁴ D. HEREMANS, E. HEYLEN, C. VANDERVEEREN en P. VAN ROMPUY, *De Economische en Monetaire Unie in de Belgische Staatshervorming: juridische en economische aspecten*, Antwerpen, Maklu, 1987, 180-181.

¹⁴⁵ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 28.

¹⁴⁶ D. HEREMANS, W. MOESEN en P. VAN ROMPUY, *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 2.

¹⁴⁷ L. MEERT en F. VANDENBROUCKE, “Solidariteit, verantwoordelijkheid en autonomie in de staatshervorming. Waarover gaat het? Waartoe dient het?”, *De Standaard*, september 2010, 3.

¹⁴⁸ *Ibid.*, 2-3.

¹⁴⁹ D. HEREMANS, W. MOESEN, en P. VAN ROMPUY, *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 27.

nodige middelen te beschikken. De overheden van deze deelgebieden leggen bij het aanwenden van deze middelen verantwoording af. Financiële responsabilisering en fiscale autonomie spelen hier een centrale rol. Toename van financiële responsabilisering dient in principe gepaard te gaan met een groei van fiscale autonomie (al is dit niet steeds zo, *infra*).¹⁵⁰ Deze twee concepten geven vaak aanleiding tot verwarring en dienen nader toegelicht te worden. Bij deze toelichting dient in context van deze verhandeling een onderscheid gemaakt te worden tussen de fiscale bevoegdheden van de gewesten enerzijds en het concept van fiscale autonomie anderzijds.

58. Noodzaak aan meer fiscale autonomie? De algemene roep naar een vergroting van de fiscale autonomie van de deelgebieden is niet nieuw.¹⁵¹ Vanuit Vlaamse hoek pleit men hier al langer voor. In dit verband publiceerde het Vlaamse parlement op 3 maart 1999 vijf resoluties waarbij de discussie over fiscale autonomie op scherp werd gesteld en de Vlaamse wil tot vergroting van diens fiscale autonomie werd geuit.^{152,153} Zo zou volgens de specifieke resolutie in verband met de toename van responsabilisering en fiscale autonomie omvangrijkere fiscale autonomie zelf resulteren in een betere behandeling van verschillen tussen de deelgebieden en een versterking van democratische legitimiteit. De Vlaamse resolutie wijst er tevens op dat “het heffen van belastingen een belangrijk instrument van overheidsbeleid” is en dat de vruchten van dergelijk beleid zo beter kunnen gevoeld worden.¹⁵⁴

Enkele internationale actoren zijn ook van mening dat meer fiscale autonomie voor elk bestuursniveau een vruchtbare vooruitgang zou betekenen. Deze mening wordt gedeeld door

¹⁵⁰ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 265-266.

¹⁵¹ De fiscale autonomie van de gemeenten en provincies - lokale besturen - wordt hier niet behandeld. Deze autonomie is reeds lang erkend in de Grondwet en in de algemene doctrine. Vooral artikelen 41, 162 en 170 GW zijn in deze context belangrijk. Voor meer informatie hierover, zie M. DE JONCKHEERE, *Handboek Lokale en regionale belastingen – Deel 1: Lokaal*, Brugge, Die Keure, 2015, 3-8.

¹⁵² Vooral de resolutie “betreffende de uitbouw van de financiële en fiscale autonomie in de volgende staatshervorming” (<http://docs.vlaamsparlement.be/docs/stukken/1998-1999/g1340-3.pdf>) is hier van belang. Zie <https://www.vlaamsparlement.be/dossiers/5-resoluties-van-1999-over-de-staatshervorming>.

¹⁵³ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 215.

¹⁵⁴ <http://docs.vlaamsparlement.be/docs/stukken/1998-1999/g1340-3.pdf>.

de Europese Commissie en de OESO. De OESO publiceerde deze mening in diens rapport van 2014.¹⁵⁵

59. Fiscale autonomie voor de gewesten. Voor de inwerkingtreding van de zesde staatshervorming hadden de gewesten op dit niveau een beperktere autonomie. Ze ontvingen het gros van hun middelen via dotaties van de federale overheid (*supra*). Sinds de zesde staatshervorming kregen de gewesten uitgebreidere fiscale bevoegdheden inzake de personenbelasting¹⁵⁶ (*supra*), maar bleef de responsabilisering bij deze bevoegdheidsuitbreiding in relatieve termen geringer dan door velen gehoopt.¹⁵⁷ De deelgebieden ontvangen nog steeds voor een significant deel hun middelen van de federale staat. Het Vlaamse gewest en de Vlaamse gemeenschap samen ontvangen nog slechts voor 34,3% van hun inkomsten uit eigen belastingen. Eigen belastingen zijn een uiting van fiscale autonomie.¹⁵⁸ Zo innen het Vlaamse gewest 77% en het Waalse en Brusselse Hoofdstedelijke gewest 71% van hun middelen via eigen belastingen. Dit lijkt op het eerste zicht een sterke toename van de fiscale autonomie voor de gewesten te zijn. Deze uitbreiding was echter deels onzeker aangezien een groot deel van deze eigen belastingen in de Bijzondere Financieringswet werden ingeschreven als belastingen die de gewesten slechts deels kunnen mee bepalen. Dit gaat hoofdzakelijk over de opcentiemenregeling bij de personenbelasting.¹⁵⁹

60. Financiële verantwoordelijkheid. Dergelijke responsabilisering veronderstelt dat een overheid zelf de gevolgen van haar beleid voelt. Dit is ruimer dan fiscale autonomie. De begroting die een regering opstelt ervaart zij zelf als een winst of een verlies. Dit wordt ook economische autonomie genoemd (*infra*). Het equivalentie-beginsel van de Amerikaanse

¹⁵⁵ Voor meer informatie, zie OECD, *Fiscal Federalism 2014: making decentralisation work*, OECD publishing, 2013, 136 p. Op dit omvangrijk werk wordt niet verder ingegaan gezien de hoofdzakelijk fiscaalrechtelijke invalshoek van dit rapport en tevens de beperkte opzet van deze verhandeling.

¹⁵⁶ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 316-317; H. DUMONT, M. EL BERHOUMI en I. HACHEZ (eds.), *La sixième réforme de l'Etat: l'art de ne pas choisir ou l'art du compromis?*, Brussel, Larcier, 2015, 199-203; J. SAUTOIS en M. UYTENDAELE (eds.), *La sixième réforme de l'Etat (2012-2013): tournant historique ou soubresaut ordinaire?*, Limal, Anthemis, 2013, 359; J. WELLENS, *Zesde staatshervorming: aardverschuiving in de personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 27.

¹⁵⁷ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 340.

¹⁵⁸ *Ibid.*, 314-317.

¹⁵⁹ *Ibid.*, 318.

rechtsgeleerde Mancur Olson Jr.¹⁶⁰ illustreert financiële verantwoordelijkheid op een begrijpelijke wijze. Het gaat ervan uit dat de gebruikers van publieke middelen dezelfde burgers moeten zijn als zij die beslissen over het innen en aanwenden van deze middelen.¹⁶¹

61. Fiscale autonomie recht evenredig met financiële verantwoordelijkheid? In België is fiscale autonomie niet altijd gelijk aan financiële verantwoordelijkheid of autonomie.¹⁶² Dit kan men vaststellen in de huidige Bijzondere Financieringswet. De verantwoordelijkheid van de gewesten kan uitgebreid worden zonder deze meer fiscale autonomie *sensu stricto* te geven. Zo kan een regio bijvoorbeeld dotaties ontvangen waarvan de omvang bepaald wordt door middel van een verdienstecriterium. Dit criterium hanteert als variabele het aandeel van een regio in de totale opbrengsten van een belasting (de “fiscale capaciteit”). Dergelijk mechanisme verhoogt de responsabilisering van een regio maar is geen uiting van fiscale autonomie. Het betreft namelijk geen eigen belasting.¹⁶³ Het onderzoek van P. Van Rompuuy (*infra*) toont aan dat in tegenstelling tot de gangbare opinie dotaties echter wel degelijk een positief budgettaire effect voor de subnationale overheden kunnen hebben.¹⁶⁴ Volgens anderen kan een dotatie anderzijds slechts zeer beperkt financiële verantwoordelijkheid geven en dient dergelijk instrument eerder om “fiscale handicaps” tussen regio’s op te heffen.¹⁶⁵ Wanneer men echter toch werkt met fiscale autonomie is er daardoor nog niet per se meer financiële responsabilisering. Ten slotte kan men de fiscale autonomie opvoeren maar daardoor kan de algemene financiële responsabilisering van de gewesten afnemen. Men mag dus nooit enkel oog hebben voor één aspect, men moet altijd trachten zowel de fiscale autonomie als de financiële responsabilisering te doen toenemen.¹⁶⁶

¹⁶⁰ M. OLSON, “The principle of ‘fiscal equivalent’: the division of responsibilities among different levels of government”, *American Economic Review*, mei 1969, 479-486.

¹⁶¹ D. HEREMANS, W. MOESEN en P. VAN ROMPUY, *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 1.

¹⁶² P. CATTOIR (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, 50.

¹⁶³ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatsvorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 320-323.

¹⁶⁴ P. VAN ROMPUY, “Leidt fiscale autonomie van deelgebieden in een federale staat tot budgettaire discipline?”, in *Uitgaven van de Koninklijke Vlaamse Academie van België voor Wetenschappen en Kunsten*, 2014, 21.

¹⁶⁵ D. HEREMANS, W. MOESEN en P. VAN ROMPUY, *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 2.

¹⁶⁶ L. MEERT en F. VANDENBROUCKE, “Solidariteit, verantwoordelijkheid en autonomie in de staatsvorming. Waarover gaat het? Waartoe dient het?”, *De Standaard*, september 2010, 3.

62. Fiscale autonomie en budgettaire discipline. Niet iedereen is overtuigd van het feit dat een toename van fiscale autonomie noodzakelijk leidt tot een verstandiger en meer gedisciplineerd beleid van de gewesten. Baron prof. dr. Paul Van Rompuy schreef in 2014 voor de Koninklijke Vlaamse Academie van België standpunten hieromtrent gestaafd door empirisch onderzoek.¹⁶⁷ Algemeen merkt hij op dat de gemeenschappen en gewesten sinds hun ontstaan nooit echt “budgettair ontspoorde”. Nooit is er sprake geweest van een situatie waarbij de begrotingsplannen van deze overheden compleet faalden in de werkelijkheid. Internationaal onderzoek bij 27 OESO-landen wees daarnaast uit dat een bepaald minimumpeil aan fiscale autonomie voor subnationale entiteiten leidt tot een positief budgettair effect. Volgens hem is fiscale autonomie bovendien noodzakelijk maar op zich onvoldoende om op federaal en regionaal niveau te leiden tot meer welvaart.

Van Rompuy stelt dat de toename van fiscale autonomie slechts potentieel fiscaal beleid in de hand werkt. De deelgebieden dienen naast de wettelijke bevoegdheidsgrenzen allerhande regels in acht te nemen vooraleer er echt beleid tot stand kan komen, tot zelfs Europese regelgeving toe (*infra*). Dit gaat ervan uit dat de subnationale overheid überhaupt gebruik wil maken van nieuwe of bestaande financiële bevoegdheden en dat dit politiek te verantwoorden is. Beleid voeren is daarnaast niet enkel het verzamelen van middelen maar ook het doordacht uitgeven van deze inkomsten. Fiscale autonomie is geen meerwaarde indien het uitgavenbeleid leidt tot een afname in welvaart. De overheid dient in te zetten op groei op lange termijn. Finaal vermeldt Van Rompuy dat vooraleer men een hervorming van het financieringssysteem doorvoert het aan te raden is om een grondige wetenschappelijke analyse te doen van de effecten van de voorbij staats hervormingen.¹⁶⁸

63. Besluit. De hierboven beschreven premissen en de standpunten van Van Rompuy over fiscale autonomie (en financiële verantwoordelijkheid) dienen m.i. bij elke toekomstige beslissing omtrent de hervorming van de financiering binnen het Belgische bestel zeker in acht te worden genomen. De gevoeligheid van deze problematiek en de sterk uiteenlopende politieke ideologieën binnen dit onderwerp maken staats hervormende besluitvorming echter

¹⁶⁷ P. VAN ROMPUY, “Leidt fiscale autonomie van deelgebieden in een federale staat tot budgettaire discipline?”, in *Uitgaven van de Koninklijke Vlaamse Academie van België voor Wetenschappen en Kunsten*, 2014, 28 p.

¹⁶⁸ P. VAN ROMPUY, “Leidt fiscale autonomie van deelgebieden in een federale staat tot budgettaire discipline?”, in *Uitgaven van de Koninklijke Vlaamse Academie van België voor Wetenschappen en Kunsten*, 2014, 21-22.

nog complexer, zoals reeds bleek in het verleden.¹⁶⁹ Deze verhandeling treedt dit politiek ideologische doelhof derhalve niet verder binnen. De regionalisering van de vennootschapsbelasting is m.i. wel een piste die moet overwogen worden indien men ervan uitgaat dat de fiscale autonomie en financiële verantwoordelijkheid kunnen floreren door deze vernieuwing en de welvaart voor federale staat en deelgebieden er verder niet onder zou lijden. Zowel Belgische als Europese normen spelen hierbij een cruciale rol (*infra*).

2.3. Spelregels voor regionalisering van financiering in grote lijnen

64. Algemeen. Het ontwerpen van regionaliseringsmodellen van een belasting is steeds begrensd door een reeks basisnormen. Deze normen hebben enerzijds een Europees rechtelijk karakter en vloeien anderzijds voort uit het bestaande Belgische staatsbestel.

2.3.1. Belgische basisnormen

2.3.1.1. Concrete principes voor een nieuwe regionalisering

65. Basisprincipes bij de zesde staatshervorming. Een wijziging van het financieringsmechanisme zou als logisch gevolg een hervorming van de Bijzondere Financieringswet hebben. Reeds in 2010 kwamen de toenmalige regeringsonderhandelaars tot enkele basisprincipes die als fundamenteen de nieuwe BFW zouden ondersteunen. Deze basisprincipes werden overeengekomen in het kader van de zesde staatshervorming en de hervorming van de personenbelasting. Deze fundamenteen werden verwerkt in het Vlinderakkoord van 11 oktober 2011 en uiteindelijk in de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot wijziging van de BFW.¹⁷⁰

De bijzondere wet van 6 januari 2014 kent drie hoofddoelen. Ten eerste wil deze bijzondere wet de fiscale autonomie van de gewesten doen toenemen en ze hiertoe meer bevoegdheden verlenen. Voor deze verhandeling is dit het belangrijkste luik. Daarnaast gaat de bijzondere

¹⁶⁹ Men denkt aan de uitermate stugge en veelvuldige onderhandelingen die pas na lange tijd tot de totstandkoming van de zesde staatshervorming leidden.

¹⁷⁰ B. PEETERS, "De krachtlijnen van de fiscale bevoegdheidsverdeling in België na het Institutioneel Akkoord voor de zesde staatshervorming van 11 oktober 2011", *AFT* 2012, afl. 2, 14.

wet over een algemene wijziging van de manier waarop de deelgebieden worden gefinancierd. Ten slotte heeft deze wet het doel om de gemeenschappen en gewesten mee te laten bijdragen in de sanering van de openbare financiën en in de vergrijzingskost.¹⁷¹

66. Basisprincipes achter het regionaliseren van een belasting (volgens de bijzondere wet van 6 januari 2014). Achter de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot wijziging van de BFW schuilt volgens de parlementaire voorbereiding een samenspel aan concepten die een blijk zijn van fundamentele regels voor het regionaliseren van een belasting en bij het uitoefenen van fiscale bevoegdheden voor elk van de bevoegde overheden.¹⁷² Een verhoging van fiscale autonomie door middel van het invoeren van een gewestelijke bevoegdheid inzake een belasting met inbegrip van de vennootschapsbelasting kan nefaste gevolgen hebben, zoals de mogelijkheid tot deloyaal concurrerend gedrag van de verschillende overheden. Een belangrijk principe is dan ook het vermijden van dit fenomeen. Bovendien mag geen enkel deelgebied structureel verarmen door om het even welke hervorming. Daarnaast dienen de deelgebieden meer responsabiliteit te verkrijgen op het vlak van bevoegdheden en beleid. Men had ook oog voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De sociologische omstandigheden in deze regio dienen elke wijziging te beïnvloeden. Op geen enkele wijze mag een hervorming een nefast effect op de Brusselse samenleving hebben.

Elke wijziging van de BFW zou ook rekening dienen te houden met de bevolkings- en leerlingencriteria. De bestaande solidariteit tussen de deelgebieden dient ook behouden te blijven. Dit gaat evenwel gepaard met de voorwaarde dat dit behoud geen nadeligere effecten mag hebben dan een herziening van de solidariteit. Het nastreven van financiële stabiliteit van de deelgebieden en entiteiten staat ook centraal. De onderhandelaars meenden dat alle entiteiten samen inspanningen moeten leveren om het financieel welvaren van de overheid na te streven. Om niet over één nacht ijs te gaan moeten simulaties alle maatregelen en wijzigingen testen op pertinentie.¹⁷³ De verhouding tussen deze beginselen is eerder

¹⁷¹ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 4.

¹⁷² M.i. kunnen deze principes ook grotendeels toegepast worden bij een eventuele regionalisering van de vennootschapsbelasting.

¹⁷³ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe

onduidelijk. Ze zijn behoorlijk open verwoord en de onderlinge hiërarchie is ongekend. Ze werden tevens vervat in de parlementaire voorbereiding tot wijziging van de BFW en zijn bijgevolg niet geredigeerd in de bijzondere wet zelf.¹⁷⁴ Er is echter geen sprake van juridisch bindende normen.

67. Afwijking van deze basisprincipes. De wil tot het behouden van de progressiviteit van de personenbelasting, wat volgens de onderhandelaars ook een basisprincipe bij de regionalisering van de personenbelasting was, dient in context van een regionalisering van de vennootschapsbelasting (*infra*) echter genegeerd te worden. De vennootschapsbelasting kent vooralsnog een vlak (en derhalve niet progressief) tarief¹⁷⁵ van 33% (artikel 215 WIB92) verhoogd met de aanvullende crisisbelasting van 3% (artikel 463bis, §1, 1° WIB92) wat resulteert in een totaal tarief van 33,99%.¹⁷⁶ Verder hadden de onderhandelaars overeengekomen dat de federale overheid financieel bevoegd diende te blijven voor fiscale prerogatieven voor inwoners van verschillende regio's. Dit kan m.i. ook ondersteund worden voor de regionalisering van de vennootschapsbelasting bij interregionale en internationale vennootschappen al is dit een keuze die *in concreto* zou moeten genomen worden. Deze problematiek wordt verder uitgebreid besproken.

2.3.1.2. Spelregels voor uitoefenen van fiscale bevoegdheden door de gewesten

68. Algemeen. Dit onderdeel behandelt de basisregels die de gewesten dienen na te leven indien wordt overgegaan tot een regionalisering van de vennootschapsbelasting of een belasting in het algemeen. Vooralsnog zijn onderstaande regels van toepassing op de bestaande fiscale bevoegdheidsverdeling (waaronder de gewestelijke bevoegdheden inzake de personenbelasting). M.i. zullen minstens dezelfde grenzen gelden indien de

bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 3; C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 13-14.

¹⁷⁴ B. PEETERS, "De krachtlijnen van de fiscale bevoegdheidsverdeling in België na het Institutioneel Akkoord voor de zesde staatshervorming van 11 oktober 2011", *AFT* 2012, afl. 2, 14.

¹⁷⁵ De Belgische vennootschapsbelasting kent echter tevens een progressief tarief voor de ondernemingen met lagere winst. Deze situatie wordt niet verder behandeld. Voor meer informatie, zie Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2015, 517-523.

¹⁷⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 263; Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 503.

vennootschapsbelasting deels of volledig geregionaliseerd wordt. Vandaar dat de personenbelasting hier een belangrijke rol kan spelen.

De gewesten dienen krachtens het gewijzigde artikel 1ter, eerste lid BFW bij de eigenlijke uitoefening van haar fiscale bevoegdheden enkele basisregels na te leven. België is een federale staat waardoor de federale loyauteit een belangrijke rol speelt. Daarnaast leven de gewesten ook de principes van de economische en monetaire unie na en eerbiedigen ze het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. De gewesten moeten deloyale concurrentie en dubbele belasting vermijden.¹⁷⁷

69. Federale loyauteit. Krachtens artikel 143 GW dienen onder meer de federale overheid, de gemeenschappen en gewesten het principe van federale loyauteit na te leven bij het uitoefenen van hun bevoegdheden met het oog op vermijden van belangenconflicten. Het Grondwettelijk Hof beslecht deze conflicten sinds de wijziging van artikelen 1 en 26 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof¹⁷⁸. Het doel van dit toezicht is nagaan of, indien meerdere wetgevers, decreetgevers en/of de ordonnantiegever samen bevoegd zijn binnen een fiscale materie, het handelen van de ene overheid de bevoegdheid van de andere overhe(i)d(en) niet onmogelijk maakt binnen de federale context. Het Hof kan dan de schendende bepaling vernietigen maar kan ook antwoorden op prejudiciële vragen over eventuele schending. Bijgevolg raakt dit niet enkel de deelgebieden maar ook de federale staat.¹⁷⁹

Bij een gedeeltelijke regionalisering van de vennootschapsbelasting waarbij de federale regelgeving steeds een impact kan hebben op de gewestelijke belangen in de vennootschapsbelasting, zijn belangenconflicten een reëel risico. Indien een toekomstige

¹⁷⁷ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 12; L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 50-55; C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 15; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 793-794.

¹⁷⁸ Deze wijziging trad in werking op 1 juli 2014.

¹⁷⁹ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 795-796.

staatshervorming de vennootschapsbelasting bijvoorbeeld deels regionaliseert en de belastbare grondslag volledig federaal blijft zou elke federale beslissing een impact hebben op de gewestelijke belasting. Bij elk handelen van de federale overheid zou het gewest zich kunnen beroepen op een belangenconflict. In dit geval zouden de fiscale autonomie en de financiële verantwoordelijkheid van de gewesten trouwens slechts gering zijn. Om talloze belangenconflicten te vermijden werd in artikel 143 GW een vierde paragraaf toegevoegd.¹⁸⁰ Procedures voor beslechting van belangenconflicten in verband met artikel 143 GW zijn door de nieuwe regel niet van toepassing op wetten, besluiten, reglementen, handelingen en beslissingen van de federale overheid met betrekking tot de belastbare grondslag, belastingtarieven, vrijstellingen of elk ander element die in de berekening van de personenbelasting ingrijpt.¹⁸¹

De toevoeging van de vierde paragraaf in artikel 143 GW belet echter niet dat de gewesten een schending van de federale loyauteitsplicht in hoofde van de federale overheid inroepen bij het Grondwettelijk Hof. Het Grondwettelijk Hof onderzoekt dan of het regulerend ingrijpen van de federale overheid de uitoefening van de bevoegdheden van andere overheden niet onmogelijk of overdreven netelig heeft gemaakt. In een arrest van 2004 lijkt het toenmalig Arbitragehof echter te neigen naar een relatief beperkte draagwijdte voor het begrip “federale loyauteit”. Dit arrest betrof een bedenking bij artikel 198, §1, 5° WIB92 op het vlak van de federale loyauteit en de beginselen van gelijke bescherming van de economische en monetaire unie. Volgens het bewuste artikel uit het WIB92 kunnen van de federale vennootschapsbelasting geen autonome gewestelijke belastingen worden afgetrokken. Aangezien de Vlaamse autonome gewestelijke belastingen en meer bepaald de milieuheffingen hoger zijn dan de gemiddelden van andere gewesten zou artikel 198, §1, 5° WIB92 een uiting zijn van onder meer “federale deloyauteit”. De federale wetgever zou hiermee de Vlaamse ingezetene “nadeliger behandelen”. Het Grondwettelijk Hof aanvaardde

¹⁸⁰ Deze regel werd ingevoerd om vergelijkbare belangenconflicten bij de nieuwe personenbelasting te vermijden. De nieuwe bevoegdheid van de gewesten om opcentiemen te heffen op een deel van de personenbelasting, werkt namelijk snel belangenconflicten in de hand. De federale overheid blijft bevoegd voor bepaalde keuzes omtrent de personenbelasting. Elke wijziging door de federale overheid heeft dus meteen impact op de gewestelijke personenbelasting.

¹⁸¹ C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 16.

deze redenering echter niet daar de betwiste bepaling uit het WIB92 slechts een uitoefening van de eigen bevoegdheid van de federale wetgever op het vlak van de vennootschapsbelasting is en de federale overheid daarmee “integendeel de fiscale autonomie van de gewesten en hun beleidsdoelstellingen dienaangaande wilt respecteren”.¹⁸²

70. Naleving van de principes van de economische en monetaire unie en eerbiediging van vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. Het toenmalige Arbitragehof heeft de Europees getinte principes van de Belgische economische en monetaire unie¹⁸³ al snel aanvaard als algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde (*infra*). Het dient toegepast te worden op alle bevoegdheden van de gemeenschappen en gewesten¹⁸⁴ en evenwel op de fiscale bevoegdheden vervat in de BFW en/of uitgeoefend op grond van artikel 170, §2 GW.¹⁸⁵ Zo is bijvoorbeeld het systeem van de gewestelijke opcentiemen in de personenbelasting onderworpen aan deze regels. De gewesten hebben bij deze belasting geen volheid van bevoegdheid; de definitie van de belastingplichtige, de belastbare grondslag en de tarieven blijven exclusief federaal. Er is dus enkel beperkte fiscale autonomie en dit om de Belgische EMU niet aan te tasten.¹⁸⁶

71. Uitsluiting van deloyale fiscale concurrentie. Artikel 1ter, eerste lid, 1° BFW legt deze verplichting op. Voorlopig geldt dit slechts voor de huidige fiscale bevoegdheden, maar m.i. zou dit ook gelden in het kader van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting. Het begrip wordt echter in geen enkele wettelijke bron grondig gedefinieerd, tevens niet in de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot wijziging van de BFW.¹⁸⁷ Vooral nog is het eerder onduidelijk om te weten welke situaties onder dit begrip

¹⁸² Arbitragehof 15 september 2004, nr. 146/2004, BS 19 oktober 2004; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 798-799.

¹⁸³ Verder: EMU.

¹⁸⁴ D. HEREMANS, E. HEYLEN, C. VANDERVEEREN en P. VAN ROMPUY, *De Economische en Monetaire Unie in de Belgische Staatshervorming: juridische en economische aspecten*, Antwerpen, Maklu, 1987, 47.

¹⁸⁵ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 52; Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 799-800.

¹⁸⁶ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 51; F. SCHRAM, *België: een handleiding*, Brussel, Politeia, 2014, 221-222.

¹⁸⁷ Zo legt artikel 3 van dit wetsvoorstel dit begrip niet uit maar vermeldt het enkel de invoering ervan in artikel 1ter BFW. Zie Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de

zullen vallen. Dit is eerder problematisch daar deze norm sinds de hervorming van de BFW een belangrijkere rol speelt. De rechtsleer veronderstelt dat het principe van uitsluiting van deloyale fiscale concurrentie veeleer een deelaspect is van het federale loyauteitsbeginsel. Bovendien is men ook van mening dat het Grondwettelijk Hof het niet los zou kunnen zien van het concept van België als EMU en van de regels van vrij verkeer.¹⁸⁸

De vraag is of deloyale fiscale concurrentie in theorie zou kunnen voorkomen indien een gewest gebruik zou maken van diens autonome bevoegdheden om opcentiemen te heffen inzake de personenbelasting om zo een opmerkelijk gunstiger tarief dan de andere gewesten toe te staan. Een verbod van dergelijk handelen zou echter oog in oog staan met de fiscale autonomie van dat gewest. De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft reeds in 2001¹⁸⁹ het debat over deloyale fiscale concurrentie inzake de toenmalige gewestelijke bevoegdheden in de personenbelasting aangesneden.¹⁹⁰ De vraag of dergelijk goedgunstig tarief deloyale fiscale concurrentie zou uitmaken kan m.i. in het licht van dit advies niet meteen helder worden daar de Raad er voornamelijk op wees om het onduidelijk begrip niet langer te hanteren.¹⁹¹ M.i. lijkt de visie van het Grondwettelijk Hof in deze context de meest pragmatische. Het Hof oordeelt dat indien dergelijk tarief onmogelijk zou zijn de gewesten te sterk beperkt zouden zijn bij de uitoefening van hun fiscale autonomie; deze autonomie zou “geen betekenis meer hebben”.¹⁹² Zo’n goedgunstig tarief maakt volgens het Grondwettelijk Hof geen schending uit van de beginselen van de EMU.¹⁹³ Het Hof oordeelt tevens dat er geen schending van het fiscale gelijkheidsbeginsel van de artikelen 10, 11 en 172 GW voorhanden

gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 12.

¹⁸⁸ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 806-808.

¹⁸⁹ Het principe van uitsluiting van deloyale fiscale concurrentie lag immers voor de zesde staatshervorming reeds vervat in artikel 9, §1, vierde lid BFW.

¹⁹⁰ Adv.RvS (afd. Wetg.) bij Ontwerp Bijzondere Wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-01 nr. 50-1183/001.

¹⁹¹ Dit advies sloot zich *grosso modo* aan bij de visie dat het beoordelen van het vermijden van deloyale fiscale concurrentie best “hand in hand” dient te gaan met het concept van de EMU.

¹⁹² GwH 18 april 2013, nr. 55/2013, *BS* 24 mei 2013, B.5.2; Arbitragehof 8 mei 2002, nr. 85/2002, *BS* 10 september 2002, B.17.

¹⁹³ GwH 8 juli 2010, nr. 83/2010, *BS* 12 oktober 2010, B.8; Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/92, *BS* 11 juni 1992. In het arrest van het Grondwettelijk Hof van 8 juli 2010 ging de kwestie over een verschil in vrijstellingen tussen gewesten inzake erfbelasting. Het Hof oordeelde dat aangezien de BFW de gewesten voor deze materie bevoegd maakt er geen schending is van de beginselen van EMU.

zou zijn.¹⁹⁴ Bijgevolg maakt de situatie van dergelijk opmerkelijk gunstig tarief niet meteen een probleem uit.¹⁹⁵

Een regionalisering van de vennootschapsbelasting zou volgens bepaalde rechtsleer die eerder afkerig staat tegenover een regionalisering, resulteren in fiscale concurrentie tussen de gewesten.¹⁹⁶ Gezonde en wettelijk toegestane fiscale concurrentie is echter niet steeds een slechte zaak (*infra*).

72. Vermijding van dubbele belasting. Aangezien het vermijden van dubbele belasting in België geen overkoepelende fiscale regel is (*supra*), ligt deze regel onder meer vervat in artikel 1ter, eerste lid, 2° BFW. Dit beginsel verschilt van alle andere spelregels gegrond in artikel 1ter BFW. Indien een overheid één van de andere regels schendt, heeft die haar bevoegdheid overschreden. Bij dubbele belasting schendt geen enkele overheid de bevoegdheidsverdeling. Hier ligt de oorsprong van de aanwezigheid van artikel 1ter, tweede lid BFW, met name het overlegstelsel op verzoek van de belastingplichtige. In alle waarschijnlijkheid zal het Grondwettelijk Hof bepalingen aan deze verplichting toetsen, aangezien het Hof bevoegd is om te toetsen aan alle bevoegdheidsverdelende regels.¹⁹⁷

73. Het Grondwettelijk Hof als spilfiguur. Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat het Grondwettelijk Hof een uitermate belangrijke rol speelt in deze problematiek. De grote interpretatiemarge van elk beginsel zorgt ervoor dat het Hof bovendien niet enkel juridisch, maar ook fiscaal-politiek standpunt zou kunnen innemen. De fundamenten van het Vlinderakkoord kunnen een leidraad bij dit oordeel vormen (*supra*).¹⁹⁸

74. Samenwerking tussen niveaus en overheden. Bij een regionalisering van financiële bevoegdheden staat de autonomie van de overheden centraal (*infra*). Dit impliceert dat de

¹⁹⁴ GwH 18 april 2013, nr. 55/2013, BS 24 mei 2013, B.5.2; Arbitragehof 8 mei 2002, nr. 85/2002, BS 10 september 2002, B.17; Arbitragehof 14 oktober 1999, nr. 109/99, BS 29 oktober 1999, B.5.2.

¹⁹⁵ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 806-808.

¹⁹⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 6-7.

¹⁹⁷ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 809-812.

¹⁹⁸ *Ibid.*, 817-818.

federale overheid, de overheden van de gemeenschappen en van de gewesten, tenzij uitdrukkelijke grondwettelijke afwijking of afwijking per bijzondere wetgeving, volledig bevoegd zijn op wetgevend vlak in het gebied van de uitvoering en controle van deze bevoegdheden, dit alles binnen hun eigen bevoegdheidsgebied.¹⁹⁹ Hiervoor werd reeds geopperd dat, ook al hebben de verscheidene overheden hun eigen bevoegdheden, zij deze bevoegdheden toch niet zonder meer kunnen uitoefenen. Zij dienen steeds met voormelde principes rekening te houden. Binnen deze context kan samenwerking tussen de verschillende niveaus en overheden aangeraden zijn. Samenwerking kan op twee vlakken, namelijk via facultatieve samenwerkingsakkoorden of door middel van verplichte participatie. Deze laatste vorm is hier van geringer belang. Het facultatief samenwerkingsakkoord kan een handig instrument zijn om bevoegdheidsconflicten te voorkomen. Bij geregionaliseerde fiscaliteit kan zo overeengekomen worden tussen verschillende entiteiten hoe men deloyale situaties en verboden fiscale concurrentie kan tegengaan. Dergelijke akkoorden zijn echter slechts mogelijk zolang een bewuste overheid hierdoor geen afstand van bevoegdheden doet of bevoegdheden hierdoor uitwisselt met een andere entiteit. Wanneer zo'n akkoord wordt gesloten doen de bewuste overheden hierdoor afstand van bepaalde autonomie. Dit is het gevolg van het karakter van de akkoorden waarbij het adagium *pacta sunt servanda* geldt.^{200,201}

2.3.1.3. Per analogie: de basisprincipes toegepast bij de gedeeltelijke regionalisering van de personenbelasting bij de zesde staatshervorming

75. Algemeen. De hertekening van de personenbelasting bij de zesde staatshervorming gebeurde tevens met inachtneming van voormelde Belgische (en Europese, *infra*) basisprincipes. Op bepaalde plaatsen werd dit hierboven reeds vermeld. Aangezien de

¹⁹⁹ T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel I. Inleiding tot het Belgische Publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2014, 219.

²⁰⁰ X. DELGRANGE, L. DETROUX, P. PEETERS, Y. PEETERS, J. SAUTOIS, E. VANDENBOSSCHE, S. VAN DROOGHENBROECK en J. VANPRAET, *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme, évolutions dans le fédéralisme coopératif belge*, Brugge, Die Keure, 2013, 153; Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader: wat we zelf doen, hoeven we niet alleen te doen*, Antwerpen, Universiteit Antwerpen, 2014, 237.

²⁰¹ Een goede uiteenzetting over de juridische draagwijdte en de voorwaarden van dergelijke samenwerkingsakkoorden vindt men terug in Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader: wat we zelf doen, hoeven we niet alleen te doen*, Antwerpen, Universiteit Antwerpen, 2014, 555 p.

analogie tussen de abstracte en principiële basisregels en een uitgewerkte behandeling m.i. zijn nut kan bewijzen wordt hieronder kort ingegaan op de beperkingen bij het uitoefenen van de fiscale autonomie van de gewesten bij de personenbelasting sinds de zesde staatshervorming. Dit onderdeel doet dus dienst als verdere, eerder casuïstische toelichting bij de algemene basisprincipes hierboven (en deels hierna) besproken. Zo wordt in het kader van de nieuwe personenbelasting de federale loyaleiteit, de principes van de EMU en het vermijden van dubbele belasting behandeld.

76. Federaal deloyaal gedrag: hypothese. De verschillende Belgische entiteiten dienen zich conform artikelen 1^{ter} BFW en 143 GW bij het uitoefenen van hun fiscale bevoegdheden federaal loyaal te gedragen tegenover elkaar. Een duidelijk doch hypothetisch voorbeeld van federaal “deloyaal” gedrag kan men terugvinden bij de wisselwerking tussen het huidige gewestelijke opcentiemenregime van de personenbelasting en de federale vennootschapsbelasting. De federale wetgever hanteert voor een landbouwvennootschap een fiscaal transparant regime indien deze vennootschap niet heeft gekozen om onderworpen te zijn aan de vennootschapsbelasting (artikel 29, §2, 2° WIB92). Het gevolg van fiscale transparantie is een belasting in de personenbelasting van de winsten bij de vennoten (doch slechts indien de vennoten zelf onderworpen zijn aan de personenbelasting) en niet via de vennootschapsbelasting op niveau van de vennootschap. De gewestelijke opcentiemenregeling is slechts van toepassing op de personenbelasting en niet op de vennootschapsbelasting. Ingeval de federale wetgever zou beslissen om artikel 29 WIB92 te wijzigen, alsook het transparantieregime af te schaffen en zo elke landbouwvennootschap onder het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting te brengen, zouden de gewesten onrechtstreeks geen fiscale bevoegdheden meer hebben op de winsten van een landbouwvennootschap. Dit wetgevend ingrijpen door de federale overheid zou federaal deloyaal gedrag inhouden.²⁰²

77. Het EMU-beginsel en de regels over vrij verkeer toegepast bij de problematiek van de gewestelijke bevoegdheden eigen woning. Artikel 1^{ter} BFW maakt het beginsel van EMU en het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen van toepassing op het

²⁰² Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 797-798.

samenspel van fiscale bevoegdheden van de verschillende entiteiten binnen België (*supra*, tevens *infra*). Bij deze basisprincipes kan een bespreking van de gewestelijke fiscale bevoegdheden inzake de eigen woning (binnen de personenbelasting) meer toelichting bieden. De parlementaire voorbereiding van de overdracht naar de gewesten van het belastingvoordeel van de eigen woning illustreert een effect van deze beginselen binnen een Belgisch fiscaal aspect.²⁰³ De gewesten krijgen deze bevoegdheid krachtens artikel 5/5, §4, 1° BFW en oefenen deze uit met respect voor vrij verkeer, ook in zuiver Belgische context. Artikel 5/5, §4, tweede lid definieert het begrip “eigen woning” conform artikel 12, §3 WIB92. De lokalisering van de eigen woning voor de gewestelijke regels vindt volgens artikel 5/5, §4, tweede lid BFW plaats tijdens het belastbaar tijdperk. Derhalve behoudt een eigen woning bij wijziging dat karakter tot een nieuwe eigen woning wordt betrokken. Er is dus beoordeling van dag tot dag. De lokalisering van de personenbelasting in een gewest gebeurt echter op 1 januari van het belastbaar tijdperk. Dit gebrek aan parallisme doet de deur open voor een schending van onderhavige principes. De personenbelasting kan theoretisch gelokaliseerd zijn in een ander gewest dan het gewest van de eigen woning.²⁰⁴ Indien een gewest een eigen belastingvoordeel beperkt tot de eigen grenzen is er een schending van de principes van de EMU en het vrije verkeer. Bijgevolg zijn de gewesten verplicht om elk belastingvoordeel ook toepasselijk te maken op de eigen woning die in een ander gewest kan liggen (of eventueel buiten België).²⁰⁵

78. Vermijden van dubbele belasting bij onroerende inkomsten. Op dit moment hebben zowel de gewesten als de federale overheid fiscale bevoegdheden met betrekking tot de onroerende inkomsten. De federale overheid heft belastingen op onroerende inkomsten via de personenbelasting terwijl de gewesten op deze belasting opcentiemen heffen en daarnaast ook de onroerende voorheffing innen. Dit alles creëert dubbele belasting. De belasting op inkomsten uit onroerende goederen in België gelegen is (theoretisch) een gewestelijke bevoegdheid. Volledige vermindering van dubbele belasting in het voordeel van de gewesten zou

²⁰³ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 25-26.

²⁰⁴ *Ibid.*, 28.

²⁰⁵ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 805-806.

resulteren in een afstand van de federale wetgever van elke belasting op onroerend inkomen voor zover de gewestelijke overheden dit reeds belasten. Dit is vooralsnog niet het geval.²⁰⁶ Een andere m.i. vooralsnog beter haalbare oplossing zou erin bestaan dat de federale overheid een belastingkrediet zou toestaan dat overeenkomt met de onroerende voorheffing.²⁰⁷

79. Tussenbesluit. Indien men de Belgische spelregels toepast op de fiscale bevoegdheidsverdeling kan men al snel tot de vaststelling komen dat er nog veel vragen onbeantwoord blijven. Artikel 1ter BFW zou desalniettemin een belangrijke vooruitgang in deze materie kunnen betekenen. Het valt daarom af te wachten wat de rechtspraak met deze problematiek zal aanvangen.

2.3.2. Europeesrechtelijke invloed op financiële regionalisering

80. Europese en Belgische evolutie. De evolutie van de toenemende regionalisering van de Belgische fiscaliteit loopt samen met het proces van de Europese integratie. Op Belgisch niveau wil men tegemoetkomen aan de verschillen tussen de deelgebieden terwijl de Europese Unie een steeds meer significante rol speelt. Opmerkelijk is dat bij de voorbije staatshervormingen nauwelijks tot geen Europese gearde argumenten aan bod kwamen.²⁰⁸ Op Europees niveau vindt eerder een evolutie naar meer samenwerking plaats²⁰⁹ terwijl dit op Belgisch niveau op het eerste zicht eerder niet het geval is. Men streeft steeds naar meer autonomie voor de deelgebieden, dit uiteraard met onderlinge samenwerking tussen de verschillende niveaus van overheden.²¹⁰

Alhoewel deze regionalisering en integratie moeilijk te cumuleren zijn, zou de economische samenwerking op Europees niveau niettemin op indirecte wijze de groei van regionale

²⁰⁶ M.i. had de BFW binnen bepaalde domeinen beter de belastbare grondslagen als inhoudelijke omlijnning gebruikt bij het beschrijven van de fiscale bevoegdheidsverdeling inzake de personenbelasting.

²⁰⁷ Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE, J. VANPRAET en J. VELAERS (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, 815-816.

²⁰⁸ J. BEYERS, N. BONBLED, E. VANDENBOSSCHE en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *Europese voorschriften en staatshervorming, Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Brugge, Die Keure, 2013, 111-112.

²⁰⁹ P. GRIGORIOU (ed.), *L'europe unie et sa fédéralisation*, Brussel, Bruylant, 2009, 95-98.

²¹⁰ J. BEYERS, N. BONBLED, E. VANDENBOSSCHE en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *Europese voorschriften en staatshervorming, Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Brugge, Die Keure, 2013, 119-120.

autonomie beïnvloeden. De Europese Unie wordt steeds meer een “forum” voor gedecentraliseerde lichamen waardoor de gecentraliseerde overheden steeds minder de “monopolie over de publieke goederen” hebben. Dit is het gevolg van regionaal beleid van de Unie. Het belang van de grenzen tussen de lidstaten wordt bovendien minder belangrijk door de integrale uitgroei van de interne markt.²¹¹

81. Invloed van het Europees recht op de Belgische economische en monetaire unie. De Europese Unie dient conform artikel 4, 2 van het Verdrag van de Europese Unie de nationale Belgische identiteit te eerbiedigen zolang deze vervat is in de politiek en grondwettelijke fundamenten van onze staat.²¹² Het Europees recht beïnvloedt het Belgisch federaal model *in concreto* op verschillende gebieden. Enerzijds doet men vaak beroep op het Europees Hof van Justitie om controverses omtrent het Belgisch federalisme te beslechten.²¹³ Daarnaast zet het Europees recht de verschillende entiteiten aan tot samenwerking. De belangrijkste invloed vanuit Europa is echter het principe van de economische en monetaire unie (EMU), dat een sterke invloed had op de Belgische EMU. Het Grondwettelijk Hof erkent deze Europees getinte beginselen al sinds de jonge jaren van het Belgisch federalisme. In een arrest van het toenmalige Arbitragehof werd geopperd dat de Belgische federale staat een economische en monetaire unie is, wat wil zeggen dat er één geïntegreerde markt is en er eenheid van munt is. Kenmerkend aan deze Belgische geïntegreerde markt is dat er vrij verkeer van goederen en productiefactoren tussen de deelgebieden bestaat (*supra*).²¹⁴ Het Europees recht is doordrongen van dergelijke principes.²¹⁵ Daarnaast werkt het Europees recht zelf ook rechtstreeks door bij de uitoefening van de gewestelijke fiscale bevoegdheden. Zo heeft de Europese Commissie België bijvoorbeeld erop gewezen dat het gebrek aan toekennen van gewestelijke belastingverminderingen aan niet-inwoners die het gros van hun inkomsten in België genereren strijdig zou zijn met de Europese vrijheden. Elke fiscale bevoegdheidshervorming en iedere fiscale wetswijziging dient dus rechtstreeks met deze

²¹¹ J. BEYERS, N. BONBLED, E. VANDENBOSSCHE en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *Europese voorschriften en staatsvorming, Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Brugge, Die Keure, 2013, 120.

²¹² *Ibid.*, 23.

²¹³ Zie bijvoorbeeld de prejudiciële vraag van GwH 6 april 2011, nr. 49/2011, *APT* 2011, afl. 2, 183.

²¹⁴ GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, *BS* 23 december 2010; Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, *BS* 17 maart 1988.

²¹⁵ E. CLOOTS, G. DE BAERE en S. SOTTIAUX, S. (eds.), *Federalism in the European Union*, Oxford en Portland Oregon, Hart Publishing, 2012, 392-393.

Europese vrijheden en niet enkel met de Belgische “vertalingen” of varianten ervan rekening te houden.²¹⁶

De Belgische EMU lijkt op structureel niveau dan wel sterk op de Europese EMU, toch zijn er op substantieel niveau enkele verschillen. Volgens bepaalde rechtsleer zou de Belgische interne markt sterker geünificeerd zijn dan de Europese interne markt gezien diens diepgaande trans-regionale economie. Daarnaast is het effect van Europees marktrecht op puur intern Belgische situaties niet altijd even duidelijk. Juridisch-technisch mijdt het Europees marktrecht dergelijke tussenkomst. Wanneer een internrechtelijke kwestie beslecht wordt op basis van rechtsregels afkomstig van het Europees recht blijkt er toch nog steeds een belangrijke Europese invloed te zijn. Desalniettemin wijkt de Belgische EMU vaak af van de Europese invulling van een EMU.²¹⁷ Om deze redenen werd de Belgische EMU en de daaruit voortvloeiende grenzen voor een invulling van een regionalisering van de vennootschapsbelasting reeds apart besproken (*supra*).

82. Drievoudige autonomie. Bij het ontwerpen van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting dient men rekening te houden met normen gesteld door het recht van de Europese Unie. De algemene Europese regel stelt dat lidstaten vrij zijn om bevoegdheden te verdelen over de verschillende regio's zolang de opgelegde implementatie van het Europese recht hierdoor niet in het gedrang komt.²¹⁸ Het doel van het Europese recht in kader van federalisering is bijgevolg het bereiken van een evenwicht tussen de constitutionele vrijheid van de lidstaten om bevoegdheden te verdelen en het afdwingen van het Europese recht zelf.²¹⁹ De Europese Commissie kan een uitwerking van een regionaliseringsmodel zoals bijvoorbeeld verlaagde belastingdruk in een bepaalde regio echter al gauw zien als een verboden regionale steunmaatregel.²²⁰ Zo kan het Europese recht

²¹⁶ Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001, 70.

²¹⁷ E. CLOOTS, G. DE BAERE en S. SOTTIAUX, S. (eds.), *Federalism in the European Union*, Oxford en Portland Oregon, Hart Publishing, 2012, 398-399.

²¹⁸ *Ibid.*, 21.

²¹⁹ *Ibid.*, 23.

²²⁰ *Ibid.*, 17.

tussenkomen in de politieke structuur van een federale staat.²²¹ Om deze reden moet bij elke regionaliseringmodel op drie vlakken autonomie voorzien worden.

Vooreerst dient er institutionele autonomie aanwezig te zijn. Deze autonomie impliceert dat de regionale overheden die zouden beschikken over bevoegdheden in de vennootschapsbelasting, in de mate van deze bevoegdheid volledig autonoom regels kunnen uitwerken. Dergelijke autonomie is een rode draad bij de Belgische bevoegdheidsverdeling.²²² Bij een fiscale regionalisering kiest men vaak voor een bijkomende bevoegdheid voor de regio's bovenop bestaande federale bevoegdheden. In dergelijke situatie kan de regio afwijkingen voorzien op deze bestaande federale voorschriften zoals bijkomende regionale aftrekken bovenop federale aftrekken of kortingen op het federaal tarief. In het laatste geval is het mogelijk dat er een verboden regionale steunmaatregel zou bestaan. Kortom, in het domein waarvoor de regio's bevoegd zijn, spelen de federale regelgevingen nog een rol (en omgekeerd). De regio's beschikken bij dergelijk mechanisme niet over voldoende institutionele autonomie. De federale overheid dient zich idealiter te onthouden van regelgeving in de materie waarvoor de regio's bevoegd zijn en men dient de federale regels die zouden samenlopen te schrappen. In een regionaliseringsmodel dient een systeem uitgewerkt te worden waarbij de gewesten volledig autonoom bevoegd zijn voor het tarief of waarbij de belasting voor een deel enkel volgens een federaal tarief en voor een ander deel alleen volgens een gewestelijk tarief wordt geheven. De autonomie is gewaarborgd indien dergelijk systeem ingeschreven wordt in de Bijzondere Financieringswet.

De gewesten zijn vervolgens procedureel autonoom. Ze stellen volledig vrij de regels op waarvoor ze binnen de vennootschapsbelasting bevoegd zijn. Door het federaal en regionaal democratisch bestel lijkt dit een haalbare mogelijkheid. Tenslotte dienen de gewesten ook economisch autonoom te zijn. Deze voorwaarde kan men linken aan de financiële verantwoordelijkheid: de budgettaire gevolgen van de regionale beslissingen hebben enkel een impact op de regionale middelen. Dit impliceert dat naast de bevoegdheid voor

²²¹ *Ibid.*, 43.

²²² X. DELGRANGE, L. DETROUX, P. PEETERS, Y. PEETERS, J. SAUTOIS, E. VANDENBOSSCHE, S. VAN DROOGHENBROECK en J. VANPRAET, *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme, évolutions dans le fédéralisme coopératif belge*, Brugge, Die Keure, 2013, 152-153.

regelgeving binnen een geregionaliseerde vennootschapsbelasting de gewesten ook de opbrengst van een deel of het geheel van de vennootschapsbelasting moeten genieten.²²³

2.4. Algemene slotopmerking

83. De discrepantie tussen theorie en beleid. In deze afdeling werden de concepten fiscale autonomie en financiële verantwoordelijkheid van de regio's nader toegelicht. Het feit dat toename van deze autonomie en verantwoordelijkheid op regionaal niveau het Belgische federale model ten goede komt steunt derhalve op een theorie. De onderwezen lezer dient in het achterhoofd te houden dat theorie zich in de praktijk niet altijd eenvoudig in beleid en wetgeving omzet. De realiteit is vaak veel complexer en sterk onderhavig aan allerlei verschillende parameters die de capaciteiten van een masterproef te boven gaan. Een regionaliseringsmodel dient onder meer steeds rekening te houden met de economische realiteit. Het uitwerken van deze theorie in de praktijk dient bijgevolg gepaard te gaan met inachtneming van alle relevante variabelen en parameters.²²⁴

²²³ E. CLOOTS, G. DE BAERE en S. SOTTIAUX, S. (eds.), *Federalism in the European Union*, Oxford en Portland Oregon, Hart Publishing, 2012, 17-21; A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 6.

²²⁴ M. OLSON, "The principle of 'fiscal equivalent': the division of responsibilities among different levels of government", *American Economic Review*, mei 1969, 487.

Afdeling 3: *Capitum selectum*: regionalisering van de vennootschapsbelasting

84. Overzicht. De theoretische uiteenzetting van voorgaande afdeling staat toe een toepassing te maken. In België is van de directe belastingen de personenbelasting reeds deels een bevoegdheid van de deelgebieden geworden (*supra*), terwijl dit niet het geval is voor de vennootschapsbelasting. In het verleden gingen er reeds stemmen op die dergelijke evolutie voor de vennootschapsbelasting toch ondersteunden. Om die reden lijkt het in deze verhandeling m.i. billijk om dit vaak ontweken vaarwater niet langer te vermijden. Deze afdeling behandelt de wenselijkheid van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting, “*op zijn Belgisch*”. Om dit te kunnen bespreken dient er echter eerst een beknopte beschrijving van de opbouw en werking van de vennootschapsbelasting te worden gegeven.

Deze afdeling bevat tevens de bespreking van de belangrijke voorwaarde dat indien de vennootschapsbelasting wordt geregionaliseerd de belastingplichtigen dit fiscaal neutraal dienen te ervaren. Men dient daarnaast ook te streven naar een behoud van de fiscale incentives. Het voorlaatste punt van deze afdeling werpt een blik naar een staat met een geregionaliseerde vennootschapsbelasting, meer bepaald de Verenigde Staten van Amerika. Deze vergelijking kan dienst doen als inspiratie voor theoretisch onderzoek naar een Belgische regionalisering. Op het einde van deze afdeling worden enkele concrete modellen tot regionalisering van de vennootschapsbelasting voorgesteld.

85. Het politiek idee van de regionalisering van de vennootschapsbelasting. Reeds bij de regeringsonderhandelingen van 2010-2011 (*supra*) werd het idee van een beperkte regionalisering van de vennootschapsbelasting opgeworpen²²⁵, dit tevens in de nota van

²²⁵ C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 14.

toenmalig “Koninklijk Verduidelijker” Bart De Wever van 17 oktober 2010²²⁶ en de nota van 4 juli 2011 van toenmalig formateur Elio Di Rupo²²⁷.

Het idee van dhr. Di Rupo bleef beperkt tot het geven van een bevoegdheid aan de gewesten om belastingkredieten met betrekking tot de vennootschapsbelasting toe te staan. Dit belastingkrediet met een maximum van vijf procent op de totale opbrengst van de vennootschapsbelasting van het bewuste gewest, zou enkel kunnen worden verleend voor aangelegenheden die slaan op de bevoegdheden van de gewesten met betrekking tot investering, werkgelegenheid, onderzoek en innovatie, leefmilieu en energieverbruik. Het aanknopingspunt voor dit krediet zou de plaats van uitgave of investering van het onderdeel van de bewuste onderneming zijn, ongeacht de plaats van de zetel in België. Het plan van dhr. De Wever ging echter verder. Bij diens idee zouden de gewesten meer fiscale autonomie krijgen inzake de vennootschapsbelasting. Ze zouden exclusieve bevoegdheden verkrijgen om aftrekken, vrijstellingen en verminderingen toe te staan. Ook deze bevoegdheden zouden worden gekoppeld aan de materieel gewestelijke bevoegdheden van tewerkstelling, investering...

Zowel het plan van dhr. Di Rupo als van dhr. De Wever bleven onuitgevoerd.²²⁸ Het institutioneel akkoord van 1 december 2011 dat aan de basis ligt van de regering Di Rupo vermeldt enkel dat de kwestie van de regionalisering van de vennootschapsbelasting “zal worden behandeld in het kader van de discussie over de socio-economische aspecten”.²²⁹ M.i. is deze zinsnede een “politiek correcte” vermelding van het feit dat voor de regering Di Rupo de regionalisering van de vennootschapsbelasting er niet zou komen, doch dat het idee niet integraal van de tafel wordt gehaald. In het regeerakkoord van 9 oktober 2014 van de regering Michel wordt het onderwerp echter geheel vermeden.²³⁰

²²⁶ B. DE WEVER, “Verslag aan Koning Albert II, 17 oktober 2010”, <http://www.briobrusseel.be/assets/andere%20publicaties/nota%20de%20wever.pdf>, 48.

²²⁷ E. DI RUPO, “Een efficiëntere federale staat en een grotere autonomie voor de deelstaten. Basisnota van de formateur, 4 juli 2011”, www.deredactie.be/polopoly_fs/1.1058739!file/110704_nota_DiRupo.pdf, 103.

²²⁸ B. CANTILLON, P. POPELIER, D. SINARDET, en J. VERLAERS (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatsvorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 305-306.

²²⁹ http://archive.dirupo.belgium.be/sites/all/themes/custom/tcustom/Files/Regeerakkoord_1_december_2011.pdf.

²³⁰ http://www.premier.be/sites/default/files/articles/Accord_de_Gouvernement_-_Regeerakkoord.pdf.

3.1. Situering: de vennootschapsbelasting

86. Vennootschap als belastingplichtige. De vennootschapsbelasting is een directe belasting en een inkomstenbelasting. In tegenstelling tot de personenbelasting waarbij natuurlijke personen belast worden, richt de vennootschapsbelasting zich tot de vennootschap. Alhoewel een vennootschap in wezen een bundeling van belangen van aandeelhouders is en men evengoed deze aandeelhouders via de personenbelasting zou kunnen belasten op hun individuele aandelen in de inkomsten van de “bundeling”, opteert de Belgische wetgever om het verband in zijn geheel te belasten via een aparte belasting. Een verandering van dit principe is niet aan de orde ook al is er hierdoor vaak uitstel van belasting of dubbele belasting mogelijk daar de aandeelhouders in principe worden belast op uitkeringen door de vennootschap.²³¹

87. Belasting op winst. Artikel 183 WIB92 bepaalt dat de inkomsten van de vennootschap de regels van de winsten uit de personenbelasting volgen. Alle inkomsten genereerd door de vennootschap worden geacht professioneel te zijn, een vennootschap heeft geen privévermogen.²³² De vennootschap wordt belast op vorderingsbasis en niet op kasbasis. Dit heeft als gevolg dat het belastbaar feit ontstaat op het moment dat de belastingplichtige een vordering op iemand ontvangt en niet pas op het moment dat dergelijke vordering effectief tegelde wordt gemaakt.²³³

88. De “economische” vennootschapsbelasting. De federale overheid heft de vennootschapsbelasting op een bepaalde categorie vennootschappen. Artikelen 2, §2 en 179 WIB92 leggen het toepassingsgebied vast. Een vennootschap dient regelmatig opgericht te zijn, bezit rechtspersoonlijkheid, is in België gevestigd en heeft als activiteit exploitatie van onderneming of verrichtingen van winstgevende aard.²³⁴ Deze laatste voorwaarde is cruciaal voor dit onderdeel. Niet enkel handelingen met winstoogmerk maar ook bezigheden zonder

²³¹ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 2.

²³² *Ibid.*, 118-121.

²³³ *Ibid.*, 59-60.

²³⁴ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 18-34; Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 17.

winstoogmerk worden geïsoleerd zolang deze gekaderd zijn in een voortdurende beroepswerkzaamheid.²³⁵

De vennootschapsbelasting richt zich op zowel handelsvennootschappen als burgerlijke vennootschappen die de vorm van een handelsvennootschap hanteren. Het Hof van Cassatie gaat er namelijk van uit dat beide vennootschappen opgericht zijn met oog op winstgevendende activiteiten.²³⁶ Bij exploitatie van een onderneming is er een zelfstandige economische entiteit. Op fiscaal niveau omvat dit begrip handel, dienstverlening, nijverheid, landbouw en ambachten. Volgens de administratie zouden de inkomsten uit deze handelingen belast worden als winst in de personenbelasting in het geval dat deze handelingen niet zouden gesteld worden door een rechtspersoon. Het begrip onderneming zou aldus samenvallen met het systeem van artikelen 23, §1, 1) en 24 WIB92²³⁷ aangezien het een belasting op de “winst” zoals gedefinieerd in artikelen 23, §1, 1 en 24 WIB92 betreft en de vennootschap handels-, nijverheids- of landbouwactiviteiten stelt zoals gedefinieerd in artikel 24 WIB92.²³⁸ De vennootschap stelt aldus economische handelingen waardoor de vennootschapsbelasting een sterk economisch karakter heeft. De fiscaliteit, waaronder de vennootschapsbelasting, worden door de meeste overheden aanzien als de belangrijkste hefboom voor economische bevoegdheden.²³⁹

3.2. Fiscale autonomie en de vennootschapsbelasting

89. Nood aan regionalisering? Het samengaan van de gewestelijke economische bevoegdheden en inningbevoegdheden creëert m.i. responsabilisering en desgevallend een toename van de fiscale autonomie van de gewesten (*supra*). De gewesten beschikken over een rijk arsenaal aan economische bevoegdheden.²⁴⁰ Beleid omtrent de vennootschapsbelasting is ook economische beleid aangezien beslissingen omtrent

²³⁵ VZW FSKOFOON, *Inkomstenbelastingen, 2011-2013*, Gent, Larcier, 2015, 285.

²³⁶ Cass. 20 mei 2005, AR F.02.0036.N.

²³⁷ Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 24.

²³⁸ J. COUTURIER, B. PEETERS en N. PLETS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, 189-190.

²³⁹ J. RIVIER, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, Lausanne, Presses Centrales, 1990, 31.

²⁴⁰ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 6; F. SCHRAM, *België: een handleiding*, Brussel, Politeia, 2014, 221.

tariefaanpassingen, vrijstellingen, eventuele aftrekken... direct impact hebben op ondernemingsgedrag. Indien de gewestelijke overheden zouden beschikken over beslissingsmacht bij de vennootschapsbelasting en deze belasting dus niet meer enkel federaal zou zijn, krijgt het gewestelijk beleid meer autonomie derhalve ook in verband met haar economische bevoegdheden.²⁴¹

Reeds in 2007 opperde VOKA dat de gewesten uitermate weinig financiële bevoegdheden hebben om haar economisch beleid te voeren en ondernemingsgedrag te beïnvloeden. De gewestelijke overheden sporen ondernemerschap wel aan voor handelaars zonder vennootschap maar deze mogelijkheid bestaat amper bij vennootschappen. De gewesten voeren een sterk economisch beleid.²⁴² Ze beschikken daarentegen slechts over subsidiemogelijkheden en de toegewezen gewestelijke belastingbevoegdheden. De gewesten kunnen geen veranderingen aan de federale vennootschapsbelasting aanbrengen. Subsidies zijn niet de instrumenten bij uitstek om financieel beleid te voeren daar ze kunnen zorgen voor marktverstoring en niet zo doeltreffend als echte fiscale incentives zijn. Deze subsidies worden daarnaast ook vaak belast onder de federale vennootschapsbelasting. De eigen gewestelijke belastingen zijn tot op heden nog steeds niet geënt op de vennootschap, ze kunnen geen tot weinig effect hebben op ondernemingen die de vennootschapsvorm hanteren.²⁴³

De Vlaamse resoluties tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten van 1999 (*supra*) bespreken tevens een gedeeltelijke regionalisering van de vennootschapsbelasting. Deze resoluties stellen een ristornering (*supra*) voor van de opbrengst van de belasting aan de gewesten conform een verdeelsleutel terwijl de bevoegdheden van het bepalen van de belastbare grondslag en de tarieven federaal zouden blijven. De belangrijkste verworvenheid van deze methode zou de mogelijkheid omvatten voor de gewesten om tegemoetkomingen in de vennootschapsbelasting tegenover de vennootschappen te doen. De gewesten zouden

²⁴¹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 5.

²⁴² P. CATTOIR (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, 48.

²⁴³ VOKA, "Staatshervorming 2007 Regionalisering vennootschapsbelasting", *Voka-kenniscentrum Antwerpen* 2007, 1.

dan voor dergelijke tegemoetkomingen de kostprijs moeten dragen. Meteen valt op dat in deze resoluties met betrekking tot de vennootschapsbelasting een zeer beperkte bevoegdheidsoverdracht werd voorgesteld, dit in tegenstelling tot de personenbelasting (*supra*). De beperkte omvang zou geaard zijn in het feit dat een te uitgebreide bevoegdheidsoverdracht zou kunnen resulteren in onaanvaardbaar verregaande economische distorsies en fiscale concurrentie tussen de verschillende gewesten. Er zou op nationaal niveau tevens een probleem van *transfer pricing* ontstaan (*infra*).²⁴⁴

Uit voorgaande uiteenzetting en uit dit randnummer blijkt dat veel actoren te vinden zijn voor een gedeeltelijke regionalisering van de vennootschapsbelasting. Een volledige regionalisering wordt echter meestal niet aanzien als de beste oplossing. Voor dit laatste standpunt roept men meestal problemen omtrent de basisregels voor het regionalisering voor een belasting (*supra*) in. Deze verhandeling vertrekt in ieder geval vanuit de premisse dat een ten minste gedeeltelijke regionalisering resulteert in een verhoging van de fiscale autonomie van de gewesten. Om deze reden wordt deze regionalisering hierna op een juridische wijze diepgaander besproken.

90. Koppeling bevoegdheden. In het Belgisch staatsrecht zijn de fiscale bevoegdheden volgens artikel 170 GW zelfstandige bevoegdheden. Bij dergelijke bevoegdheden zijn de bevoegdheidsverdelende regels binnen het fiscaal recht van toepassing terwijl de inhoudelijke regels waarop de belasting betrekking heeft achterwege worden gelaten. Hierdoor kan de overheid die de belastingen heft verschillen van deze die de materiële bevoegdheden daaronder bezit. Dit principe werd meermaals bevestigd door het Grondwettelijk Hof²⁴⁵, ook al kan een belasting het gedrag van de belastingplichtige beïnvloeden en zo de inhoudelijke grond van de materie benaderen.²⁴⁶

²⁴⁴ A. ALEN (ed.), G. CRAENEN, F. JUDO, K. MUYLLE, W. PAS, P. PEETERS, Y. SACREAS, J. THEUNIS, A. VANDAELE, J. VANDE LANOTTE, J. VAN NIEUWENHOVE, C. VAN VYVE en I. VOS, *De vijfde staats hervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, 216.

²⁴⁵ Zie bijvoorbeeld Arbitragehof 17 juli 2003, 100/2003, B.6.1 of Arbitragehof 18 oktober 2001, 128/2001, B.8.

²⁴⁶ J. VANPRAET, *De beginselen van de bevoegdheidsverdeling in het federale België: het dogma van de exclusieve bevoegdheden gerelativeerd*, doctoraatsthesis Rechten Universiteit Antwerpen, 2011, 522-524.

Een parallellisme tussen de gewestelijke bevoegdheden en het financieringsbeleid is het gevolg van een regionalisering. De federale overheid heeft vooralsnog buiten die enkele subsidiemogelijkheden en de bevoegdheid bij de onroerende voorheffing van de gewesten de touwtjes volledig in handen, de vennootschapsbelasting is diens sterkste wapen.²⁴⁷ Reeds voor de derde staatshervorming werd geschreven dat een dergelijke koppeling voorkeur kan genieten. De federale overheid zou zo moeten bevoegd zijn voor de publieke middelen met nationaal belang waarvoor zij dus de materiële bevoegdheden bezit. Middelen van lokaal belang dient men te financieren door middel van een lokale besluitvorming. Indien in een federale staat een bevoegdheid zich situeert tussen het nationale en lokale niveau ligt de financieringsbevoegdheid beter bij een “intermediair echelon” zoals de gemeenschappen of de gewesten. Onderwijsbevoegdheid is hier een voorbeeld van.²⁴⁸ In deze lijn kan men m.i. hetzelfde besluiten voor het gros van de economische bevoegdheden.

De gewesten zouden dus meer eigen instrumenten krijgen om hun materieel beleid op hun eigen manier te voeren. Ook dit is een volgend principe: bij regionalisering kan een gewest eigen toetsen leggen en keuzes maken in de lijn van een bepaald beleidsmodel. Indien wettelijk mogelijk zou een gewest bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting doen dalen om haar eigen economie te stimuleren. In dat geval is er eventueel wel sprake van fiscale concurrentie tussen de gewesten en ten opzichte van de federale overheid en stuit het gewest op enkele federale en Europese normen (*supra*). Bij het nadenken over de regionalisering spelen twee parameters een grote rol, enerzijds de toegevoegde waarde voor de federale staat van dergelijke regionalisering en anderzijds de mogelijkheid en het effect van deze bevoegdheidsverschuiving voor de gewesten. Fiscale autonomie kan slechts aanvaardbaar zijn indien het ten goede komt aan ook de federale staat.²⁴⁹

²⁴⁷ VOKA, “Staatshervorming 2007 Regionalisering vennootschapsbelasting”, *Voka-kenniscentrum Antwerpen* 2007, 1.

²⁴⁸ D. HEREMANS, W. MOESEN en P. VAN ROMPUY, *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 1-2.

²⁴⁹ P. CATTOIR (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, 48; A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 5.

3.3. Neutraliteit voor de belastingplichtigen

91. Algemeen. Hierboven werd reeds besproken welke principes in het federaal staatsbestel centraal staan bij een eventuele regionalisering. De vennootschapsbelasting is een belasting op winst van welbepaalde ondernemingen (*supra*). Een regionaliseringsmodel mag nooit resulteren in een verhoogde complexe of onwerkbare toepassing van de vennootschapsbelasting voor deze ondernemingen. Dit is dan ook één van de grootste bezwaren tegen een regionalisering.²⁵⁰ De eventuele toename aan complexiteit zou niet in verhouding zijn tot de tot nu toe eerder beperkte regionale verschillen op het vlak van economisch beleid en tot de in dat geval mogelijke gewestelijke fiscale bevoegdheden.²⁵¹ Men zou deze voorwaarde anders kunnen verwoorden door het te uiten als de wil om nefaste gevolgen voor de belastingplichtige te vermijden zoals deze bij de zesde staatshervorming met betrekking tot de personenbelasting (*supra*). Een vennootschap die winst verdeeld over verschillende gewesten genereert, dient onder het huidige systeem slechts één aangifte vennootschapsbelasting per belastbaar tijdperk in. Een nieuw systeem mag nooit tot gevolg hebben dat dergelijke vennootschappen meerdere afzonderlijke vaststellingen van winst en aangiftes dienen te doen.²⁵² Een nieuw regionaliseringsmodel mag verder ook niet resulteren in interregionale winstverschuivingen (*profit shifting*).

92. Profit shifting. Internationale ondernemingen doen vaak aan intra-groep winstverschuivingen. Dit is het gevolg van de globalisering: ondernemingen krijgen steeds meer een internationaal karakter door het internationale vrije verkeer van goederen, kapitaal, arbeid... Productie wordt verplaatst naar gebieden waar de kosten in verhouding minimaal blijven, de communicatiemogelijkheden zijn exponentieel toegenomen en internationale handelsbeperkingen worden gradueel opgegeven. Ondernemingen opteren steeds meer voor *cross-border* transacties. Binnen deze context speelt het internationale belastingrecht dat vooral geënt is op vermindering van dubbele belasting, een vitale rol. Naarmate de globalisering

²⁵⁰ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 6.

²⁵¹ Dit laatste zou m.i. onder meer het gevolg zijn van de grenzen gesteld door onder meer de Belgische EMU-principes en het verbod op federale loyaleiteit en fiscale concurrentie tussen de gewesten.

²⁵² A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7.

toenam kreeg de belastingplichtige steeds meer aandacht voor internationale fiscale optimalisatie en ging men de grenzen van de bestaande systemen aftasten. Winstverschuiving is hier een gevolg van: een *multinational enterprise* (verder: MNE) verschuift diens winst naar de jurisdictie waar de belasting op deze winst finaal minimaal is. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling stelde recentelijk actieplannen op om dit fenomeen tegen te gaan, de zogenaamde “BEPS”-regels.²⁵³

Winstverschuiving en vergelijkbare fiscale optimalisatie op internationaal niveau kunnen schadelijk zijn voor zowel de overheid als het ondernemingsleven. Indien winst wordt weggenomen uit een bepaalde staat verliest deze een deel van diens inkomsten en beschikt deze over minder middelen voor diens publieke uitgaven. Daarnaast ondergaan ondernemingen die aan winstverschuiving doen zelf reputatieschade daar het publiek zich vaak niet kan vinden bij dergelijk handelen. Ondernemingen dienen op fiscaal vlak niet enkel beleid te voeren binnen het financiële aspect maar houden ook steeds rekening met de publieke opinie en de reputatie.²⁵⁴ Andere puur binnenlandse ondernemingen of familiebedrijven kunnen dan weer niet opboksen tegen de MNE’s die aan verregaande belastingontwijking doen.²⁵⁵

Deze problematiek mag niet binnendringen in de Belgische fiscaliteit. Een geregionaliseerde vennootschapsbelasting zou kunnen resulteren in een voordeligere regeling in het ene gewest ten opzichte van de andere gewesten. Binnen éénzelfde markt zoals in de Belgische federale staat is een groot verschil waarschijnlijk niet aanvaardbaar (*supra*). Ook het ondernemingsleven zelf zou kunnen lijden indien dergelijk fenomeen in de hand wordt gewerkt. In dezelfde context staat ook vast dat buitenlandse actoren het Belgische fiscale systeem als één geheel moeten kunnen blijven analyseren.²⁵⁶ Een Belgische versie van het

²⁵³ *Base erosion and profit shifting*: dit slaat op het verminderen van de belastbare grondslag in een jurisdictie waar de winstbelasting hoger ligt, en het verschuiven van winst naar goedkopere regionen.

²⁵⁴ U. LANDOLF, “Tax and corporate responsibility”, *International Tax Review*, 2006, 3.

²⁵⁵ <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (consultatie 2 mei 2016).

²⁵⁶ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7.

Europese *common consolidated tax base*-plan kan hiervoor volgens de Europese Commissie een oplossing bieden (*infra*).²⁵⁷

93. Praktische werkbaarheid van geregionaliseerde vennootschapsbelasting voor de onderneming. Met het oog op het bereiken van de werkbaarheid van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting ontwikkelde prof. dr. Axel Haelterman in een studie omtrent het regionaliseren van de vennootschapsbelasting²⁵⁸ twee concrete benaderingen. Indien men bevoegdheden omtrent economische vrijstellingen zou toewijzen aan de gewesten zou men dienen te werken met belastingkredieten. Op deze manier kan één aangifte volstaan. Anderzijds dient de winst van een Belgische vennootschap correct gesplitst te worden over de gewesten door middel van een verdeelsleutel (*infra*). Men leest dit best samen met het afwijzen van incentives die winstverschuiving veroorzaken. Het ontwerpen van het hierboven besproken systeem is een allesbehalve eenvoudige opgave. Ook op politiek vlak zou het een intensieve oefening zijn. De neutraliteit voor de onderneming bestaat erin dat de vennootschap bij deze evolutie weinig tot geen negatieve effecten ondergaat.²⁵⁹

3.4. Behoud van bestaande Belgische fiscale incentives

3.4.1. Voortbestaan belastingvoordelen

94. Gevolgen voor bestaande belastingvoordelen. Het voornamelijk internationaal belang van enkele belastingvoordelen voor vennootschappen valt niet te onderschatten. De maatschappelijke aandacht is vaak gevestigd op de bijzondere gunstregimes in de vennootschapsbelasting. Indien men overgaat tot het regionaliseren van de belasting (*infra*), dient men in acht te nemen dat bepaalde (of eventueel alle) bestaande belastingvoordelen onder hun huidige vorm eventueel niet meer cumuleerbaar zouden zijn met dit nieuwe

²⁵⁷ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 5-7.

²⁵⁸ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 25 p.

²⁵⁹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7-8.

systeem. Dit effect dient onderzocht te worden en men dient een remedie te zoeken. De aftrek bij definitief belaste inkomsten (DBI), de aftrek voor risicokapitaal (NIA), de aftrek voor octrooi-inkomsten en de aftrek van vorige beroepsverliezen verdienen m.i. hierbij bijzondere aandacht. Mede door deze regimes betalen enkele types vennootschappen lage werkelijke belastingen. Het behoud van deze gunstregimes is voor deze soorten vennootschappen van uitermate belang gezien de grote meerwaarde voor de Belgische economie indien de hoofdzetels van deze vennootschappen het land niet verlaten.²⁶⁰

95. Regels voor behoud van fiscale *incentives*. Men kan zich echter afvragen hoe men dergelijke “regels van behoud” afdwingbaar zou maken. Een set aan dergelijke regels zou bij een eventuele overdracht van bevoegdheden m.i. een inperking van de recentelijk toegenomen fiscale autonomie van de gewesten kunnen inhouden. Bij het ontbreken van dergelijke regels zou desalniettemin de deur openstaan voor nefaste afschaffing van het voorkomen van een deel of het geheel van deze *incentives*. M.i. zou voornamelijk de afschaffing van de aftrek voor risicokapitaal het meest waarschijnlijk doch tegelijkertijd mateloos nadelig zijn. Uiteraard kan men opperen dat dit het gevolg zou zijn van regionaal beleid als uiting van verworven fiscale autonomie. Bij fiscale materies zoals de vennootschapsbelasting is het echter uitermate belangrijk steeds het volledige plaatje te zien, waarbij “subtiele” gewestelijke wijzigingen of veranderingen m.i. kunnen resulteren in een grote impact voor de Belgische economie.

Deze hypothetische probleemstelling is allerminst zuiver theoretisch en kan geïllustreerd worden met een praktijkvoorbeeld. Bij de verschuiving naar het Vlaamse gewest van de bevoegdheden inzake het stimuleren van woonfiscaliteit binnen de personenbelasting bij de zesde staatshervorming kon men vaststellen dat het fiscaal voordeel van de enige eigen woning drastisch afnam. De zogenaamde “federale woonbonus” verdween en werd in Vlaanderen vervangen door een belastingvermindering gekoppeld aan leningen voor behoud of aankoop van de enige eigen woning.²⁶¹ Voor dergelijke leningen gesloten vanaf 1 januari 2015 nam conform het Vlaamse fiscale beleid het fiscaal voordeel sterk af. De alleenstaanden

²⁶⁰ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 1-2.

²⁶¹ Het voordeel schakelde derhalve over van een federale aftrek van de belastbare grondslag naar een gewestelijke belastingvermindering.

ervaren voornamelijk een grote vermindering van dit fiscale *incentive* met ongeveer 600 euro per aanslagjaar.²⁶² Deze illustratie bewijst dat de regionalisering van een fiscale bevoegdheid kan resulteren in het (al dan niet op termijn) afnemen of verdwijnen van een fiscaal voordeel. Bij dergelijke situatie is de belastingplichtige het rechtstreekse slachtoffer.

3.4.1.1. Toekomst van de DBI-aftrek

96. Aftrek definitief belaste inkomsten (DBI-aftrek). Het huidige wetboek inkomstenbelasting voorziet naar aanleiding van de wet van 23 oktober 1991 een aftrekregime voor inkomsten behaald uit dividenden uitgekeerd door dochtervennootschap uit reeds belaste bestanddelen.²⁶³ Dit systeem werd ingevoerd in 1962²⁶⁴ en in 1991 bijgewerkt naar aanleiding van de Europese “Moeder-Dochterrichtlijn”.²⁶⁵ De Belgische omzetting van deze richtlijn voorziet voor de vennootschap aan wie de dividenden uitgekeerd worden een aftrek van de belastbare basis ter waarde van 95% van deze dividenden. Dit alles kan slechts onder strikte voorwaarden: de moedervernootschap dient algemeen een minimumparticipatie van 10% of een participatie van ten minste 2,5 miljoen euro te hebben in haar dochtervennootschap en dient tevens deze aandelen, al dan niet *post factum* vastgesteld, reeds een jaar in haar bezit te hebben.²⁶⁶ Gezien het DBI-regime ingevoerd werd ter vermijding van economische dubbele belasting bij participatie²⁶⁷ bepaalt artikel 203 WIB92 dat de uitgekeerde dividenden afkomstig dienen te zijn van “normaal” belaste inkomsten.²⁶⁸ Daarnaast wordt de bronheffing

²⁶² J. HIMPE, “De versplinterde woonfiscaliteit na de zesde staatshervorming”, *AFT* 2015, 10; D. MUSSCHE, “Vlaamse woonbonus ingeperkt vanaf 2015”, *Fisc. Act.* 2015, 10.

²⁶³ Wet 23 oktober 1991 tot omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *BS* 15 november 1991, 25.619; Artikelen 202-205 WIB92; M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 147-148.

²⁶⁴ Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 449.

²⁶⁵ Richtl.Raad nr. 90/435, 23 juli 1990, betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling van moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *Pb.L.* 20 augustus 1990, afl. 225, 6; M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 150.

²⁶⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 150-161.

²⁶⁷ Zie ook Wetsontwerp van 11 oktober 1991 tot omzetting in het Belgisch Recht van de richtlijn van de Raad van Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling van moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *Gedr. St. Senaat* 1991-92, nr. 1784/3.

²⁶⁸ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 162.

(roerende voorheffing in de personenbelasting) bij de uitkerende vennootschap achterwege gelaten onder enkele gelijkaardige voorwaarden.²⁶⁹

97. DBI-aftrek bij regionalisering. De DBI-aftrek komt investering in België duidelijk ten goede, dubbele belasting bij wegvallen van het regime daarentegen helemaal niet. Economische dubbele belasting bij dividenduitkering zou een erg nefaste werking hebben voor groepsvennootschappen. In dat geval zou er tevens een probleem zijn met het *non bis in idem*-beginsel.²⁷⁰ De hamvraag is wat de impact op deze regeling zou zijn indien men een regionalisering invoert en eventueel de grondslag van de vennootschapsbelasting hierdoor (al dan niet deels) geregionaliseerd wordt (*infra*). Er werd reeds vermeld dat in kader van de neutraliteit voor de ondernemingswereld de internationale actoren de Belgische fiscaliteit en de aantrekkelijke regimes (waaronder de DBI-aftrek) ook in dat geval steeds als één geheel dienen te beschouwen.²⁷¹ M.i. zal een regionaliseringsmodel in elk geval een wijziging van het DBI-regime doorvoeren om aan deze muizenissen tegemoet te komen. Anderzijds zou de belastingplichtige zich kunnen beroepen op de Moeder-Dochterrichtlijn. Deze richtlijn heeft binnen de lidstaten van de EU directe werking. Hierdoor kunnen belastingplichtigen zich voor de nationale rechter rechtstreeks op deze richtlijn beroepen.²⁷² Indien derhalve het nieuwe regionaliseringsmodel niet voorziet in een aanpassing van het DBI-systeem heeft de Belgische vennootschap steeds een extra wapen achter de hand. Het huidige DBI-regime voorziet tevens conform artikel 205, §3 WIB92 een overdracht van DBI-excessen naar volgende belastbare tijdperken.²⁷³ Een regionaliseringsmodel met impact op de DBI dient te voorzien in een overgangsregeling om deze overschotten op te vangen.

²⁶⁹ *Ibid.*, 152.

²⁷⁰ Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 449.

²⁷¹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7.

²⁷² L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 28; M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 150.

²⁷³ Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 450.

3.4.1.2. Toekomst van de aftrek risicokapitaal

98. Aftrek voor risicokapitaal (NIA). De aftrek voor risicokapitaal (ook wel notionele interestaftrek genoemd) trad in werking vanaf aanslagjaar 2007²⁷⁴ en is uniek in de wereld.²⁷⁵ De artikelen 205bis tot en met 205novies WIB92 bepalen de voorwaarden en de uitwerking. Men gaat een bepaald vast percentage²⁷⁶ van het (gecorrigeerd) eigen vermogen aan aftrek toekennen aan elke²⁷⁷ vennootschap die onder de vennootschapsbelasting valt.²⁷⁸ Vooreerst stelt men op basis van de boekhouding en de jaarrekeningen het eigen vermogen van de vennootschap vast en vermindert men dit vervolgens met enkele waarden (artikel 205ter, §1 WIB92). Om misbruik te voorkomen worden nogmaals enkele bestanddelen uit dit resultaat weggenomen²⁷⁹ en volgen enkele technische correcties, die hier niet in detail worden besproken (artikel 205ter, §§2 tot en met 5 WIB92).²⁸⁰ De vennootschap heeft hierdoor recht op een aftrek ter waarde van het vaste percentage van het gecorrigeerd eigen vermogen.²⁸¹

99. Voordelen van de NIA. De NIA heeft heel wat onmiskenbare voordelen.²⁸² België wordt er fiscaal aantrekkelijker door voor buitenlandse investeringen.²⁸³ De wetgever voerde dit

²⁷⁴ Wet 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *BS* 30 juni 2005, 30.077.

²⁷⁵ X, "Notionele interest: kogel is door de kerk", *Fiscoloog* 2005, afl. 972, 4.

²⁷⁶ Dit percentage wordt vastgesteld op basis van de gemiddelde rentevoet van Belgische staatsobligaties van de maanden juli, augustus en september van het jaar voorafgaand aan het bewuste inkomstenjaar (voorlaatste jaar voorafgaand aan het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd). Voor aanslagjaren 2016 en 2017 zijn deze percentages respectievelijk 1,63% en 1,13%. Voor KMO's die voldoen aan de voorwaarden van artikel 15, §1 Wetboek Vennootschappen worden deze percentages met een halve procent verhoogd. Zie ook M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 214-215 en <http://www.bespaarbelastingen.be/algemeen/de-notionele-intrestaftrek-voor-2016-aj-2017/> (consultatie 2 mei 2016).

²⁷⁷ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 362.

²⁷⁸ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 199-202.

²⁷⁹ Voor meer informatie, zie J. VAN DYCK, "Notionele interest: twee geïdentificeerde misbruiken", *Fiscoloog* 2011, afl. 1257, 1-3.

²⁸⁰ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 202-215 en Y. VERDINGH, *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 494-505.

²⁸¹ M. DE MUNTER, "Administratie preciseert berekening aftrek voor risicokapitaal", *Fiscoloog* 2008, afl. 1137, 5-11.

²⁸² A. HAELTERMAN, *Vermogensorganisatie*, Leuven, Cursusdienst Koninklijk Vlaams Rechtsgenootschap, 2015, 10.

²⁸³ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 226; C. BOERAEVE, Y. DEWAELE, R. ROSOUX en J. SOETAERT, *De notionele interesten: van bijna 34% nominaal naar 26% of minder feitelijk tarief in de vennootschapsbelasting in België*, Meerbeek, Edipro, 2006, 17; https://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2007/ecotijdi2007n_h4.pdf (consultatie 2 mei 2016).

systeem in om hoofdzakelijk drie redenen. Vooreerst wou men tegemoetkomen aan de fiscale ongelijkheid tussen het financieren van de vennootschap met vreemd (*debt*) en eigen vermogen (*equity*). Bij financiering met vreemd vermogen (schulden) ontstaat er een recht op aftrek. Door de notionele interestaftrek stelt men dit op fictieve manier ook in voor financiering met eigen vermogen.²⁸⁴ Ten tweede is de NIA een tegemoetkoming na de Belgische veroordeling door het Europees Hof van Justitie door het verboden staatssteun-karakter van het afwijkend gunstig fiscaal regime voor (erkende) coördinatiecentra. Een eventueel vertrek van deze centra uit België zou voor de nationale economie uitermate nefast geweest zijn. De NIA is dus een belangrijke hefboom om deze centra in België te houden.²⁸⁵ Finaal wil de wetgever door dit aftreksysteem meestappen in de Europese trend van afname van belastingdruk in de *corporate tax*. Door de enkele invoering van de NIA neemt de gemiddelde belastingdruk voor gewone operationele vennootschappen reeds af naar ongeveer 26 à 27%.²⁸⁶ De NIA is dus zeer voordelig voor gezonde vennootschappen met een hoge opbrengst aangezien het de belastbare basis (vaak aanzienlijk) kan doen afnemen. De aftrek is bovendien een jaarlijks voordeel en niet een eenmalige operatie.²⁸⁷ Het aftreksysteem wil het versterken van het eigen vermogen van de kleine en middelgrote ondernemingen aanmoedigen.²⁸⁸

De MNE beoordeelt het Belgisch systeem mede op basis van deze aftrek. De Belgische vennootschap of de Belgische vaste inrichting van een buitenlandse onderneming (voor zover deze een regelmatige boekhouding voert conform de Belgische GAAP-boekhoudwetgeving) hebben een sterkere financiële positie gezien de stimulans om het eigen vermogen te spijzen. Het gaat ook winstverschuiving tegen daar men de winst meer in de Belgische onderneming houdt aangezien de vennootschapsbelasting door de aftrek minder drukt. Dit heeft als gevolg dat Belgische investering interessanter wordt. MNE's zijn door de aftrek sterker geneigd om

²⁸⁴ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 361-362.

²⁸⁵ C. BOERAEVE, Y. DEWAEL, R. ROSOUX en J. SOETAERT, *De notionele interesten: van bijna 34% nominaal naar 26% of minder feitelijk tarief in de vennootschapsbelasting in België*, Meerbeek, Edipro, 2006, 17; http://www.minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/nl/publications/bro_notional_interest.pdf (consultatie 2 mei 2016).

²⁸⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 199-201.

²⁸⁷ http://www.minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/nl/publications/bro_notional_interest.pdf (consultatie 2 mei 2016).

²⁸⁸ C. BOERAEVE, Y. DEWAEL, R. ROSOUX en J. SOETAERT, *De notionele interesten: van bijna 34% nominaal naar 26% of minder feitelijk tarief in de vennootschapsbelasting in België*, Meerbeek, Edipro, 2006, 17.

financieringsentiteiten, koopcentra, factoringmaatschappijen... van hun groep te vestigen in België.²⁸⁹

100. Wat met de NIA bij regionalisering? Uit dit alles kan men besluiten dat het verlies van de NIA nadelige gevolgen zou hebben. Het is een prominente beleidshefboom. Bij een regionalisering (*infra*) dient de NIA onder de huidige conceptuele opvatting van de vennootschapsbelasting om voornoemde redenen behouden te blijven.²⁹⁰ Daarentegen zou men voor de KMO (waarbij de NIA vaak een geringer fiscaal voordeel veroorzaakt) ook het vast tarief van de vennootschapsbelasting kunnen verlagen en tevens de NIA kunnen afschaffen. Het huidig tariefregime met de NIA dient men in die situatie best te behouden voor de grotere onderneming.²⁹¹

Dan rest nog de vraag welke overheid bevoegd zou zijn voor deze materie. Enerzijds is het aangewezen om de federale overheid bevoegd te laten aangezien een vennootschapsgroep in zijn geheel de NIA analyseert voor de globale financiering en het zodoende diens visie op de hele Belgische fiscaliteit betreft. Anderzijds zou het niet opgaan om de aftrek enkel federaal te houden indien de gewesten de belastbare basis en/of tarieven al dan niet deels bepalen. Aan de andere kant wordt de hoogte van de aftrek beïnvloed door de Belgische staatsobligaties en kadert dit aspect minder in de economische bevoegdheden van de gewesten. Naast deze standpunten is er echter ook het belangrijke politieke argument dat de NIA een gewichtige financiële hefboom is voor een overheid.²⁹²

²⁸⁹ http://www.minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/nl/publications/bro_notional_interest.pdf (consultatie 2 mei 2016).

²⁹⁰ C. BOERAEVE, Y. DEWAELE, R. ROSOUX en J. SOETAERT, *De notionele interesten: van bijna 34% nominaal naar 26% of minder feitelijk tarief in de vennootschapsbelasting in België*, Meerbeek, Edipro, 2006, 18; <http://vbo-feb.be/nl-BE/Actiedomeinen/Fiscaliteit/Vennootschapsbelasting-/Vennootschapsbelasting-nood-aan-stabiliteit-en-langetermijnvisie/> (consultatie 2 mei 2016).

²⁹¹ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 8.

²⁹² A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 11.

3.4.1.3. Toekomst van de aftrek octrooi-inkomsten

101. Werkwijze. De Belgische vennootschappen en de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die zelf octrooien ontwikkelen of octrooien verweven (of in licentie krijgen) van derden en tevens deze octrooien verder verbeteren kunnen genieten van de octrooiaftrek (artikelen 205¹ tot en met 205⁴ WIB92) ingevoerd door de programmawet van 27 april 2007²⁹³. Deze ontwikkeling of verbetering dienen ze te doen in een onderzoekscentrum dat een afdeling of een tak uitmaakt, tenzij het een KMO betreft. Een KMO heeft reeds recht op de aftrek indien het louter houder van het octrooi.²⁹⁴ Indien deze vennootschap of inrichting vergoedingen voor licenties aan derden van deze soort octrooien of gelijkaardige impliciete vergoedingen voor het zelf verkopen van goederen of aanbieden van diensten waarop de bewuste octrooien gericht ontvangt, kan deze de belastbare basis van het belastbaar tijdperk verminderen met 80% van deze vergoedingen.²⁹⁵

102. Behoud na regionalisering. Deze aftrek is een uiterst prominente gunstmaatregel voor de aangesproken vennootschappen. De werkelijke belastingdruk op inkomsten uit octrooien neemt af van 33,99% naar 6,798%.²⁹⁶ Het stimuleert bijgevolg investering in de Belgische economie en meer bepaald voor *research & development*. Innovatie en de uitbouw van onderzoekscentra in België worden sterk aangemoedigd.²⁹⁷ Indien de bevoegdheden omtrent de belastbare basis van de vennootschapsbelasting zouden worden geregionaliseerd (*infra*) is het derhalve noodzakelijk dat een gewestelijke regeling voor octrooi-aftrek wordt voorzien, uiteraard binnen diens materiële bevoegdheden. Indien de octrooi-aftrek niet valt binnen de materiële bevoegdheden van de gewesten, dient de federale wetgever het aftreksregime te vrijwaren van eventuele aantasting door de regionalisering. In ieder geval dient de overheid die uiteindelijk zou instaan voor het fiscale *incentive* rekening te houden met de specifiek toepasbare voorschriften opgelegd door het Europese recht. Elke maatregel dient bijgevolg

²⁹³ Programmawet 27 april 2007, BS 8 mei 2007, 25.153.

²⁹⁴ B. SPRINGAEL, B. VAN ASBROECK en K. VAN DE VELDEN, *Aftrek voor octrooi-inkomsten: geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, 21-27.

²⁹⁵ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 193-197; B. SPRINGAEL, B. VAN ASBROECK en K. VAN DE VELDEN, *Aftrek voor octrooi-inkomsten: geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, 43.

²⁹⁶ B. SPRINGAEL, B. VAN ASBROECK en K. VAN DE VELDEN, *Aftrek voor octrooi-inkomsten: geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, 43.

²⁹⁷ *Ibid.*, 193.

algemene toepassing te vinden en mag niet enkel gericht zijn op enkele bedrijfssectoren, dit om geen schending van de Europese staatssteunregels te veroorzaken. Daarnaast moeten de regels conformiteit met de Europese vrijheden kennen.²⁹⁸

3.4.1.4. Toekomst van de aftrek vorige beroepsverliezen

103. Behoud aftrek bij regionalisering. De Belgische vennootschapsbelasting kent het principe van de overdraagbaarheid, *carry forward*, van beroepsverliezen.²⁹⁹ Indien een vennootschap fiscale beroepsverliezen lijdt in een belastbaar tijdperk kan deze die verliezen onbeperkt overdragen naar de volgende tijdperken. Deze verliezen zijn aftrekbaar van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige die zelf de verliezen geleden heeft³⁰⁰ mits enkele uitzonderingen. Het spreekt voor zich dat een verlieslijdende vennootschap die in diens fiscale “planning” voor de toekomst verliesaftrek voorziet voor de komende jaren deze aftrek beter niet verliest. Er is in dergelijk geval namelijk sprake van *deferred tax assets*; dit is een toekomstige belastingbesparing door middel van fiscale aftrekken die in de toekomst bruikbaar zijn. Wanneer overdraagbare aftrekken vervat in die *deferred tax assets* zouden verminderen of zelfs verdwijnen kunnen er solvabiliteitsrisico’s ontstaan bij de vennootschap.³⁰¹ Indien men de vaststelling van de belastbare basis (eventueel deels) onder bevoegdheid van de gewesten plaatst (*infra*) dient ook hiermee rekening gehouden te worden.

3.4.2. Andere fiscale incentives

3.4.2.1. Dubbelbelastingverdragen

²⁹⁸ B. SPRINGAEL, B. VAN ASBROECK en K. VAN DE VELDEN, *Aftrek voor octrooi-inkomsten: geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, 101-105.

²⁹⁹ De Belgische vennootschapsbelasting kent in tegenstelling tot bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk en Nederland daarentegen geen *carry back* van beroepsverliezen. Bij een *carry back* kunnen fiscale verliezen afgetrokken worden van de inkomsten van vorige jaren. Zie M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 227; http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/verrekenen_van_verliezen/ (consultatie 2 mei 2016).

³⁰⁰ Cass. 8 juni 1936, *Pas.* 1936, I, 282.

³⁰¹ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 217 en 227-228 en 233-236.

104. Gevolgen voor dubbelbelastingverdragen. België is partij bij dubbelbelastingverdragen met 80 landen³⁰² waarvan er momenteel ongeveer 100 verdragen in werking zijn getreden. Het modelverdrag van de OESO over het sluiten van dubbelbelastingverdragen tussen twee staten³⁰³ op basis waarvan veel belastingverdragen met België worden gesloten, gaat ook over de vennootschapsbelasting.³⁰⁴ Deze verdragen dienen ter vermindering van juridische en economische dubbele belasting en komen de belastingplichtige derhalve ten goede. Ook discriminatie tussen *cross-border* transacties en nationale transacties en tussen inwonende en niet-inwonende belastingplichtigen wordt door deze verdragen uit de weg gegaan. Deze verdragen stellen ook partnerschappen in tussen de fiscale administraties van verschillende naties. Het betreffen internationale overeenkomsten. Door de primautéit van het internationale recht kan de onder het toepassingsgebied vallende belastingplichtige bij schendingen door de Belgische staat zich steeds op deze overeenkomsten beroepen.³⁰⁵

Bij elke toekomstige regionalisering mag er geen dubbele belasting of discriminatie ontstaan wegens het gevolgmatisch verdwijnen van deze dubbelbelastingverdragen. Het kan mogelijk zijn dat voor sommige materies niet meer de federale overheid zou instaan en dat nog slechts de gewesten aan bod zouden komen. De gewesten hebben echter ook bevoegdheden inzake internationale betrekkingen.³⁰⁶ De gewesten kunnen verdragen op dezelfde manier sluiten als de federale overheid doch uiteraard slechts binnen hun eigen bevoegdheden. In die zin dient men te kijken naar het onderwerp van het verdrag.³⁰⁷ M.i. zouden bij de meeste belastingverdragen zowel de federale als de gewestelijke overheden een rol spelen. Het zou voor de gewesten van belang zijn om niet af te stappen van de bescherming voor de belastingplichtige komende uit deze verdragen en dus zelf de nodige verdragen te onderhandelen. Op de eventuele overlegprocedure tussen de federale overheid, de gewestelijke overheid en de contractspartij wordt hier verder niet ingegaan.

³⁰² http://www.fiscus.fgov.be/interfzfznl/nl/international/conventions/databank_expose.htm (consultatie 2 mei 2016).

³⁰³ OESO Modelverdrag voor Belastingen naar Inkomen en Vermogen 2015 (hierna: OESO-modelverdrag).

³⁰⁴ Zie voornamelijk artikelen 1, 2 en 3 OESO-modelverdrag.

³⁰⁵ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 26.

³⁰⁶ T. DE PELSMAEKER, G. GOEDERTIER, J. GOOSSENS, Y. HAECK en J. VANDE LANOTTE, *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel I. Inleiding tot het Belgische Publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2014, 220.

³⁰⁷ S. BRACKE, G. GOEDERTIER en J. VANDE LANOTTE, *België voor beginners: wegwijs in het Belgische labrynt*, Brugge, Die Keure, 2014, 138.

3.4.2.2. Rulingdienst

105. Fiscale rulings. De federale rulingdienst (Dienst Voorafgaandelijke Beslissingen) werd opgericht in 2004³⁰⁸. Deze instelling behandelt aanvragen omtrent de toepassing en invulling van fiscale wetgeving nog voor deze toepassingen uitwerking hebben. Een beslissing die niet strookt met de wetgeving is onmogelijk. Elke beslissing is bindend voor de volledige fiscale ambtenarij. De rulingdienst kan een grote meerwaarde betekenen voor de belastingplichtige die rechtszekerheid wenst in een fiscaal landschap gekenmerkt door ingewikkelde en vaak eerder dubbelzinnige regels.³⁰⁹ Zo komen in het kader van de vennootschapsbelasting regelmatig belangrijke rulings tot stand die nuttig kunnen zijn voor elke andere vennootschap.³¹⁰ België staat internationaal bekend voor het voordelig karakter van de flexibele rulings.³¹¹

Op Vlaams niveau bestaat sinds kort een vergelijkbare instelling. Artikel 33 van het Reparatiedecreet van de Vlaamse Codex Fiscaliteit³¹² voert een Vlaamse rulingcommissie in. Deze nieuwe rulingdienst werkt op een sterk gelijkaardige manier als zijn federale collega, met uitzondering dat de Vlaamse rulingdienst een onderdeel is van VLABEL, de Vlaamse fiscale administratie, en dus niet autonoom handelt.³¹³ Indien de regionalisering doorgevoerd wordt bestaat er alvast een Vlaamse rulingdienst die door zijn gelijkaardige werkwijze evenzeer een meerwaarde kan zijn. Dit dient gewaarborgd te worden al zou het aangewezen zijn deze dienst meer autonomie te geven.

³⁰⁸ Art. 1 KB 13 augustus 2004 houdende oprichting van de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken bij de Federale Overheidsdienst Financiën, *BS* 18 augustus 2004, 62.137.

³⁰⁹ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 32-33.

³¹⁰ Zie bijvoorbeeld inzake de verkoop van een "familiale" holdingvennootschap, A. HAELTERMAN, *Vermogensorganisatie*, Leuven, Cursusdienst Koninklijk Vlaams Rechtsgenootschap, 2015, 13-14.

³¹¹ http://www.minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/nl/publications/bro_notional_interest.pdf (consultatie 2 mei 2016).

³¹² Decreet 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015, 52.651.

³¹³ E. SPRUYT, *De integratie van de Vlaamse registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit: algemeen kader*, s.l., 2015, 15-16.

3.5. Vergelijking met de financiële bevoegdheidsverdeling in de Verenigde Staten van Amerika

106. Nut van vergelijking met de Verenigde Staten van Amerika. Dit onderdeel werpt een blik naar een ander federale stelsel: de Verenigde Staten van Amerika. Dergelijke vergelijking kan nuttig zijn om de verschillende modellen van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting en vooral de werkbaarheid ervan (*infra*) te onderzoeken. De lezer dient bij vergelijking met andere federale staten steeds alert te blijven. Elke federale staat heeft specifieke eigenheden. De opbouw van zowel de Belgische staat als van de Verenigde Staten van Amerika is uniek, het vindt tevens zijn oorsprong in de socio-culturele eigenheden van het land en de deelgebieden. De verdeling van bevoegdheden is tevens afhankelijk van historische ontwikkelingen en politieke context. Het gewest- en gemeenschapsmodel is eerder eigen in zijn soort. Daarnaast is de aard van het federalisme ook belangrijk. Het gros van de federale staten zijn “centripetaal” gegroeid; onafhankelijke staten beslissen om een deel van hun belangen te centraliseren in één staatkundig geheel. Meestal behouden de deelgebieden de residuaire bevoegdheden en wijst men enkele bevoegdheden expliciet toe aan de overkoepelende federale mogendheid. De Verenigde Staten van Amerika en Zwitserland zijn hiervan goede voorbeelden. Ook de Europese Unie zou volgens bepaalde rechtsleer onder deze categorie kunnen vallen. België, Oostenrijk, Duitsland of Spanje behoren anderzijds tot de zogenaamde “centrifugale” federale staten.³¹⁴ In dit model neemt de autonomie van de deelgebieden normaliter steeds meer toe en nemen de bevoegdheden van de staat af.³¹⁵

107. De Verenigde Staten van Amerika: algemeen. Aangezien de Verenigde Staten van Amerika een federale staat is met vijftig deelstaten³¹⁶ gaat al snel de vraag op hoe men de verschillende entiteiten financiert. Zowel de federale als de deelstatelijke overheden hebben fiscale bevoegdheden. In deze onderafdeling volgt een kort overzicht van de evolutie van de financiële bevoegdheidsverdeling. Na een korte historiek van deze financiële bevoegdheden

³¹⁴ P. CATTOIR (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, 49.

³¹⁵ A. ALEN en K. MUYLLE, *Compendium van het Belgisch staatsrecht: Syllabusuitgave*, Mechelen, Kluwer, 2012, 2-3.

³¹⁶ Voor een overzicht van alle deelstaten en enkele basiskenmerken per deelstaat, zie <http://www.50states.com> (consultatie 2 mei 2016).

volgt een bondig overzicht van de huidige verdeling. Op bepaalde plaatsen worden vertalingen van Amerikaanse juridische termen gebruikt. Deze vertalingen trachten de juridische realiteit zo goed mogelijk te weerspiegelen en strekken tot een beter verstaan van de vergelijkende aspecten. In deze verhandeling is echter geen plaats voor uitgebreide definiëring van Amerikaanse doctrine of diepgaande fiscaalrechtelijke uiteenzettingen.

3.5.1. Historiek van de bevoegdheidsverdeling

108. Federale fiscale bevoegdheden. De Amerikaanse Grondwet³¹⁷ wijst in het algemeen de residuaire bevoegdheden toe aan de deelstaten en enkele toegewezen bevoegdheden³¹⁸ aan de federale overheid.³¹⁹ De federale overheid beschikt van oudsher theoretisch over enkele fiscale bevoegdheden: “...Congress³²⁰ shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises...” (artikel I, section 8 van de Amerikaanse Grondwet).³²¹ Deze bevoegdheden stelden tot 1913 echter niet veel voor daar de rechtspraak van de *Supreme Court of the United States* van 1895 bepaalde dat federale belastingen “uniform” dienden te zijn over de hele Verenigde Staten. Ze dienden dus proportioneel te zijn afhankelijk van de hoeveelheid inwoners per lidstaat.³²² Na een uitgebreide redenering, gebaseerd op was het besluit van deze rechtspraak dat de federale overheid geen belastingen mocht heffen op individuele inkomsten.³²³ Andere rechtspraak van 1911, voor een zaak hangende bij de

³¹⁷ Een volledige tekst van de Amerikaanse Grondwet is terug te vinden op http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm (consultatie 2 mei 2016).

³¹⁸ Enkele voorbeelden van deze toegewezen bevoegdheden zijn internationale handel, oorlogsvoering... Zie artikel I, section 8 van de Amerikaanse Grondwet.

³¹⁹ F. JUDSON, *A Treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in the United States*, Saint Louis, The F. H. Thomas Law Book Co., 1903, 3.

³²⁰ Met “Congress” wordt hier de federale wetgever (gezeteld in Washington D.C.) bedoeld.

³²¹ Zo hief de federale overheid na de Amerikaanse Burgeroorlog tot 1872 door middel van de zogenaamde *Civil War tax* een relatief beperkte belasting op inkomen. De politieke kringen tolereerden deze belasting gezien het feit dat deze federale directe belasting werd gepercipieerd als een *emergency measure* ten gevolge van de burgeroorlog. Zie G. BLAKEY en R. BLAKEY, *The Federal Income Tax*, New York City, Longmans, Green and Co., 1940, 2-8; E. JENSEN, *The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution*, Westport, Greenwood Publishing Group, 2005, 51.

³²² F. JUDSON, *A Treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in the United States*, Saint Louis, The F. H. Thomas Law Book Co., 1903, 654; <http://www.britannica.com/event/Pollock-v-Farmers-Loan-and-Trust-Company>.

³²³ Deze rechtspraak ligt hoofdzakelijk vervat in het arrest *Pollack v. Farmers' Loan & Trust Co.* 1895 (158 U.S. 601). Zie D. CURRIE, *The Constitution in the Supreme Court: The Second Century, 1888-1986, Volume 2*, Chicago, University of Chicago Press, 1994, 24-25; E. JENSEN, *The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution*, Westport, Greenwood Publishing Group, 2005, 45-49; J. VILE, *Encyclopedia of Constitutional Amendments, Proposed Amendments, and Amending Issues, 1789-2015, 4th Edition*, Santa Barbara, ABC-CLIO, 2015, 353.

Supreme Court van in 1909, bepaalde daarnaast dat de federale *corporate income tax* (grotendeels te vergelijken met de Belgische vennootschapsbelasting) dan weer niet onderworpen was aan de voorwaarde van uniformiteit en bijgevolg wel grondwettelijk was.³²⁴ De rechtspraak van 1895 (en impliciet ook die van 1911) werd enkele jaren later vervangen door *The Sixteenth Amendment* bij de Amerikaanse Grondwet van 1913 bepaalde dat de federale wetgever toch bij machte is om inkomstenbelastingen te heffen.³²⁵ Sinds dat jaar zijn de inkomstenbelastingen de hoofdzakelijke bron van inkomsten voor de federale overheid.³²⁶

109. Deelstatelijke fiscale bevoegdheden. De Amerikaanse deelstaten (en lokale besturen) hebben in tegenstelling tot de federale overheid reeds sinds 1787 fiscale bevoegdheden. Deze bevoegdheden zijn echter niet onbeperkt daar rekening dient gehouden te worden met enkele regels uit de federale Grondwet, meer bepaald met “*the Due Process Clauses*” (vervat in zowel *the Fifth* en *Fourteenth Amendment* bij de federale Grondwet) of “*the Commerce Clause*” (Artikel I, section 8, derde lid federale Grondwet). *The Due Process Clauses* bepalen dat er een verband dient te bestaan tussen het bestuur dat wil belasten en het belastbare feit of de belastingplichtige. *The Commerce Clause* bepaalt aan de andere kant dat het gedrag van de deelstaten niet mag resulteren in een storing van interstatelijke of internationale handel aangezien dergelijke handel onder bevoegdheid van de federale overheid werd geplaatst.^{327,328}

³²⁴ Arrest *Flint v. Stone Tracey Co.* 1911 (220 U.S. 107).

³²⁵ *The Sixteenth Amendment* bepaalt als volgt: “*The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration*”. Dit wordt aanzien als een echte ommekeer van de rechtspraak van 1895. Zie: B. DUIGNAN, *The U.S. Constitution and Constitutional Law*, New York City, Britannica Educational Publishing in association with Rosen Educational Services, 2013, 70-72; http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm (consultatie 2 mei 2016).

³²⁶ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 1.1 en 2.1; J. BANKMAN, T. GRIFFITH en K. PRATT, *Federal Income Tax: Examples & Explanations*, New York City, Aspen Publishers Online, 2008, 1; H. BLACK, *A Treatise on the Law of Income Taxation Under Federal and State Laws*, Kansas City, Vernon Law Book Company, 1913, 9-11; G. BLAKEY en R. BLAKEY, *The Federal Income Tax*, New York City, Longmans, Green and Co., 1940, 64-68.

³²⁷ Deze *Commerce Clause* kan m.i. in grote lijnen vergeleken worden met de Belgische en Europese principes van EMU en de regels van vrij verkeer.

³²⁸ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 1.1-1.2.

3.5.2. Algemene fiscale bevoegdheidsverdeling

110. Federale belastingen. De federale overheid belast mede inkomsten van natuurlijke personen (personenbelasting), *corporations* (bedrijven)³²⁹, *trusts* en *estates* (onroerend goed). Inkomsten van enkele *partnerships* (vennootschappen) of bepaalde *limited liability companies* (rechtspersonen met beperkte aansprakelijkheid) worden vaak belast op fiscaal transparante wijze veeleer dan op niveau van de entiteit zelf. Daarnaast worden loon en werkloosheidsuitkeringen ook beperkt belast op federaal niveau. Op bepaalde producten, productieprocessen, verkopen... heft de federale overheid tevens *excise taxes* (accijnzen). Er is ook een federale *transfer tax* (belasting op overdracht), waarbij schenkingen en erfovergangen worden belast.³³⁰

111. Deelstatelijke belastingen. Naast de federale overheid hebben ook de deelstaten de mogelijkheid om belastingen op rechtspersonen of vennootschappen te heffen (*infra*). Er kunnen tevens deelstatelijke “personenbelastingen” bestaan. Of de deelstaten individuele inkomstenbelastingen heffen (los van de federale belastingen) en welke deze belastingen uiteindelijk zijn, is sterk afhankelijk van *state* tot *state*.³³¹ De meeste deelstaten heffen zowel belasting op inkomen van natuurlijke personen als van *corporations*.³³² Belangrijk hier is het toepassingsgebied van de deelstatelijke personenbelastingen. De belastingplichtigen voor deze belastingen zijn meestal de natuurlijke personen die tijdens het belastbaar tijdperk gedurende een voldoende lange periode een permanente woonst hebben en verblijven in een bepaalde deelstaat. Dit zijn de deelstatelijke *residency criteria*. De bewuste deelstaat belast de *resident* belastingplichtigen dan op hun inkomen van zowel binnen als buiten deze

³²⁹ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 2.1.

³³⁰ *Ibid.*, 1.2-1.4.

³³¹ Zo heft bijvoorbeeld de staat California deelstatelijke inkomstenbelastingen los van de federale inkomstenbelasting. Zie K. WRIGHT, *Californian Income Tax Manual (2008)*, Chicago, CCH, 2008, 95-97. Onder andere de staat Texas heft daarentegen geen inkomstenbelasting (met uitzondering van een *franchise tax* op bepaalde *corporations* vanaf 2007-2008). De *Texas Constitution* staat namelijk sterk afkerig tegenover het heffen van deelstatelijke individuele inkomstenbelasting. Zie R. KRAEMER, C. NEWELL en D. PRINDLE, *Essentials of Texas Politics, Tenth Edition*, Belmont CA, Thomson Higher Education, 2008, 257-258. Verder heffen de deelstaten Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Washington en Wyoming tevens in principe geen deelstatelijke inkomstenbelastingen, zie <http://www.bankrate.com/finance/taxes/state-with-no-income-tax-better-or-worse-1.aspx> (consultatie 2 mei 2016).

³³² J. ARONSON en J. HILLEY, *Financing State and Local Governments*, Washington D.C., The Brookings Institution, 1986, 103.

deelstaat. Indien de belastingplichtige niet voldoet aan de *residency criteria* belast de bewuste deelstaat enkel de belastbare feiten die zich voordeden op eigen grondgebied. Wanneer het echter niet duidelijk is welk inkomen waar werd gegenereerd kan men gebruik maken van een *apportionment formula*. Deze formule legt aan de hand van enkele variabelen³³³ op forfaitaire wijze een verhouding vast die bepaalt hoeveel inkomen waar dient belast te worden. Indien er toch nog sprake zou zijn van dubbele belasting omdat bijvoorbeeld de *resident state* en de *non-resident state* hetzelfde inkomen belasten kan een belastingkrediet worden toegestaan in de *resident state*.

De deelstaten kunnen tevens belastingen heffen op erfovergang (*inheritance tax*)³³⁴ of inkomsten uit onroerende goederen (*estate tax*). Ook hier heeft men regels uitgewerkt voor interstatelijke fiscaliteit. De meeste deelstaten heffen slechts belastingen op de overgang van goederen van *non-resident* overleden personen als deze goederen gelegen zijn in hun eigen staat. Om na te gaan of een persoon *resident* is in een bepaalde staat past men verschillende criteria zoals hoofdzakelijke verblijfplaats, tijd verbleven in verschillende onroerende goederen binnen en buiten de staat, plaats waar de persoon stemt... Indien het resultaat toch dubbele belasting zou zijn kan dit opgelost worden via belastingkredieten.

Aangezien de federale overheid geen belasting heft gelijkend op de Belgische belasting over toegevoegde waarde worden heffingen op aankoop en consumptie hoofdzakelijk overgelaten aan de deelstaten (*sales and use taxes*). Voor het overige hebben de deelstaten recht om tevens andere belastingen te heffen zoals bijvoorbeeld belasting op inverkeerstelling.³³⁵

3.5.3. Bevoegdheidsverdeling met betrekking tot de *coporate income tax*

112. Gelaagde *corporate income tax*. De Verenigde Staten van Amerika kent een gelaagde *corporate income tax (supra)*: zowel de federale overheid als de deelstatelijke overheid

³³³ Deze variabelen zijn bijvoorbeeld loon, huur, verkopen...

³³⁴ Hier dient een kanttekening te worden gemaakt. In België valt de erfbelasting op het eerste zicht ook onder de gewestelijke fiscale bevoegdheden, maar dit slechts als "oneigenlijke belasting". De belastbare grondslag is met name nog steeds vastgelegd in federale wetgeving. In de Verenigde Staten hebben de deelstaten met betrekking tot de *inheritance tax* tevens bevoegdheden inzake de belastbare grondslag.

³³⁵ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 1.4-1.6.

hebben eigen autonome bevoegdheden met betrekking tot deze belasting. De deelstaten genieten dus fiscale autonomie. Dit systeem is gegroeid vanuit de idee dat men de residuaire (fiscale) bevoegdheden toebedeelt aan de deelstaten en een bevoegdheid van heffen van belastingen toewijst aan de federale overheid conform de rechtspraak van 1909 en *The Sixteenth Amendment* van 1913 (*supra*). Beide niveaus hebben bevoegdheid met betrekking tot de belastbare grondslag, de tarieven, de vrijstellingen, de procedures... Het gevolg hiervan is dat Amerikaanse bedrijven³³⁶ rekening moeten houden met volgende factoren. Enerzijds betalen zij federale “vennootschapsbelasting” en anderzijds dragen zij tevens deelstatelijke heffingen. Daarenboven zijn er overkoepelende regels om te bepalen wat de “resident state” inzake de vennootschapsbelasting is, waarbij men ook vastlegt hoe men dubbele belasting kan voorkomen (*infra*).

113. Federale corporate “double” tax. De federale overheid heft belasting op inkomen van rechtspersonen en vennootschappen sinds de rechtspraak van 1909 (*supra*) en *The Sixteenth Amendment* van 1913. De inkomsten uit de federale *corporate income tax* voor het kalenderjaar 2016 worden geschat op gemiddeld 342 miljard Amerikaanse dollar terwijl de totale inkomsten van de *individual income tax* geraamd zijn op gemiddeld 1.478 miljard Amerikaanse dollar.³³⁷ Het belang van deze belasting is dus niet te onderschatten. De belastingplichtigen van deze heffingen zijn hoofdzakelijk de vennootschappen of rechtspersonen gevestigd in de Verenigde Staten die binnen of buiten de Verenigde Staten inkomsten genereren.³³⁸ Er is sprake van een zogenaamde *double tax*: men heft belasting eerst op niveau van de entiteit en daarna op niveau van de *shareholders* wanneer winsten worden uitgekeerd. Deze uitkering is niet aftrekbaar in hoofde van de vennootschap waardoor er telkenmale sprake is van dubbele belasting.^{339,340}

³³⁶ In deze verhandeling wordt niet verder ingegaan op buitenlandse bedrijven die ondernemen in de Verenigde Staten van Amerika.

³³⁷ <http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/displayafact.cfm?Docid=203> (consultatie 2 mei 2016).

³³⁸ Gezien de beperkte opzet van deze verhandeling wordt op dit punt niet verder ingegaan.

³³⁹ Als “compensatie” voor deze dubbele belasting staat de federale wetgever een principiële vrijstelling van belasting op onverdeelde winst toe. Voornoemde dubbele belasting en vrijstelling resulteren in de praktijk echter niet in een blokkering van winst in de vennootschap.

³⁴⁰ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 2.1-2.3; M. GUGLIELMO (ed.), *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2012, 995; D. SHAVIRO, *Decoding the U.S. Corporate Tax*, Washington D.C., The Urban Institute Press, 2009, 77.

114. Deelstatelijke *corporate income tax* of *franchise tax*. Het inkomen van rechtspersonen (en vennootschappen) wordt vaak ook belast op niveau van de deelstaten. Deze belastingen noemt men de (deelstatelijke) *corporate income tax* of *franchise tax*. De meeste deelstaten belasten zowel bedrijven gevestigd op hun grondgebied als bedrijven daarbuiten gevestigd. In dat laatste geval is er slechts belasting op het inkomen toe te wijzen aan hun grondgebied. Om als bedrijf binnen een deelstaat die niet de staat van vestiging is inkomen te genereren dient dat bedrijf op die plaats een productiecentrum, kantoorcomplex of dergelijke te hebben. Het feit dat het bedrijf op die plaats lonen uitbetaalt kan ook een indicatie van belastbaarheid betekenen. Om belastbaar te zijn in de staat die niet de staat van vestiging is wordt niet vereist dat ginds echt winst wordt behaald. Het is tevens mogelijk dat de werknemers in die staat belangrijke bijdragen tot verkopen in andere staten leveren.³⁴¹

De belastbare grondslag van de heffing op inkomsten van vennootschappen of rechtspersonen gebeurt verschillend van deelstaat tot deelstaat. Enkele deelstaten hanteren een koppeling met het federale belastbare resultaat. De deelstaat past dan dit resultaat aan om het deelstatelijke belastbare inkomen te bekomen. De overige deelstaten gebruiken andere criteria (of een combinatie van die criteria) om de belastbare grondslag te bepalen zoals bruto-inkomen, investeringen, kapitaal of dergelijke welke werd behaald in die deelstaat. Het is daarbij opmerkelijk dat veel deelstaten belasting heffen gebaseerd op kapitaal waarbij de voorwaarde niet het genereren van enig inkomen is. Deze “minimumbelasting” kan derhalve ook voorkomen indien het bedrijf geen winst maakt of zelfs verlies lijdt.³⁴²

Aangezien zowel de federale overheid als verschillende deelstaten bevoegd kunnen zijn om hetzelfde bedrijf te belasten op diens inkomen kan er al snel een probleem van dubbele belasting ontstaan. Dergelijk fenomeen dient men best te vermijden (*supra* en *infra*). Vaak

³⁴¹ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 1.4.

³⁴² De federale overheid publiceerde in 1957 de UDITPA-richtlijnen (*infra*). De deelstaten kunnen deze richtlijnen gebruiken om bedrijfswinst te verdelen over deelstaten (*infra*) maar ook om de bedrijfswinst af te zonderen van inkomsten komende uit een andere bron. Zie J. HEALEY en M. SCHADEWALD, *Multistate Corporate Tax Course*, Chicago, CCH, 2008, 6-9.

wordt hiervoor ook een *apportionment formula*³⁴³ gebruikt. Niet alle deelstaten gebruiken echter dezelfde methode voor het alloceren van winst, waardoor er opnieuw risico's van dubbele belasting ontstaan.³⁴⁴ Om deze reden ontstond een "gewoonte" waarbij de deelstaten meestal gebruik maken van (een vorm van) de *apportionment formula*, meestal opgebouwd uit drie factoren: ontvangsten, eigendom en uitbetaalde loon.³⁴⁵ De waarde van deze drie factoren gaat men dan afwegen tegenover de totale waardes op nationaal of internationaal niveau.³⁴⁶

3.5.4. Conclusie van de vergelijking

115. Deelstatelijke fiscale autonomie. De fiscale bevoegdheidspolitiek in de Verenigde Staten met betrekking tot de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in het bijzonder kan fungeren als inspiratie voor een toekomstige vernieuwde Belgische regionalisering. Net zoals de Amerikaanse deelstaten, zouden de Belgische gewesten over meer fiscale autonomie kunnen beschikken (*supra*). Deze uitbreiding zou kunnen gepaard gaan met de uitvoering van het artikel 35 GW, waardoor de gewesten (en al dan niet de gemeenschappen) zouden kunnen beschikken over de residuaire fiscale bevoegdheden of een deel van de niet-toegewezen fiscale bevoegdheden. Men zou m.i. hierbij kunnen opereren dat in tegenstelling tot het federale regime van de Verenigde Staten, de residuaire fiscale bevoegdheden nog steeds niet liggen bij de Belgische gewesten gezien de visie om fiscale concurrentie tussen de gewesten

³⁴³ Een toegankelijke uiteenzetting over de Amerikaanse *apportionment formula* kan men vinden in J. HEALEY en M. SCHADEWALD, *Multistate Corporate Tax Course*, Chicago, CCH, 2008, 10-15.

³⁴⁴ Voor het verdelen van winst van een *corporation* worden door de Amerikaanse deelstaten hoofdzakelijk drie methoden gebruikt, voornamelijk de *apportionment formula* maar ook de *specific allocation*-methode en de *seperate accounting*-principes. Vaak hanteren de deelstaten een methode die een combinatie van deze systemen inhoudt. Zo gaat men bij de *specific allocation*-methode een gedeelte van het inkomen van de *corporation* uitsluitend toewijzen aan één deelstaat. Deze methode gaat vaak hand in hand met de *apportionment formula* en wordt gebruikt door zeer veel deelstaten. De *seperate accounting*-principes delen de *corporation* op in verschillende "deel-entiteiten" en wijzen dan de afzonderlijke elementen toe aan verschillende deelstaten. Deze methode is in de praktijk minder bruikbaar. De *specific allocation*-methode en de *seperate accounting*-principes worden in deze verhandeling niet verder behandeld. Door het hanteren van verschillende methoden kan dubbele belasting ontstaan. Bepaalde deelstaten passen hun methode namelijk toe op een manier die resulteert in een maximale toewijzing van winst in eigen voordeel. De toepassing van een uniforme *apportionment formula* kan derhalve zeer nuttig zijn. Zie J. ARONSON en J. HILLEY, *Financing State and Local Governments*, Washington D.C., The Brookings Institution, 1986, 105-107.

³⁴⁵ Deze *formula* komt voor in de *Uniform Division of Income for Tax Purposes Act* (UDITPA). Zie J. ARONSON en J. HILLEY, *Financing State and Local Governments*, Washington D.C., The Brookings Institution, 1986, 106; J. HEALEY en M. SCHADEWALD, *Multistate Corporate Tax Course*, Chicago, CCH, 2008, 6-15.

³⁴⁶ H. ABRAMS en R. DOERNBERG, *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 1.5.

te vermijden en om de andere fundamenteën van regionalisering (*supra*) te kunnen naleven. Een volledige vrijlating van de gewesten zou eventueel kunnen resulteren in een minder consequente naleving van de basisprincipes, al is dit slechts de mening van deze auteur.³⁴⁷

116. Geregionaliseerde vennootschapsbelasting (*corporate income tax*). Een eerste vaststelling bij de bespreking van de geregionaliseerde *corporate income tax* betreft het gelaagd en eerder omslachtig fiscaal regime waarmee de belastingplichtige in de Verenigde Staten dient rekening te houden (*supra*). Aangezien een vereenvoudiging van de fiscaliteit bij een verder Belgische regionalisering m.i. niet meteen aan de orde zou zijn, zullen de wetgever en de administratie toch steeds dienen te streven naar neutraliteit voor de belastingplichtige (*supra*).

In het Amerikaanse regime hebben zowel de federale als de deelstatelijke overheden autonome bevoegdheden met betrekking tot onder meer de belastbare grondslag en de tarieven van de *corporate income tax*. Alhoewel de geesten van het Amerikaanse en Belgische federale regime sterk verschillen (*supra*), blijft de afgelopen vergelijking relevant. In ieder geval kan het voorgaande bewijzen dat een regionalisering van de vennootschapsbelasting niet ondenkbaar is. In de hierna besproken modellen van regionalisering van vennootschapsbelasting worden dergelijke verdelingen op Belgisch vlak tevens besproken. Voornamelijk de gedeeltelijke regionalisering van de belastbare grondslag kan m.i. fungeren als illustratie van een perspectief op slagen van dit theoretisch onderzoek. Over het algemeen zou men een voorbeeld kunnen nemen aan de Amerikaanse bevoegdheidsverdeling met betrekking tot enkele “oneigenlijke gewestbelastingen”. Zo zou het m.i. opportuun kunnen zijn om te streven naar integrale bevoegdheidspakketten en bij onder meer de erfbelasting of

³⁴⁷ Hier kan men m.i. echter snel vervallen in een cirkelredenering, daar men van mening kan zijn dat het gebrek aan uitvoering van artikel 35 GW net ervoor zorgt dat de fundamenteën van regionalisering moeilijker kunnen nageleefd worden. De gewesten beschikken door de manier van toewijzing van fiscale bevoegdheden namelijk over een vaak “onvolledig of onduidelijk” bevoegdheidscontentieux waardoor het beleid en de gewestelijke wetgeving niet steeds in de lijn van de basisregels van verhouding tussen de Belgische entiteiten kan liggen. Een activering van artikel 35 GW kan in theorie dit probleem oplossen. De analyse van deze uitspraak verdient een masterscriptie op zich. Hier schuilt net de cirkelredenering daar het gebrek aan uitvoering van artikel 35 GW kan resulteren in een moeilijkere naleving van deze basisprincipes, terwijl de noodzaak om de basisprincipes na te leven er net voor kan zorgen dat artikel 35 GW niet kan uitgevoerd worden daar de uitvoering van artikel 35 GW bijvoorbeeld grotere deloyale concurrentie kan doen ontstaan. Het staat de lezer volledig vrij deze uitspraak al dan niet te ondersteunen, deze verhandeling haalt enkel beide argumenten aan.

registratierechten de gewesten tevens bevoegdheden te geven inzake de belastbare grondslag.

In het hierna voorkomend onderdeel over modellen van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting wordt melding gemaakt van een problematiek in verband met het lokaliseren van de (intergewestelijke) belastingplichtige in het gewest. In de Verenigde Staten zijn voor de bevoegdheidsverdeling regels ontwikkeld om de “resident state” te bepalen. In België zou de wetgever zeker niet blind mogen zijn voor deze complicatie. Dergelijke problematiek zou men kunnen oplossen aan de hand van de bestaande regels die gelden voor de lokalisering van winst³⁴⁸, maar zou men tevens kunnen remediëren door het invoeren van een stelsel lijkend op het Europese CCCTB-regime (*infra*). De Amerikaanse interstatelijke lokalisatieproblematiek en de mogelijke oplossingen die men ervoor heeft ontwikkeld kunnen een belangrijke inspiratie vormen voor een Belgische geregionaliseerde vennootschapsbelasting.

3.6. Modellen voor regionalisering van de Belgische vennootschapsbelasting

117. Overzicht. In deze onderafdeling worden enkele concrete modellen voor de regionalisering van de vennootschapsbelasting als onderdeel van het *capitum selectum* besproken. De hoeveelheid bevoegdheden waarover de gewesten kunnen beschikken varieert naargelang het model. Deze modellen betreffen hoofdzakelijk bevoegdheden met betrekking tot de opbrengst van de vennootschapsbelasting, de vaststelling van het belastbaar inkomen en de vaststelling van het tarief. Om aan de Europese vereisten te voldoen (*supra*) dienen de gewesten in ieder geval te beschikken over bevoegdheden in verband met de opbrengst.³⁴⁹ Los van welk model men volgt, is het van belang de winst van een interregionale vennootschap te verdelen per gewest.

³⁴⁸ M.i. zou dit niet de beste oplossing zijn, aangezien de toename van complexiteit van deze regels niet mag onderschat worden.

³⁴⁹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 8-9.

3.6.1. Winstverdelingsmodel

118. Het model. Een toekomstige staatshervorming zou de vennootschapsbelasting kunnen regionaliseren door een loutere verdeling van de opbrengst van een globale, federale vennootschapsbelasting. Dit is een winstverdelingsmodel dat speelt op niveau van de onderneming en op niveau van de relatie tussen de gewesten en de federale staat. Voor ondernemingen die zich situeren in meerdere gewesten dienen diens inkomsten verdeeld te worden over de regio's (micro-economisch). Dit is vooral van belang indien het winstverdelingsmodel gecumuleerd voorkomt met andere regionaliseringsmodellen. De uiteindelijke federale opbrengst van de belasting kan men ook verdelen over de gewesten door middel van de verdeelsleutel (macro-economisch).³⁵⁰

119. Verdeelsleutel. Onder het huidige systeem van de vennootschapsbelasting betaalt een vennootschap belasting aan de federale staat. In veel omstandigheden genereert een vennootschap inkomsten in het buitenland. De verdeling van de belastingrechten tussen staten in dat geval wordt hier niet besproken. Indien een regionalisering wordt doorgevoerd moeten de onderhandelaars een blik werpen naar een winstverdelingsregeling tussen de gewesten voor "intergewestelijke", interregionale vennootschappen. Hier kunnen de winstverdelingsregels van de internationale fiscaliteit inspiratie bieden.

Een winstverdelingsleutel is niet enkel handig om de winst te verdelen over gebieden, het is tevens een instrument om dubbele belasting of dubbele niet-belasting op te heffen. De winstverdeling kan op allerhande wijzen uitgevoerd worden. Er zijn voldoende voorbeelden van internationale winstverdeling voorhanden.³⁵¹ De toepassing van de Europese CCCTB-principes (i.e. een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting) is m.i. een uitermate handig instrument om op Belgisch niveau de ondernemingswinst maar ook de opbrengst van de vennootschapsbelasting te verdelen. Het CCCTB-voorstel wordt hierna meer in detail besproken om daarna de link te kunnen leggen met eventuele toekomstige regionaliseringsmodellen gebaseerd op winstverdeling, zodoende

³⁵⁰ *Ibid.*, 7-8.

³⁵¹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7-8.

om deze beter te kunnen verstaan. De algemene teneur van het CCCTB-voorstel is grotendeels gelijklopend met enkele voorstellen geopperd door prof. dr. A. Haelterman in diens studie (*supra*). Het winstverdelingsmodel wordt echter besproken vanuit het m.i. meer genuanceerde commissievoorstel.

3.6.1.1. Common consolidated corporate tax base

120. Inleiding: gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting of *common consolidated corporate tax base* (CCCTB). In 2001 besloot de Europese Commissie om beleid te voeren over deze vernieuwende Europese heffingsgrondslag.³⁵² Het CCCTB-plan van de Europese Commissie werd uitgewerkt om tegemoet te komen aan enkele specifieke problemen in verband met het belasten van de MNE actief binnen de Europese Unie. De commissie goot dit plan in maart 2011 in een voorstel voor een nieuwe Europese richtlijn³⁵³; tot op heden is deze regelgeving echter nog *de lege ferenda*. De CCCTB-regels dienen te werken aan enkele fundamentele fiscale knelpunten die de groei binnen de Europese interne markt raken en die deze markt op extern vlak onaantrekkelijk maken. Binnen de EU zijn de regelgevingen van de lidstaten over de inkomstenbelasting niet geharmoniseerd of slechts uitermate beperkt op elkaar afgestemd. Dubbele of excessieve belastingen kunnen hiervan het gevolg zijn. Dit strookt niet met de beleidsprioriteiten van de Europese Unie voor de stimulans van de groei.³⁵⁴ Studies wijzen uit dat CCCTB verschillende *disincentives* voor investering in de EU kan opheffen. Het is van groot belang om hindernissen voor de interne markt te overwinnen en KMO's toe te laten uit te breiden. CCCTB creëert een gemeenschappelijke heffingsgrondslag, namelijk een *common tax base*, maar het harmoniseert daarentegen de nationale belastingssystemen niet. De lidstaten blijven hun eigen tarieven toepassen. CCCTB komt niet tussen bij de uiteindelijke berekening van de belasting maar wel bij de berekening van de belastbare grondslag (heffingsgrondslag) als een soort facultatief en parallel zijspoor. De commissie opteert hiervoor aangezien de EU voorstander

³⁵² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb (consultatie 2 mei 2016)

³⁵³ Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende een Gemeenschappelijke Geconsolideerde Heffingsgrondslag voor de Vennootschapsbelasting, 16 maart 2011, COM(2011) 121/4 (hierna: CCCTB-voorstel).

³⁵⁴ Zie de principes vervat in Europe 2020, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF> (consultatie 2 mei 2016).

van een bepaalde mate van *tax competition* is. Gezonde fiscale concurrentie tussen lidstaten bevordert de transparantie van fiscale regelingen en zorgt ervoor dat een staat diens eigen behoeften kan bevredigen.³⁵⁵ Op Belgisch niveau dient men wel steeds bedachtzaam om te gaan met fiscale concurrentie (*supra*). Verder zorgt CCCTB ook voor een oplossing voor de problemen bij internationale verrekening van verliezen (hier wordt niet verder op ingegaan).³⁵⁶

121. Werkwijze van CCCTB. De regels zijn van toepassing op bedrijven met fiscale woonplaats in de EU of bedrijven gevestigd buiten de EU met een vaste inrichting binnen de Unie.³⁵⁷ Via deze voorschriften kan men de geconsolideerde winst³⁵⁸ van een bedrijf bepalen en kan men in het geval dat het een groep betreft de winst van de individuele groepsleden bepalen. Op die manier wordt de geconsolideerde winst opgedeeld en toegewezen aan de verschillende lidstaten waar de leden gevestigd zijn. De verdeling gebeurt via enkele parameters (*infra*).³⁵⁹ Het toepassen door een bedrijf van de CCCTB regels is facultatief terwijl de gewone grondslagregels van de lidstaten ernaast van toepassing blijven.^{360,361}

CCCTB past het populaire fiscale *one-stop-shop*-principe van de Europese Unie toe: de internationale onderneming dient maar met één belastingadministratie te handelen en dient slechts één aangifte in. In plaats van een veelheid aan verschillende materiële en administratieve regels dient dan slechts één geheel aan regels toegepast te worden. Het gevolg hiervan is een eenvoudiger, goedkoper en toegankelijker systeem dat vooral de kleinere ondernemingen ten goede komt. CCCTB zorgt er echter voor dat de lidstaten naast hun eigen inkomstenbelasting voor vennootschappen ook het systeem van CCCTB dienen toe te passen voor zover ondernemingen daarvoor opteren. Op nationaal niveau kan men ondernemingen dan op twee manieren belasten wat de fiscaliteit uiteraard niet eenvoudiger

³⁵⁵ CCCTB-voorstel, 4.

³⁵⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 5.

³⁵⁷ Art. 5 CCCTB-voorstel.

³⁵⁸ Art. 57 CCCTB-voorstel.

³⁵⁹ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 5.

³⁶⁰ CCCTB-voorstel, 5.

³⁶¹ Art. 6 CCCTB-voorstel.

maakt. De commissie stelt de lidstaten echter gerust met het feit dat CCCTB fiscale planning met winstverschuiving dient te elimineren.³⁶²

122. CCCTB als (te verregaande?) remedie tegen *profit shifting*. Zoals reeds vermeld is potentiële winstverschuiving één van de grootste uitdagingen bij het regionaliseren van de vennootschapsbelasting (*supra*). Op Europees niveau is dit een belangrijk fenomeen die CCCTB dient tegen te gaan. De huidige *arm's length*-methode waarbij men de marktprijs voor een geïmagineerde transactie wil nagaan is stug, omslachtig, duur en moeilijk te cumuleren met de nieuwe economie.³⁶³ Het is niet langer de aangewezen methode waardoor CCCTB in theorie een nuttige remedie kan zijn.³⁶⁴

Desalniettemin is bijlange niet iedereen overtuigd van deze methode. Vooreerst opperde het Europees Parlement om CCCTB verplicht te maken. Dit zou volgens bepaalde rechtsleer te ver gaan. Fiscale consolidatie zou voor de eerste maal binnengebracht worden in de Belgische fiscaliteit³⁶⁵, wat uiteraard een handig instrument is. Het staat echter niet vast dat dit de ultieme remedie is tegen winstverschuiving. Onder meer de Verenigde Staten, Brazilië en China kennen dergelijke fiscale consolidatie maar hebben nog steeds te kampen met *profit shifting*.³⁶⁶

De commissie diende bovendien dergelijk verregaande en radicale stappen niet te ondernemen om het probleem op te lossen. Een multilateraal belastingverdrag gesloten op Europees niveau (al dan niet buiten de EU om) dat bindende regels voor alle lidstaten vastlegt binnen deze materie maar geen “parallele EU-fiscale consolidatie” voorziet kan evenzeer de beleidsmatige behoeften bevredigen.³⁶⁷ Het CCCTB-voorstel van de commissie stelt bovendien een formule in voor de verdeling van de opbrengst van de vennootschapsbelasting

³⁶² CCCTB-voorstel, 5-6.

³⁶³ K. VAN RAAD, *Materials on International, TP and EU Tax Law 2015-2016: Volume 1*, Leiden, International Tax Centre, 2015, 860-862.

³⁶⁴ CCCTB-voorstel, 4.

³⁶⁵ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 184.

³⁶⁶ *Ibid.*, 5-6.

³⁶⁷ De “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995-2013)*” kunnen hierbij een inspiratie vormen, al lijkt dit m.i. niet steeds bevredigend. Deze regels bieden namelijk niet steeds een oplossing. Zie ook K. VAN RAAD, *Materials on International, TP and EU Tax Law 2015-2016: Volume 1*, Leiden, International Tax Centre, 2015, 854.

mede geënt op de tewerkstelling, omzet en geïnvesteerd actief. Hoe groter het doorslaggevend karakter van deze laatste parameters voor het eindresultaat van de verdeling hoe nefaster het effect voor de kleinere lidstaten met een op Europees niveau minder belangrijke doch sterk ontwikkelde economie met tevens hogere kosten van tewerkstelling. De kleinere economieën binnen de EU kunnen onder deze maatregelen lijden.³⁶⁸ Dit laatste fenomeen zou bij een geregionaliseerde vennootschapsbelasting op Belgisch niveau geënt op de CCCTB-principes m.i. een beperktere impact hebben gezien de toepassing van de federale basisprincipes bij regionalisering (*supra*) en de kleine verschillen tussen de gewestelijke regelingen die betrekking kunnen hebben op de parameters vervat in de verdeelsleutel. Dit is voorlopig echter koffiedik kijken.

123. Parameters voor lokalisering winst. De geconsolideerde winst van de onderneming wordt verdeeld door CCCTB over de lidstaten op basis van enkele bedrijfsparameters door middel van een *formula of apportionment* (de verdeelsleutel). De factoren zijn het verkoopcijfer³⁶⁹ en actief³⁷⁰ van de onderneming, de hoeveelheid personeel en de bijhorende lonen³⁷¹ binnen die onderneming. Deze parameters worden ingevuld per lidstaat. Deze formule is uiteindelijk een verhouding van de waardes per lidstaat tegenover de totale geconsolideerde winst van de onderneming. Er zijn ook afwijkende regels voor speciale ondernemingen.³⁷² De technische uitwerking van deze formule³⁷³ wordt hier verder niet behandeld.

124. Effect van CCCTB voor de lidstaten. Het effect voor de lidstaten is uiteraard niet bekend. Het voorstel bouwt echter een belangrijke grondregel in. Indien een uiteindelijke verdeling ertoe leidt dat een lidstaat minder winst krijgt toebedeeld dan waarop het in verhouding recht zou hebben gezien de reële ondernemingsactiviteit in diens markt moet een vrijwaringsclausule³⁷⁴ de situatie rechtzetten.³⁷⁵

³⁶⁸ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 6.

³⁶⁹ Artt. 95-96 CCCTB-voorstel.

³⁷⁰ Artt. 92-93-94 CCCTB-voorstel.

³⁷¹ Artt. 90-91 CCCTB-voorstel.

³⁷² Artt. 98-99-100-101 CCCTB-voorstel.

³⁷³ Art. 86 CCCTB-voorstel.

³⁷⁴ Art. 87 CCCTB-voorstel.

³⁷⁵ CCCTB-voorstel, 6.

3.6.1.2. Toepassing van de CCCTB-principes op een geregionaliseerde vennootschapsbelasting

125. Algemeen. Het hierboven omschreven Europees model kan een inspiratie zijn voor een geregionaliseerde vennootschapsbelasting. Deze principes zijn enkel toepasbaar bij vennootschappen die winst te lokaliseren in meer dan één gewest maken. Zoals reeds vermeld moet men trachten winstverschuiving tegen te gaan. CCCTB heeft mede als doel dit te voorkomen (*supra*).³⁷⁶ Men kan m.i. CCCTB *mutatis mutandis* toepassen in Belgische context bij een (micro-economische) verdeling over de gewesten van Belgische winst van een onderneming. Bij een geregionaliseerde vennootschapsbelasting dient de opbrengst verdeeld te worden over de verschillende gewesten die recht hebben op een deel van de opbrengst. Dit is dan de macro-economische opsplitsing van de opbrengst.³⁷⁷

126. Micro-economische verdeelsleutel niet op basis van CCCTB. Bij een geregionaliseerde vennootschapsbelasting is het mogelijk dat de gewesten beschikken over eigen bevoegdheden inzake het tarief of de belastbare grondslag. Opdat de gewesten deze bevoegdheden zouden kunnen toepassen dient de winst verdeeld te zijn. Dit kan *grosso modo* op twee manieren. Enerzijds zou men na kunnen gaan wat de reële toewijzing van delen van de nettowinst is per vestiging in de verschillende gewesten. Dit is niet gebaseerd op CCCTB. Deze werkwijze is sterk vergelijkbaar met de huidige oplossing geboden in internationale context. Dit kan vanaf er een “belastbare aanwezigheid” (eventueel een vaste inrichting) is gevestigd in een ander gewest dan het gewest waar de hoofdzetel van de vennootschap ligt. Op internationaal niveau past men deze techniek niet zonder problemen toe. De transferprijzen zijn moeilijk te bepalen, er zijn vaak interpretatiemoeilijkheden en er is geen

³⁷⁶ M. FELIS en A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 6.

³⁷⁷ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 14.

eenvoudige toerekening naar de gebieden.³⁷⁸ De *compliance cost* van deze methode is te hoog en derhalve raadt deze verhandeling dit systeem eerder af.³⁷⁹

127. Micro-economische verdeelsleutel gebaseerd op CCCTB. Naast voornoemd systeem kan men ook een ander al dan niet facultatief stelsel invoeren dat gebaseerd is op CCCTB.³⁸⁰ De interregionale onderneming met hoofdzetel in het ene gewest en belastbare aanwezigheid in één of meerdere andere gewesten zou hiervoor kunnen opteren. In dit stelsel hanteert men een formule zoals bij CCCTB gebaseerd op enkele parameters. Deze parameters kunnen tevens tewerkstelling, verkoopcijfers, belegd eigen vermogen en vaste activa zijn (*supra*). Men kan voor de invulling van vaste activa kijken naar waarden in de aangehouden (jaar)rekeningen of voor het vastgoed naar de kadastrale inkomen(s). Een parameter zoals omzet is in theorie een handige variabele maar zou in praktijk m.i. eerder aanleiding kunnen geven tot gelijkaardige problemen als bij winstallocatie niet op basis van CCCTB. Hetzelfde geldt voor het belegd eigen vermogen (*supra*).

Het grote verschil met het vorige systeem is dat men niet *ab initio* de boekhoudkundige winst per gewest verdeelt maar vertrekt vanuit een globale winst die dan op eenvoudige mathematische wijze, mits een vergelijkbare vrijwaringsclausule, opgesplitst wordt over de gewesten. De *compliance cost* wordt hierdoor sterk verminderd. Hiervoor werd reeds gewezen op het risico van fiscale concurrentie tussen de gewesten. Het winstverdelingsmodel zou dit echter in de hand werken daar de parameters het handelen van ondernemingen kunnen beïnvloeden. Een intra-Belgische vennootschap zal telkens streven naar de laagste belastingdruk.

128. Macro-economische verdeelsleutel. De sleutel gebaseerd op CCCTB kan ook dienst doen als mechanisme om de uiteindelijke opbrengst te verdelen over de gewesten. Ook hier spelen de parameters (tewerkstelling, activa, omzet, belegd eigen vermogen) een vitale rol. Aan elk

³⁷⁸ Voor meer informatie zie K. VAN RAAD, *Materials on International, TP and EU Tax Law 2015-2016: Volume 1*, Leiden, International Tax Centre, 2015, 854-1267.

³⁷⁹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 16-17.

³⁸⁰ De studie van prof. dr. A. Haelterman werd echter geschreven voor het CCCTB-voorstel werd ingevoerd. Deze studie bevat dezelfde principes. Deze verhandeling baseert zich op beide documenten.

gewest wordt er jaarlijks een gemiddelde van de totale opgetelde waarden toegewezen. In dit kader dient ook gewezen te worden op de eventuele problemen die kunnen optreden bij het invullen van omzet of belegd eigen vermogen per gewest.³⁸¹

3.6.2. Gewestelijke bevoegdheden inzake tarief

129. Algemeen. Dit model bouwt verder op het winstverdelingsmodel. Vooraleer de gewesten bevoegdheden inzake het tarief kunnen krijgen dient de globale federale winst uiteraard verdeeld te worden over de gewesten. In dit geval is er sprake van de noodzakelijke economische autonomie van de deelgebieden (*supra*). Het tariefmodel kan bestaan uit gewestelijke op- en afcentiemen op de federale vennootschapsbelasting, een federaal en gewestelijk parallel tarief of enkel gewestelijke tarieven.³⁸²

130. De drie tariefmodellen. Het op- en afcentiemensysteem is op het eerste zicht vergelijkbaar met de huidige gewestelijke tariefbevoegdheden inzake de personenbelasting. In grote lijnen passen de gewesten opcentiemen toe op een toegewezen deel van de federale personenbelasting. Het gaat niet over een verhoging van de globale federale personenbelasting *an sich*, doch hoofdzakelijk eerder over eigen gewestelijke opcentiemen op een deel van de globale personenbelasting waarop de federale overheid geen belasting meer kan heffen.³⁸³ Hierbij dienen de gewesten enkele basisprincipes na te leven gelijkaardig aan de spelregels bij regionalisering van financiering zoals reeds vermeld in deze verhandeling (*supra*).³⁸⁴ In dit verband hebben de gewesten eerder beperkte fiscale autonomie aangezien ze niet over volheid van bevoegdheid beschikken.³⁸⁵ Indien dergelijke op- of afcentiemenbevoegdheid op een (enkel) federaal tarief van de vennootschapsbelasting door middel van kortingen of verhogingen wordt toegekend aan de gewesten kunnen problemen ontstaan op het vlak van de vereiste procedurele autonomie. Een gewestelijke maatregel zou

³⁸¹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 7-8 en 15-17.

³⁸² *Ibid.*, 9-10.

³⁸³ Artt 5/1 tot en met 5/8 BFW. M.i. is hierdoor voldaan aan de vereiste van procedurele autonomie.

³⁸⁴ J. WELLENS, *Zesde staatshervorming: aardverschuiving in de personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 11-14.

³⁸⁵ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, 51.

dan enkel een afwijking van een federale beslissing zijn waardoor het niet zou gaan over eigen gewestelijk beleid.³⁸⁶

De gewesten zouden daarnaast eventueel zelf op een bepaald deel van de belastbare basis een eigen tarief kunnen heffen. Naast een federaal tarief op een federaal deel van de basis zou dan een gewestelijk tarief op een gewestelijk deel van de basis bestaan. Dit betreft een dubbele tariefstructuur, zoals van toepassing in het Zwitserse, Duitse of Amerikaanse bestel (*supra*). De omvang van de verschillende basissen wordt bepaald door de winstverdelingsleutel. M.i. zou de budgettaire en financiële responsabilisering in deze situatie behoorlijk omvangrijk kunnen zijn aangezien de budgettaire impact van een gewestelijke tariefdaling of –stijging rechtstreeks gevoeld zou worden in het bewuste gewest. In tegenstelling tot bij de volledige en vrije gewestelijke tariefstelling behoudt de federale overheid opbrengst in de vennootschapsbelasting en verliest deze belasting niet volledig haar huidige functie van financiering van de federale overheid.³⁸⁷

Indien er geen federale tarieven meer zouden worden geheven en enkel nog gewestelijke tarieven op de aan hun toegewezen winst is er volledig vrije tariefstelling door de gewesten. Dit is de meest verregaande vorm van regionalisering op dit vlak met m.i. zeer uitgebreide responsabilisering van de gewesten. In dergelijk geval verliest de federale overheid echter elke opbrengst uit de vennootschapsbelasting.³⁸⁸

3.6.3. Gewestelijke bevoegdheden bij vaststelling belastbaar inkomen

131. Algemeen. De gewesten kunnen bij dit model dat ook voortbouwt op het winstverdelingsmodel de belastbare basis wijzigen en derhalve vrijstellingen en aftrekken toestaan op deze basis. Er is in dat geval een link met onder meer het investerings- en tewerkstellingsbeleid van de gewesten. Bij deze regionalisering is een verband tussen de

³⁸⁶ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 9-10 & 18; J. WELLENS, *Zesde staatsvorming: aardverschuiving in de personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 11.

³⁸⁷ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 10 & 18-19.

³⁸⁸ *Ibid.*, 10 en 18.

materiële en nieuwe financiële bevoegdheden van de gewesten aangewezen. Het is in dit geval echter zeer waarschijnlijk dat de regels voor het vaststellen van de winst binnen een ongewijzigde personenbelasting zouden gaan verschillen van nieuwe gewestelijke regels. Huidig artikel 183 WIB92 bepaalt namelijk dat de bepaling van de belastbare winst binnen de personenbelasting tevens uitwerking vindt binnen de vennootschapsbelasting. Deze koppeling zou bijgevolg ofwel moeten weggelaten of bijgewerkt worden.³⁸⁹ Het Amerikaanse systeem is grotendeels tevens gebaseerd op deze methode (*supra*).

132. Berekeningswijze. Zoals reeds vermeld mag een regionalisering nooit resulteren in een complexer belastingsysteem. Dit fenomeen zou een sterke invloed hebben op dit model. Om deze reden wordt in de studie van prof. dr. Haelterman volgende werkwijze voorgesteld. Vooreerst zou men *in concreto* een globale federale basisbelasting vaststellen, de gewestelijke regelingen hebben op dit moment nog geen invloed. Daarna zou dit bedrag worden verhoogd en/of verlaagd door de gewestelijke regels die invloed hebben op de belastbare basis. Indien het resultaat een verhoging is van de basisbelasting, is het hogere bedrag onderworpen aan het respectievelijke gewestelijke tarief. Indien het resultaat echter een verlaging is, wordt een gewestelijke belastingvermindering toegestaan ter waarde van het toepasselijk tarief op het lagere bedrag. Finaal dient dan ook de basisbelasting verdeeld te worden over de gewesten volgens de macro-economische verdeelsleutel.³⁹⁰

³⁸⁹ A. HAELTERMAN en A. KUIJPERS, "Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen", *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 10-11 & 20.

³⁹⁰ *Ibid.*, 25-26.

Conclusie

Deze verhandeling onderzoekt de haalbaarheid en grondregels van een toekomstige regionalisering van fiscale bevoegdheden. Meteen blijkt dat dergelijke diepgaande wijziging juridisch mogelijk is, doch onderworpen is aan allerlei spelregels en na te leven fundamenten. Het is tevens duidelijk dat de gewesten aanzienlijk potentieel hebben voor het uitbouwen van een uitgebreidere fiscale autonomie. De gemeenschappen zouden in theorie tevens over meer fiscale autonomie kunnen beschikken maar deze entiteiten zouden in dat geval tegengehouden kunnen worden door enkele problemen eigen aan de huidige kenmerken van het Belgisch federalisme.

Een toekomstige regionalisering kan vooreerst zeker gegrond zijn. De huidige bevoegdheidsverdeling is m.i. het resultaat van een zogenaamd “Belgisch compromis”, waarbij de rechtlijnigheid en duidelijkheid van het systeem op bepaalde vlakken zeer ver zoek is. Het is namelijk een uiting van de wil om vaak zeer uiteenlopende politieke meningen te verenigen. Een voorbeeld van het gevolg hiervan is de huidige regeling met betrekking tot de gewestelijke opcentiemen op de personenbelasting. Het doel van deze scriptie was echter niet het remediëren van deze tekortkomingen en moeilijkheden maar wel het onder meer weergeven van de invulling van het begrip “fiscale autonomie” voor de gewesten en de basisregels die van toepassing zijn bij elke toekomstige financiële regionalisering. Hierbij werd nooit uitgegaan van enige politieke ideologie en werd er steeds gestreefd naar enkel een juridische weergave van het politieke landschap en voornoemde fundamenten van regionalisering.

Vooraleer deze fundamenten werden behandeld, werd een blik geworpen naar twee cruciale begrippen. Vooreerst werd de Belgische invulling van het begrip “belasting” onderzocht. Het belang hiervan is niet te onderschatten, daar een bespreking van financiële bevoegdheden telkens een voorkennis met betrekking tot de basiskenmerken van een belasting vereist. Daarna volgde een uiteenzetting over deelstatelijke fiscale autonomie. Het onderzoek naar de redenen waarom een toename van fiscale autonomie of financiële responsabilisering noodzakelijk zou zijn, speelt een cruciale rol bij de volledige scriptie. Het is namelijk onvolledig om regels met betrekking tot regionalisering te bespreken zonder eerst na te gaan of een

regionalisering al dan niet opportuun zou zijn. Deze verhandeling ondersteunt het besluit dat een uitbreiding van gewestelijke fiscale autonomie allerm minst nadelig zou zijn. Dit besluit is voornamelijk geënt op de idee dat een koppeling tussen materiële bevoegdheden en financiële bevoegdheden resulteert in een efficiënter beleid ten voordele van alle onderdanen van de bewuste deelstatelijke overheid. Hierbij geldt de centrale premisse dat een overheid die diens eigen inkomsten verzamelt die middelen dan ook efficiënter inzet.

De uiteindelijke regionaliseringsfundamenten hebben zowel een Belgisch rechtelijke als een Europeesrechtelijke invalshoek. Bij de ontwikkeling en uitvoering van de afgelopen staatshervormingen omljnden de Belgische wetgever, rechtspraak en rechtsleer de regels die de verhouding bepalen tussen de federale overheid en de gemeenschaps- en gewestoverheden. In deze regels liggen de grenzen van de uitoefening van eigen bevoegdheden en in het bijzonder de financiële bevoegdheden vervat. Zo is het belangrijk dat indien de gewesten meer fiscale autonomie verkrijgen door een uitbreiding van hun fiscale bevoegdheden, deze entiteiten zich dienen te onthouden van federaal deloyaal gedrag. Fiscaal deloyale concurrentie wordt op juridisch vlak afgeraden, alhoewel volgens bepaalde rechtsleer fiscale concurrentie niet steeds nefast zou zijn voor de belastingplichtigen. Een fiscale regionalisering mag niet resulteren in dubbele belasting en dient de regels van de Belgische economische en monetaire unie te respecteren. Bij de ontwikkeling van de zesde staatshervorming hebben daarenboven verschillende politieke actoren een regelgevend kader ontworpen waarnaar uiteindelijk werd verwezen in de parlementaire voorbereiding van de financiële uitvoeringswet van de staatshervorming. Deze fundamenten doen eerder dienst als de weergave van het politieke landschap, maar fungeren desalniettemin als bruikbare richtlijn met betrekking tot de behandelde materie.

Daarnaast oefent het Europese recht tevens een belangrijke invloed uit die zich voornamelijk situeert binnen de Europese regels van de economische en monetaire unie. De Europese Unie is als interne markt in de loop der jaren uitgegroeid tot een economische en monetaire unie, waardoor de gewesten met een uitgebreidere fiscale autonomie door de Unie meer aanspreekbaar zouden worden. De Europese Unie uitte tevens de voorwaarde dat een entiteit die beschikt over meer fiscale bevoegdheden gericht op een uitbreiding van diens fiscale

autonomie, een drievoudige autonomie dient te hebben. Het gaat in theorie over de mogelijkheid om institutioneel, procedureel en economisch autonoom te kunnen handelen.

Deze verhandeling behandelt niet enkel het vigerende financieringsstelsel, de basiskennmerken van een belasting en fiscale autonomie en de principes die gelden bij een financiering. Het raakt tevens de hypothese van een geregionaliseerde vennootschapsbelasting aan. Vooralsnog is het de federale overheid die hier de touwtjes stevig in handen heeft. Desalniettemin gaan er stemmen op die vragen om gewestelijke bevoegdheden inzake deze belasting. Zo schreef prof. dr. Axel Haelterman voor de Vlaamse dienst fiscaliteit en begroting in 2007 een studie omtrent de haalbaarheid van dergelijke regionalisering en roepen onder meer VOKA en de Vlaamse resoluties van 1999 op om de piste te onderzoeken. Verschillende politieke actoren overwogen tijdens onder meer de onderhandelingen van de zesde staatshervorming deze regionalisering. Uitwerking van dergelijke plannen kwam er echter niet en bij de voorbereiding van de zesde staatshervorming kwam het plan van de regionalisering van de vennootschapsbelasting slechts als eenzame vermelding voor. Het staat echter vast dat de gewesten gezien hun taken inzake materiële economische bevoegdheden op veel vlakken de geschikte entiteiten zouden zijn om een deel of het geheel van bevoegdheden binnen de vennootschapsbelasting uit te oefenen. Deze bevoegdheidsoverdracht zou minstens een al dan niet aanzienlijke uitbreiding van de gewestelijke fiscale autonomie kunnen inhouden.

De regionalisering van de vennootschapsbelasting zou slechts kunnen plaatsvinden indien men enkele grenzen respecteert. Zo dient de fiscale autonomie van de gewesten bij deze beweging effectief toe te nemen. De belastingplichtige mag niet de dupe zijn van deze wijziging. Een situatie zoals bij de zesde staatshervorming waarbij de belastingplichtige oog in oog komt te staan met een systeem waarbij men het bos niet meer door de bomen ziet, zou uit den boze zijn. Daarnaast gelden er thans binnen de vennootschapsbelasting enkele fiscale *incentives* die de Belgische economie aantrekkelijker maken zoals voornamelijk de aftrek voor risicokapitaal.³⁹¹ Bij een regionalisering is een gedeeltelijke of integrale afschaffing van deze *incentives* allerminst aan te raden, ook al zou dit in theorie mogelijk kunnen zijn. Zo'n regels

³⁹¹ De lezer dient hier er echter te herinneren dat het fiscaal voordeel gekoppeld aan de aftrek voor risicokapitaal stelselmatig afneemt (*supra*).

zouden een inperking van de gewestelijke fiscale autonomie kunnen inhouden, doch zou dit rechtvaardigbaar zijn op basis van het argument dat de kleinste nadelige wijziging in gewestelijk beleid in deze context de volledige Belgische economie zou kunnen aantasten.

In de Verenigde Staten van Amerika worden bevoegdheden inzake vennootschapsbelasting (*corporate income tax*) uitgeoefend zowel door de federale als de deelstatelijke overheden. Een korte reflectie van dit systeem, dat men uiteraard hanteert binnen een ander soort federalisme dan in België, kan bewijzen dat het in theorie mogelijk zou zijn om de Belgische gewesten meer fiscale autonomie inzake dergelijke belasting te verlenen. De Amerikaanse vennootschapsbelasting kan daarnaast als inspiratie dienen om regionaliseringsmodellen op te stellen. Het onderzoek naar mogelijke Belgische regionaliseringsmodellen was dan ook het laatste onderdeel van deze verhandeling. Zo kunnen bevoegdheden met betrekking tot de belastbare grondslag en tarieven worden overgedragen. In ieder geval dient een winstverdelingsmodel uitgewerkt te worden. Hierbij is m.i. het CCCTB-plan van de Europese Commissie een uiterst handige richtlijn.

Dit onderzoek naar een regionalisering van de vennootschapsbelasting in België en een uitbreiding van de gewestelijke financiële bevoegdheden en fiscale autonomie blijft echter een zuiver theoretisch discours. Of er ooit gebruik van zou worden gemaakt hangt integraal af van het politieke landschap en zou getuigen van een grote hoeveelheid wetgevende moed.

Bibliografie

A Wetgevingsindex

Wetgeving

- Gecoördineerde Grondwet 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994, 4.054.
- Bijzondere Wet 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot hervorming van de nieuwe bevoegdheden, *BS* 31 januari 2014, 8.594.
- Bijzondere wet 19 juli 2012 houdende een correcte financiering van de Brusselse Instellingen, *BS* 22 augustus 2012, 49.268.
- Bijzondere wet 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *BS* 3 augustus 2001, 26.615.
- Bijzondere wet 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur, *BS* 20 juli 1993, 16.774.
- Bijzondere wet 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, *BS* 17 januari 1989, 850.
- Bijzondere wet 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, *BS* 15 augustus 1980, 9.434.
- Wet 8 mei 2014 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet, *BS* 28 mei 2014, 41.630.
- Programmawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007, 25.153.
- Wet 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *BS* 30 juni 2005, 30.077.
- Wetboek van de inkomstenbelastingen 10 april 1992, *BS* 30 juli 1992, 17.120.

- Wet 23 oktober 1991 tot omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *BS* 15 november 1991, 25.619.
- Wet 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingbevoegdheid, *BS* 24 januari 1989, 1.217.
- Nieuwe Gemeentewet 24 juni 1988, *BS* 3 september 1988, 12.482.
- Wet 26 juli 1971 houdende organisatie van de agglomeraties en de federaties van gemeenten, *BS* 24 augustus 1971, 9.782.
- Wet 3 juni 1957 betreffende de polders, *BS* 21 juni 1957, 4.403.
- Wet 5 juli 1956 betreffende de wateringen, *BS* 5 augustus 1956, 5.205.
- Provinciewet 30 april 1836, *BS* 27 november 1891, 1.891.
- Decreet 17 juli 2015 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013, *BS* 14 augustus 2015, 52.651.
- KB 13 augustus 2004 houdende oprichting van de dienst “voorafgaande beslissingen in fiscale zaken” bij de Federale Overheidsdienst Financiën, *BS* 18 augustus 2004, 62.137.

Vorbereidende werken

- Wetsvoorstel van 24 juli 2013 van bijzondere wet tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 53-2974/001.
- Wetsontwerp van 25 mei 2001 van bijzondere wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl. St.* Kamer 2000-2001, nr. 50-1183/007.
- Wetsontwerp van 11 oktober 1991 tot omzetting in het Belgisch Recht van de richtlijn van de Raad van Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling van moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *Gedr. St.* Senaat 1991-92, nr. 1784/3.

B Rechtspraak

- GwH 18 april 2013, nr. 55/2013, *BS* 24 mei 2013, B.5.2.
- GwH 20 september 2012, nr. 111/2012, *BS* 28 november 2012, B. 10 en 11.
- GwH 6 april 2011, nr. 49/2011, *APT* 2011, afl. 2, 183.
- GwH 28 oktober 2010, nr. 123/2010, *BS* 23 december 2010.
- GwH 8 juli 2010, nr. 83/2010, *BS* 12 oktober 2010, B.8.
- GwH 4 maart 2008, nr. 44/2008, *BS* 14 mei 2008, B.4.4-B.4.5 en B.6.
- Arbitragehof 15 september 2004, nr. 146/2004, *BS* 19 oktober 2004.
- Arbitragehof 17 juli 2003, 100/2003, B.6.1.
- Arbitragehof 8 mei 2002, nr. 85/2002, *BS* 10 september 2002, B.17.
- Arbitragehof 18 oktober 2001, nr. 128/2001, B.8.
- Arbitragehof 14 oktober 1999, nr. 109/99, *BS* 29 oktober 1999, B.5.2.
- Arbitragehof 23 april 1992, nr. 31/92, *BS* 11 juni 1992.
- Arbitragehof 25 februari 1988, nr. 47, *BS* 17 maart 1988.
- Adv.RvS (afd. Wetg.) bij Ontwerp Bijzondere Wet tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, *Parl.St.* Kamer 2000-01 nr. 50-1183/001.
- Cass. 20 mei 2005, AR F.02.0036.N.
- Cass. 20 mei 2005, AR F.02.0061.N.
- Cass. 8 juni 1936, *Pas.* 1936, I, 282.

C Rechtsleer

Boeken

- AFSCHRIFT, T., GARABEDIEN, D., GLINEUR, P., LECOCQ, A., MORIS, M., NEIRYNCK, O., PEETERS, B. en SEPULCHRE, V., *L'évolution des principes généraux du droit fiscal: 20e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 297 p.

- ALEN, A. (ed.), CRAENEN, G., JUDO, F., MUYLLE, K., PAS, W., PEETERS, P., SACREAS, Y., THEUNIS, J., VANDAELE, A., VANDE LANOTTE, J., VAN NIEUWENHOVE, J., VAN VYVE, C. en VOS, I., *De vijfde staatshervorming van 2001*, Brugge, Die Keure, 2002, xvi + 317 p.
- ALEN, A., DALLE, B., MUYLLE, K., PAS, W., VAN NIEUWENHOVE, J. en VERRIJDT, W. (eds.), *Het federale België na de Zesde Staatshervorming*, Brugge, Die Keure, 2014, xxviii + 615 p.
- ALEN, A. en MUYLLE, K., *Compendium van het Belgisch staatsrecht: Syllabusuitgave*, Mechelen, Kluwer, 2012, 387 p.
- BEYERS, J., BONBLED, N., VANDENBOSSCHE, E. en VAN DROOGHENBROECK, S. (eds.), *Europese voorschriften en staatshervorming, Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Brugge, Die Keure, 2013, xii + 424 p.
- BOERAEVE, C., DEWAELE, Y., ROSOUX, R. en SOETAERT, J., *De notionele interessen: van bijna 34% nominaal naar 26% of minder feitelijk tarief in de vennootschapsbelasting in België*, Meerbeek, Edipro, 2006, 200 p.
- BRACKE, S., GOEDERTIER, G. en VANDE LANOTTE, J., *België voor beginners: wegwijs in het Belgische labyrint*, Brugge, Die Keure, 2014, 317 p.
- CANTILLON, B. MUSSCHE, N. en PATRICIA, P. (eds.), *De gelaagde welvaartsstaat: naar een Vlaamse sociale bescherming in België en Europa?*, Antwerpen, Intersentia, 2010, xviii + 285 p.
- CANTILLON, B., POPELIER, P., SINARDET, D. en VELAERS, J. (eds.), *België, quo vadis?: waarheen na de zesde staatshervorming?*, Antwerpen, Intersentia, 2012, xv + 369 p.
- CATTOIR, P. (ed.), *Autonomie, solidariteit en samenwerking: enkele belangen van het Belgische federalisme in de 21^e eeuw*, Brussel, Larcier, 2002, vii + 591 p.
- CLEMER, G. en VUYE, H., *De zesde staatshervorming (eerste fase): het BHV-akkoord of de ultieme vergrendeling*, Antwerpen, Intersentia, 2013, 309 p.
- COUTURIER, J., PEETERS, B. en PLETS, N., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2015, xxv + 1260 p.
- DARTE, D., HONHON, N. en VAN ACKER, L., *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2014, 680 p.
- DE BROE, L., *Fiscaal Recht*, Leuven, Acco, 2014, 237 p.
- DE BROE, L. (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, xiii + 464 p.

- DE CNIJF, H. en MAES, L. (eds.), *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, xl + 608 p.
- DE JONCKHEERE, M., *Handboek Lokale en regionale belastingen – Deel 1: Lokaal*, Brugge, Die Keure, 2015, x + 330 p.
- DE JONCKHEERE, M., DELANOTE, M. en MAUS, M., *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2014, 188 p.
- DE JONCKHEERE, M. (ed.) en PLETS, N., *Handboek lokale en regionale belastingen*, Brugge, Die Keure, 2010, xiv + 402 p.
- DELAERE, C., *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming: Commentaar bij het fiscale luik van de zesde staatshervorming en de daaruit voortvloeiende wijzigingen op het vlak van de personenbelasting en belasting niet-inwoners*, Brussel, Biblo, 2014, 314 p.
- DELGRANGE, X., DETROUX, L., PEETERS, P., PEETERS, Y., SAUTOIS, J., VANDENBOSSCHE, E., VAN DROOGHENBROECK, S. en VANPRAET, J., *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme, évolutions dans le fédéralisme coopératif belge*, Brugge, Die Keure, 2013, vii + 154 p.
- DE MUYNCK, H., *Fiscaal recht in België*, Gent, Academia Press, 2011, xiii + 242 p.
- DE PELSMAEKER, T., GOEDERTIER, G., GOOSSENS, J., HAECK, Y. en VANDE LANOTTE, J., *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel I. Inleiding tot het Belgische Publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2014, xxxi + 791 p.
- DE PELSMAEKER, T., GOEDERTIER, G., GOOSSENS, J., HAECK, Y. en VANDE LANOTTE, J., *Handboek Belgisch publiekrecht: Deel II. Basiskenmerken van de Belgische staatsstructuur*, Brugge, Die Keure, 2015, xxxii + 1541 p.
- DELANOTE, M., MAUS, M. en SPRUYT, A., *Fiscaal recht: basisbegrippen*, Brugge, Die Keure, 2012, 25.
- DUMONT, H., EL BERHOUMI, M. en HACHEZ, I. (eds.), *La sixième réforme de l'Etat: l'art de ne pas choisir ou l'art du compromis?*, Brussel, Larcier, 2015, 250 p.
- FALTER, R., *Tweedracht maakt macht: wegwijz in het federale België*, Tielt, Lannoo, 1994, 129 p.
- FELIS, M. en HAELTERMAN, A., *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, xx + 343 p.

- FELIS, M. en HAELTERMAN, A., *Vennootschapsbelasting doorgelicht: een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2012, xx + 327 p.
- GRIGORIOU, P. (ed.), *L'Europe unie et sa fédéralisation*, Brussel, Bruylant, 2009, xii + 187 p.
- HAELTERMAN, A., *Vermogensorganisatie*, Leuven, Cursusdienst Koninklijk Vlaams Rechtsgenootschap, 2015, 69 p.
- HEREMANS, D., HEYLEN, E., VANDERVEEREN, C. en VAN ROMPUY, P., *De Economische en Monetaire Unie in de Belgische Staatshervorming: juridische en economische aspecten*, Antwerpen, Maklu, 1987, 250 p.
- HEREMANS, D., MOESEN, W. en VAN ROMPUY, P., *Bedenkingen bij de nieuwe financieringsvoorstellen voor gewesten en gemeenschappen*, Leuven, KUL. Centrum voor economische studiën, 1988, 50 p.
- LOECKX, F., NEYENS, G. en VAN DIONANT, R., *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën. Administratie der directe belastingen, 1970, 222 p.
- LOECKX, F., NEYENS, G. en VAN DIONANT, R., *Overzicht van de belastingwetenschap*, Brussel, Ministerie van financiën: Administratie der directe belastingen, 1961, 501 p.
- MATTHIJS, H., *Overheidsbegrotingen. 1: Federale Staat, gemeenschappen en gewesten en bijzondere begrotingsstelsels*, Brugge, Die Keure, 2009, xxix + 607 p.
- MEERT, L. en VANDENBROUCKE, F., "Solidariteit, verantwoordelijkheid en autonomie in de staatshervorming. Waarover gaat het? Waartoe dient het?", *De Standaard*, september 2010, 55 p.
- PEETERS, Y., *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader: wat we zelf doen, hoeven we niet alleen te doen*, Antwerpen, Universiteit Antwerpen, 2014, 555 p.
- PEETERS, Y., VANDENBRUWAENE, W., VANPRAET, J. en VELAERS, J. (eds.), *De zesde staatshervorming: instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, xxxviii + 1031 p.
- RUYSEVELDT, J., *Nieuwe erfbelasting in de Vlaamse codex fiscaliteit*, Knokke-Heist, Lex Forum, 2015, 300 p.
- SAUTOIS, J. en UYTENDAELE, M. (eds.), *La sixième réforme de l'Etat (2012-2013): tournant historique ou soubresaut ordinaire?*, Limal, Anthemis, 2013, 610 p.
- SCHRAM, F., *België: een handleiding*, Brussel, Politeia, 2014, 950 p.

- SOTTIAUX, S., *De Verenigde Staten van België: reflecties over de toekomst van het grondwettelijk recht in de gelaagde rechtsorde*, Mechelen, Kluwer, 2011, 97 p.
- SPRINGAEL, B., VAN ASBROECK, B. en VAN DE VELDEN, K., *Aftrek voor octrooi-inkomsten: geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, x + 244 p.
- SPRUYT, E., *De integratie van de Vlaamse registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit: algemeen kader, s.l.*, 2015, 67 p.
- VAN DEN WIJNGAERT, M. (ed.), *Van een unitair naar een federaal België: 40 jaar beleidsvorming in gemeenschappen en gewesten (1971-2011)*, Brussel, ASP editions, 2011, 242 p.
- VANPRAET, J., *De beginselen van de bevoegdheidsverdeling in het federale België: het dogma van de exclusieve bevoegdheden gerelativeerd*, doctoraatsthesis Rechten Universiteit Antwerpen, 2011, xiii + 696 p.
- VAN ROMPUY, P., "Leidt fiscale autonomie van deelgebieden in een federale staat tot budgettaire discipline?", in *Uitgaven van de Koninklijke Vlaamse Academie van België voor Wetenschappen en Kunsten*, 2014, 28 p.
- VERDINGH, Y., *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, xx + 570 p.
- VERDINGH, Y., *Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2015, xx + 583 p.
- VZW FSKOFOON, *Inkomstenbelastingen, 2011-2013*, Gent, Larcier, 2015, xix + 701 p.
- WELLENS, J., *Zesde staatshervorming: aardverschuiving in de personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2014, 135 p.

Tijdschriften

- DE MUNTER, M., "Administratie preciseert berekening aftrek voor risicokapitaal", *Fiscoloog* 2008, afl. 1137, 5-11.
- DE WEVER, B., "Verslag aan Koning Albert II, 17 oktober 2010", <http://www.briobrusseel.be/assets/andere%20publicaties/nota%20de%20wever.pdf>.
- E. DI RUPO, "Een efficiëntere federale staat en een grotere autonomie voor de deelstaten. Basisnota van de formateur, 4 juli 2011", www.deredactie.be/polopoly_fs/1.1058739!file/110704_nota_DiRupo.pdf.

- HAELTERMAN, A. en KUIJPERS, A., “Spoor A2: Regionalisering vennootschapsbelasting. Overzicht van de haalbare en werkbare modellen”, *Steunpunt Beleidsrelevant onderzoek: fiscaliteit en begroting*, K.U.Leuven, 2 juni 2007, 25 p.
- HIMPE, J., “De versplinterde woonfiscaliteit na de zesde staatshervorming”, *AFT* 2015, 7-13.
- MUSSCHE, D., “Vlaamse woonbonus ingeperkt vanaf 2015”, *Fisc. Act.* 2015, 9-12.
- PEETERS, B., “De krachtlijnen van de fiscale bevoegdheidsverdeling in België na het Institutioneel Akkoord voor de zesde staatshervorming van 11 oktober 2011”, *AFT* 2012, afl. 2, 4-26.
- VAN DYCK, J., “Notionele interest: twee geïdentificeerde misbruiken”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1257, 1-3.
- VOKA, “Staatshervorming 2007 Regionalisering vennootschapsbelasting”, *Vokakenniscentrum Antwerpen* 2007, 6 p.
- X, “Notionele interest: kogel is door de kerk”, *Fiscoloog* 2005, afl. 972, 4.

D Online vindplaatsen

- http://archive.dirupo.belgium.be/sites/all/themes/custom/tcustom/Files/Regeerakkoord_1_december_2011.pdf.
- <http://www.bespaarbelastingen.be/algemeen/de-notionele-intrestaftrek-voor-2016-aj-2017/> (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.deredactie.be/cm/vrtnieuws/politiek/1.2555509>.
- <http://docs.vlaamsparlement.be/docs/stukken/1998-1999/g1340-3.pdf>.
- http://www.fiscus.fgov.be/interfafznl/nl/international/conventions/databank_expose.htm (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.knack.be/nieuws/belgie/regering-di-rupo-dit-zijn-de-ministers-en-staatssecretarissen/article-normal-33764.html>.
- http://www.minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/nl/publications/bro_notional_interest.pdf (consultatie 2 mei 2016).
- https://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2007/ecotijdi2007n_h4.pdf (consultatie 2 mei 2016).

- [http://www.premier.be/sites/default/files/articles/Accord de Gouvernement - Regeerakkoord.pdf](http://www.premier.be/sites/default/files/articles/Accord%20de%20Gouvernement%20-%20Regeerakkoord.pdf).
- <http://vbo-feb.be/nl-BE/Actiedomeinen/Fiscaliteit/Vennootschapsbelasting-/Vennootschapsbelasting-nood-aan-stabiliteit-en-langetermijnvisie/> (consultatie 2 mei 2016).
- <http://verkiezingen2010.belgium.be/nl/> (consultatie 2 mei 2016).
- <https://www.vlaamsparlament.be/dossiers/5-resoluties-van-1999-over-de-staatshervorming> (consultatie 2 mei 2016).

E Buitenlands bronnenmateriaal

Wetgevingsindex

- Richtl.Raad nr. 90/435, 23 juli 1990, betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling van moedermaatschappijen en dochterondernemingen, *Pb.L.* 20 augustus 1990, afl. 225, 6
- Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad betreffende een Gemeenschappelijke Geconsolideerde Heffingsgrondslag voor de Vennootschapsbelasting, 16 maart 2011, COM(2011) 121/4.
- OESO Modelverdrag voor Belastingen naar Inkomen en Vermogen 2015.

Rechtsleer

- ABRAMS, H. en DOERNBERG, R., *Essentials of United States Taxation*, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, xxviii + 1000 p.
- ARONSON, J. en HILLEY, J., *Financing State and Local Governments*, Washington D.C., The Brookings Institution, 1986, 265 p.
- BANKMAN, J., GRIFFITH, T. en PRATT, K., *Federal Income Tax: Examples & Explanations*, New York City, Aspen Publishers Online, 2008, xv + 587 p.
- BLACK, H., *A Treatise on the Law of Income Taxation Under Federal and State Laws*, Kansas City, Vernon Law Book Company, 1913, xliii + 405 p.

- BLAKEY, G. en BLAKEY, R., *The Federal Income Tax*, New York City, Longmans, Green and Co., 1940, 640 p.
- CLOOTS, E., DE BAERE, G. en SOTTIAUX, S. (eds.), *Federalism in the European Union*, Oxford en Portland Oregon, Hart Publishing, 2012, xxiv + 414 p.
- CURRIE, D., *The Constitution in the Supreme Court: The Second Century, 1888-1986, Volume 2*, Chicago, University of Chicago Press, 1994, 668 p.
- DUIGNAN, B., *The U.S. Constitution and Constitutional Law*, New York City, Britannica Educational Publishing in association with Rosen Educational Services, 2013, 200 p.
- GUGLIELMO, M. (ed.), *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2012, 1050 p.
- HEALEY, J. en SCHADEWALD, M., *Multistate Corporate Tax Course*, Chicago, CCH, 2008, vi + 261 p.
- JENSEN, E., *The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution*, Westport, Greenwood Publishing Group, 2005, xvii + 234 p.
- JUDSON, F., *A Treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in the United States*, Saint Louis, The F. H. Thomas Law Book Co., 1903, xxiii + 868 p.
- KRAEMER, R., NEWELL, C. en PRINDLE, D., *Essentials of Texas Politics, Tenth Edition*, Belmont CA, Thomson Higher Education, 2008, xv + 320 p.
- LANDOLF, U., "Tax and corporate responsibility", *International Tax Review*, 2006, 4 p.
- OECD, *Fiscal Federalism 2014: making decentralisation work*, OECD publishing, 2013, 136 p.
- OLSON, M., "The principle of 'fiscal equivalent': the division of responsibilities among different levels of government", *American Economic Review*, mei 1969, 479-486.
- RIVIER, J., *Introduction à la fiscalité de l'entreprise*, Lausanne, Presses Centrales, 1990, xxxvi + 433 p.
- SHAVIRO, D., *Decoding the U.S. Corporate Tax*, Washington D.C., The Urban Institute Press, 2009, 206 p.
- VAN RAAD, K., *Materials on International, TP and EU Tax Law 2015-2016: Volume 1*, Leiden, International Tax Centre, 2015, 2505 p.
- VILE, J., *Encyclopedia of Constitutional Amendments, Proposed Amendments, and Amending Issues, 1789-2015, 4th Edition*, Santa Barbara, ABC-CLIO, 2015, 655 p.
- WRIGHT, K., *Californian Income Tax Manual (2008)*, Chicago, CCH, 2008, 629 p.

Online vindplaatsen

- <http://www.50states.com> (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.bankrate.com/finance/taxes/state-with-no-income-tax-better-or-worse-1.aspx> (consultatie 2 mei 2016).
- http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zake_lijkwinst/vennootschapsbelasting/verrekenen_van_verliezen/ (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.britannica.com/event/Pollock-v-Farmers-Loan-and-Trust-Company>.
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb (consultatie 2 mei 2016).
- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF> (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (consultatie 2 mei 2016).
- http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm (consultatie 2 mei 2016).
- <http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/displayafact.cfm?Docid=203> (consultatie 2 mei 2016).