

**Analyse van de toepassing van de regeling van
de definitief belaste inkomsten (DBI)
(Aanslagjaren 1994 tot 1996)**

*Bijzondere mededeling van het Rekenhof aan de
Kamer van Volksvertegenwoordigers*

Dit verslag werd door het Rekenhof vastgesteld te zijner
zitting in algemene vergadering van 12 juli 2000

HOOFDSTUK I – ALGEMENE INLEIDING

De regeling van de “definitief belaste inkomsten” (DBI) werd in de Belgische fiscale wetgeving ingevoerd bij de hervorming van 1962 teneinde bepaalde perverse gevolgen, die bij het belasten van dividenden van vennootschappen waren vastgesteld, te neutraliseren.

De kans bestaat immers dat deze dividenden tweemaal zouden worden belast (eerst als winst bij de vennootschap zelf en later, na de verdeling van de winst onder de aandeelhouders, als winst bij deze aandeelhouders). Zelfs opeenvolgende belasting zou zich soms kunnen voordoen, namelijk wanneer deze aandeelhouders zelf vennootschappen zijn die op hun beurt de eigen aandeelhouders vergoeden.

Om die effecten te neutraliseren werden in de meeste landen specifieke fiscale maatregelen genomen, waarbij mechanismen werden ingesteld om het dividend “definitief” te belasten op het niveau van de vennootschap die het uitkeert en het niet opnieuw te belasten als winst van de vennootschap-aandeelhoudster die het ontvangt.

Er bestaan verschillende technieken, te weten :

- het dividend niet langer opnemen in de belastbare grondslag van de vennootschap-aandeelhoudster die het heeft ontvangen (stelsel van de vrijstelling);
- het dividend wel opnemen in deze belastbare grondslag, maar het nadien opnieuw aftrekken (stelsel van de aftrek);
- het dividend opnemen in deze belastbare grondslag, maar van de hierop berekende belasting de eerder betaalde belasting aftrekken (stelsel van het belastingkrediet).

De Belgische wetgever heeft sinds 1962 gekozen voor de tweede oplossing (aftrekregeling).

Het aanvankelijk ingevoerde stelsel kon evenwel het oneigenlijk gebruik van de wet niet voorkomen. Dit bestond voornamelijk hierin dat de belastingplichtige het zo aan boord legde dat de dividenden, voortkomende uit een Belgische of een buitenlandse vennootschap, vooraf aan het belastingstelsel van een land met een hoge belasting werden onderworpen; nadien kon dan de Belgische aftrekregeling worden toegepast wat voor de belastingplichtige een hoger fiscaal voordeel opleverde.

Sedert de wet van 22 december 1989 tracht de wetgever dit oneigenlijke gebruik te beletten door de toepassingsvoorwaarden van de aftrek aan te passen en aan te vullen. De talloze wetswijzigingen die sinds toen werden doorgevoerd tonen zeer goed aan hoe moeilijk het voor het Ministerie van Financiën is om gepast te reageren op de diverse praktijken van sommige vennootschappen die als doel hebben ook van de regeling te kunnen genieten wanneer er geen sprake is van reële “dubbele belasting”.

De regels die thans van toepassing zijn, zijn vastgelegd in de artikelen 202 en volgende van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (WIB 1992). Zij bepalen :

1. **de inkomsten** die van de winsten van het belastbaar tijdperk kunnen worden afgetrokken voor zover zij erin voorkomen (art. 202);
2. **de voorwaarden** van minimumparticipatie en van taxatie (art. 202 en 203);
3. **het aftrekbare gedeelte** (95%) (art. 204);
4. **de uitsluitingen en beperkingen** van de aftrek (art. 205 en 207partim).

De bedoelde inkomsten zijn de ontvangen dividenden en de inkomsten die hiermee door de wet worden gelijkgesteld, te weten de bonussen die worden gerealiseerd bij de verkrijging van eigen aandelen en bij de gehele of de gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen.

Binnen de hierboven opgesomde voorwaarden worden deze inkomsten **afgetrokken** van de winsten, **met uitzondering van:**

1. de niet door winsten gedekte dividenden (met andere woorden als er niet voldoende winsten zijn om alle dividenden af te trekken, wordt het saldo hiervan niet overgedragen naar een volgend aanslagjaar om dan te worden afgetrokken);
2. de dividenden die niet vooraf aan de vennootschapsbelasting of aan een belasting van gelijke aard werden onderworpen;
3. de dividenden die niet zijn verbonden aan een belangrijke participatie ;
4. de dividenden die geacht worden geen of slechts een geringe belasting te hebben ondergaan;
5. de beheerskosten die forfaitair op 5% worden geraamd;
6. in bepaalde gevallen van tijdelijke verwerving (van de deelneming), (ten belope van) de verwervingskosten als het gaat om intresten.

Het onderzoek van het Rekenhof had betrekking op de controle die de administratie verricht om na te gaan of de terzake voorgeschreven wettelijke bepalingen wel degelijk worden nageleefd. Voor de aanslagjaren 1994, 1995 en 1996 heeft het Rekenhof meer in het bijzonder een analyse gemaakt van de controles die de administratie heeft uitgevoerd en van de resultaten, inzonderheid in termen van wijzigingen van de fiscale toestand, die deze hebben opgeleverd. De vaststellingen van het Hof worden samengevat in hoofdstuk II.

Eind 1996 werd het stelsel van de definitief belaste inkomsten diepgaand hervormd. Het koninklijk besluit van 20 december 1996 (genomen krachtens de wet van 26 juli 1996, tot toekenning van bijzondere machten aan de Koning) heeft het stelsel immers volledig herzien.

De belangrijkste wijzigingen betreffen de voorwaarden die moeten worden vervuld door de vennootschappen die de dividenden uitkeren en de invoering van nieuwe uitsluitingsgevallen. Die nieuwe regels zijn echter pas van toepassing op de inkomsten vanaf 1997 en hun reëel effect zal pas ten vroegste eind 1999 kunnen worden gemeten. Het Rekenhof is evenwel van oordeel dat het nu reeds de aandacht van de wetgever moet

vestigen op bepaalde aspecten van de hervorming waarvan het denkt dat ze mogelijk de verwezenlijking van de doelstellingen van het koninklijk besluit van 1996 ernstig in het gedrang kunnen brengen (hoofdstuk III). Het Rekenhof zal begin 2001 een analyse maken van de uitwerking van deze hervorming en van de resultaten die zij heeft opgeleverd.

De resultaten van de controle werden met het oog op het tegensprekelijk debat meegedeeld aan de Directeur-generaal van de Administratie van de Directe Belastingen, thans Directeur-generaal van de AOIF¹, met brief van 15 juli 1999, en aan de Minister van Financiën, met brief van 16 februari 2000.

Het Rekenhof heeft de door de administratie geformuleerde beschouwingen in zijn verslag verwerkt als het dit nuttig achtte. Het antwoord van de minister van 11 mei 2000 is als bijlage bijgevoegd.

Tevens wil het Hof benadrukken dat de ambtenaren die tijdens de controlewerkzaamheden werden onder-vraagd steeds hun volle medewerking hebben verleend

¹ AOIF : Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit.

HOOFDSTUK II – DOOR DE ADMINISTRATIE UITGEVOERDE CONTROLES VOOR DE AANSLAGJAREN 1994, 1995 EN 1996².

1. DBI-afrekken

Voor de drie jaren in kwestie belopen de als DBI afgetrokken bedragen respectievelijk 267, 232 en 263 miljard frank³.

In een eerste fase werd nagegaan welke vennootschappen voor de kwestieuze aanslagjaren dergelijke aftrekken van inkomsten hebben toegepast. Daaruit kan worden geconcludeerd dat:

- de DBI-aftrek van dividenden nauwelijks meer dan 1% van de vennootschappen aanbelangt. Het aantal betrokken vennootschappen schommelt tussen 3.000 en 4.000 op een totaal van ongeveer 300.000;
- de meeste betrokken vennootschappen (meer dan 80%) minder dan 20 miljoen frank DBI aftrekken.

Het verder onderzoek van het volume van de gedane aftrekken nuanceert evenwel in belangrijke mate deze laatste vaststelling. Meer dan 75% van het afgetrokken volume wordt door minder dan 4% van de betrokken vennootschappen afgetrokken. Deze concentratie is zodanig groot dat een klein aantal vennootschappen (in de onderzochte periode enkele tientallen of ongeveer 1% van het totaal) afhankelijk van het jaar 56 tot 66% van het totaal volume DBI aftrekken.

Deze enkele belangrijke vaststellingen in verband met de DBI-aftrek nopen ertoe te benadrukken dat kleine verschillen in de aan de wet aangebrachte wijzigingen erg verschillende gevolgen kunnen hebben op het vlak van de ontvangsten. Zo zou een bepaling die de meerderheid van de vennootschappen treft, toch slechts een geringe impact op de ontvangsten kunnen hebben, terwijl een wijziging die slechts de minderheid van grote vennootschappen aanbelangt toch zware gevolgen zou kunnen hebben.

Wanneer het kleine aantal vennootschappen dat van het stelsel gebruik maakt wordt vergeleken met het aantal vennootschappen dat de jaarrekening volgens het volledige schema indient (ca. 17.000), rijst overigens ook de vraag naar de doeltreffendheid van het stelsel wat zijn luik ter voorkoming van de dubbele belasting betreft, temeer daar de wetgever ervoor heeft gekozen het voordeel van de aftrek te beperken tot de vennoot-

² In de bijlagen bij de verslagen, die aan de administratie en aan de Minister van Financiën werden toegezonden, wordt dit hoofdstuk verder uitgewerkt.

³ Ten tijde van het tegensprekelijk debat, werden deze bedragen aan de hand van de tijdens het uitvoeren van onderzoek beschikbare gegevens vastgesteld op respectievelijk 267, 231 en 228 miljard frank.

schappen die een participatie bezitten ofwel van minstens 5% van het kapitaal ofwel met een aanschaffing-waarde van minstens 50 miljoen frank.

2. Door de administratie uitgevoerde controles⁴

Omdat er geen specifieke instructies bestaan met betrekking tot de verificatiewerkzaamheden die op het DBI-stelsel moeten worden uitgevoerd, was het voor het Rekenhof niet mogelijk zijn controle uit te voeren op basis van een evaluatie van de toepassing van de specifieke administratieve normen terzake. Deze lacune is een eerste conclusie die uit de audit kan worden getrokken. In die omstandigheden zagen de auditeurs van het Rekenhof zich genoodzaakt indirect te werk te gaan en zich te laten leiden door de taxatiewerkzaamheden en –resultaten. Indicatoren zoals het aantal uitgevoerde verificaties of wijzigingen van de fiscale toestand zijn echter variabelen waarvan de variatiefactoren niet altijd gemakkelijk te controleren zijn. Bijgevolg moet voorrang worden verleend aan de tendensen die uit de resultaten kunnen worden afgeleid in plaats van zich vast te pinnen op de punctuele elementen die erin vervat liggen.

De administratie heeft opgemerkt dat ze haar interpretatie en de toe te passen verificatiemethodes via omzendbrieven aan de kantoren heeft meegedeeld. Het Rekenhof kan enkel maar benadrukken dat het met zijn opmerking wil wijzen op het ontbreken van concrete en specifieke instructies ten behoeve van de ambtenaren die instaan voor de verificatie van de toepassing van het DBI-stelsel; deze instructies moeten de algemene richtlijnen, die in de omzendbrieven worden meegedeeld, in precieze opdrachten omzetten, en dat op een zodanige wijze dat het mogelijk wordt indicatoren a posteriori over de controleactiviteiten van de kantoren te bekomen.

Het onderzoek dat het Rekenhof heeft uitgevoerd, heeft de volgende markante vaststellingen opgeleverd.

De controles

Uit het onderzoek van de verificaties van de inkomsten die in de dossiers van de betrokken vennootschappen gedurende de periode 1994 tot 1996 als DBI werden afgetrokken, blijkt dat de toestand erop achteruit is gegaan: terwijl in 1994 nog 20,2% van de betrokken vennootschappen grondig werd gecontroleerd, viel dit percentage terug tot 13,2% in 1995 en tot slechts 10,1% in 1996. Dit laatste percentage is slechts iets hoger dan dat waargenomen in de totale populatie vennootschappen (9,3%).

Er waren in 1996 niet meer grondige verificaties voor de vennootschappen die jaarlijks meer dan 280 miljoen frank als DBI aftrokken (wat 80% van de afgetrokken bedragen vertegenwoordigt) : terwijl in 1994 nog 44% van deze vennootschappen grondig werd gecontroleerd, viel dit percentage terug tot 23% in 1996⁵.

⁴ Dit gedeelte van het verslag werd aangepast om rekening te houden met de opmerkingen die de administratie tijdens het tegensprekelijk debat heeft geformuleerd.

De administratie is van oordeel dat de maatregelen die tijdens de betrokken jaren werden genomen om de grondige verificaties te herdefiniëren, hebben geleid tot een verlaging van de kwalificatie van bepaalde verificaties en dus tot een vermindering van het aantal verificaties die als "grondig" worden bestempeld. Volgens de administratie mag men hieruit geen conclusies trekken wat de DBI-controle betreft. De administratie heeft met nadruk gesteld dat, ingevolge de actie die ze op gang heeft gebracht met haar instructie van 24.6.1993, Ci.RH81/451.023, waaraan nogmaals herinnerd werd in haar instructie van 24.1.1994, Ci.RH81/455898, onder de term "grondige verificatie" voortaan controles verstaan moesten worden die op intensieve en exhaustieve wijze worden uitgevoerd. Die prioriteitsverlening aan de kwaliteit, gekoppeld aan een algemeen controlebeleid, heeft onvermijdelijk geleid tot "laag" ogende percentages van grondige verificaties. De administratie heeft eveneens opgemerkt dat, vanaf de datum waarop die instructie uitgevaardigd werd, de verplichting bestaat de DBI-aftrek te onderzoeken in het raam van een grondige verificatie, en dat ook bij een summier verificatie de DBI-aftrek volledig kan worden onderzocht.

Het Rekenhof merkt op dat de nieuwe voorschriften inzake grondige verificaties waarnaar de administratie verwijst, niet werden uitgewerkt in de periode waarop de controle betrekking had, maar wel vóór die periode (zowel de onderrichting van 24.6.1993 van de administratie als de herinnering eraan waren reeds van toepassing op het aanslagjaar 1993). De resultaten van de controle (1994-1996) vielen bijgevolg wel degelijk onder éénzelfde kwalificatie van de verificaties. Op dit vak kon, op basis van deze factor, geen heterogeniteit worden vastgesteld, die verantwoordelijk zou zijn voor de waargenomen evolutie.

De procedure van het "in orde stellen" van het fiscaal dossier, die in principe volgens de termen zelf van de administratieve instructies niet als een verificatie mag worden omschreven, bevestigt deze vaststelling : voor 26,5 % van de betrokken vennootschappen werd overgegaan tot een "inordstelling" van hun dossier en werd er dus in 1994 geen eigenlijke verificatie uitgevoerd. Maar dat percentage stijgt naar 41,4 % in 1995 en uiteindelijk naar 56,3 % in 1996. Omgekeerd is het zo dat wanneer men de summier en de grondige verificaties zonder onderscheid door elkaar neemt, het verificatiepercentage daalt van 73,5 % in 1994 naar 43,7 % in 1996.

Wanneer diezelfde criteria worden toegepast op de vennootschappen die jaarlijks meer dan 280 miljoen frank aan DBI aftrekken, blijkt dat in 1994 voor 15,3 % van die vennootschappen geen verificatie werd uitgevoerd, maar dat percentage is gestegen naar 45,1 % in 1996.

De administratie merkt voorts op : "Nu wordt al sedert enkele jaren het accent gelegd op de grondige verificatie van de bedrijven, uitgevoerd door de controlecentra, en op de selectie van de dossiers die aan een dergelijke verificatie moeten worden onderworpen. Het is immers duidelijk dat jaarlijks enkel een beperkt aantal dossiers grondig kan worden geverifieerd."(vertaling)

⁵ De geciteerde gegevens werden voor alle in aanmerking genomen aanslagjaren geput uit de "33^e zending" van de incohieringsgegevens, die de situatie weergeeft na afloop van de aanslagtermijn van drie jaar. De verschillen tussen de resultaten van 1994 en 1996 zijn minder uitgesproken dan de verschillen die werden waargenomen ten tijde van het onderzoek en die aan het tegensprekelijk onderzoek werden onderworpen.

Het Rekenhof wenst in dat verband te preciseren dat noch de "nationale controlecentra" noch de huidige controlecentra van de AOIF een algemene vermindering van de grondige verificaties zouden kunnen verklaren die voor de betrokken periode geldt ; voor de eerste controlecentra kan dat niet wegens de beperkte en bijzondere aard van de opdracht die hen werd toegewezen waarbij geen afbreuk werd gedaan aan de algemene bevoegdheid inzake grondige verificaties⁶, en de tweede zijn ontstaan na de door de controle van het Rekenhof beoogde periode.

Wijzigingen van de fiscale toestand

Het percentage van wijzigingen van de fiscale toestand (ongeacht de oorzaak) in de populatie van de vennootschappen die DBI aftrekken ligt niet hoger dan dat vastgesteld in de totale populatie van vennootschappen. Het percentage daalde van 40 % in 1994 naar 28 % in 1996.

De selectie in de controles in functie van de hoogte van de aftrekken, die kon worden waargenomen, verminderde in de loop van de onderzochte jaren : in 1994 maakten 59 % van de vennootschappen, die jaarlijks meer dan 280 miljoen aftrekken, het voorwerp uit van een wijziging van de fiscale toestand, in 1995 54 % en in 1996 slechts 45 %.

Die percentages zijn ongetwijfeld een bewijs van het feit dat de belangrijke vennootschappen de zaken beter beheersen op fiscaal vlak.

In dezelfde gedachteorde onderstreept de administratie dat de belangrijke vennootschappen "waar de meeste DBI worden afgetrokken, de mogelijkheid hebben om hun beleid inzake uitkering van dividenden of de doorstroming ervan binnen de groep te herzien".

De wijzigingen van de fiscale toestand ingevolge de toepassing van de bepalingen van de DBI-regeling zelf waren uiterst zeldzaam (63 wijzigingen DBI voor de 754 vennootschappen die DBI aftrekken – van Belgische of buitenlandse oorsprong – waarvan de fiscale toestand werd gewijzigd en die een antwoord hebben gegeven in verband met de specifiek voor DBI toegepaste wijzigingen van de fiscale toestand) en gering in vergelijking met het totale bedrag van de verrichte aftrekken.

Voor het aanslagjaar 1995 werd geen enkele rechtzetting doorgevoerd ingevolge de toepassing van de belangrijke regel, die was bedoeld om het tussenvoegen van tussenvennootschappen, zoals bedoeld onder artikel 203, tweede lid, 4^o WIB 1992 (vóór de goedkeuring van het koninklijk besluit van 20 december 1995), te bestrijden⁷. Hetzelfde gold ook voor de aanslagjaren 1994 en 1996 met betrekking tot deze DBI-vennootschappen die in 1995 een inkomstenverhoging hebben ondergaan. Meer in het algemeen verwezen de verantwoordingen van de in toepassing van de DBI-regeling gedane wijzigingen van de fiscale toestand in geen enkel geval naar de strijd tegen misbruiken.

De administratie merkt in verband met de vaststelling dat er nagenoeg geen wijzigingen van de fiscale toestand zijn doorgevoerd wat de toepassing betreft van het stelsel, op dat, enerzijds, de kwaliteit en het rendement van de verificaties niet enkel kunnen worden gemeten in termen van de wijzigingen van de fiscale toestand, en dat, anderzijds, de preventieve waarde van de verificaties niet uit het oog mag worden verloren. De administratie merkt eveneens op dat de steekproef waarop het Rekenhof zich baseert, zowel vennootschappen omvat die DBI van Belgische oorsprong aftrekken als vennoot-

⁶ Instructie Ci.RH.81/497.334 – Ci.RH.81/456.694 Bijlage, van 17 januari 1994, punt 5.

⁷ Gegevens op basis van de 28^e zending van de inkohieringsgegevens, dit is de situatie van het aanslagjaar dicht bij het einde van de aanslagtermijn van drie jaar.

schappen die DBI van buitenlandse oorsprong aftrekken. Ze concludeert daaruit : "Voor zover de wijzigingen van de fiscale toestand met betrekking tot de controle van de maatregelen ter bestrijding van misbruiken in de meeste gevallen enkel betrekking kunnen hebben op DBI van buitenlandse oorsprong, kunnen in verband met de doeltreffendheid van die controle volgens de administratie geen eventuele conclusies worden getrokken op basis van een vergelijking met betrekking tot alle belastingplichtigen die een DBI-aftrek vragen". (vertaling)

De opmerkingen van de memorie van antwoord van de administratie verwijzen naar factoren die inderdaad een invloed kunnen hebben gehad op de resultaten die een verslechtering van de verificaties gedurende de betrokken periode aangeven, maar het Rekenhof is van oordeel dat het heel moeilijk is om enkel op basis van de door de administratie vermelde factoren, een verklaring te geven voor de totale afwezigheid van wijzigingen van de fiscale toestand voortvloeiend uit antimisbruikmaatregelen, zoals door de controle werd uitgewezen.

Het voorbehoud dat werd geformuleerd in verband met de steekproef die als basis diende voor het evalueren van de wijzigingen van de fiscale toestand kan niet in aanmerking worden genomen aangezien de 925 door de administratie vermelde belastingplichtigen in feite een populatie vormen samengesteld uit alle vennootschappen die én een DBI-aftrek hebben gevraagd én waarvan tegelijkertijd de fiscale toestand werd gewijzigd voor het aanslagjaar 1995. In het vlak der principes kunnen allicht geen geldige conclusies worden getrokken uit een vergelijking van het heterogene geheel van vennootschappen die DBI van buitenlandse oorsprong en vennootschappen die DBI van Belgische oorsprong aftrekken. Het feit echter dat bewezen is dat er helemaal geen wijziging van de fiscale toestand is uitgevoerd in samenhang met de bovenvermelde antimisbruikmaatregel, en dat voor alle vennootschappen, ongeacht de oorsprong van de dividenden, bekrachtigt ontegensprekelijk het standpunt dat het Rekenhof in zijn verslag heeft ingenomen.

Tot slot moet men weten dat als de administratie zich tot taak heeft gesteld, met het oog op een meer intensieve verificatie, uitsluitend de groep van de vennootschappen te isoleren die de aftrek van DBI van buitenlandse oorsprong hebben aangevraagd, ze noodgedwongen ook de juistheid van de aangifte moet controleren van de vennootschappen die enkel de dividenden van Belgische oorsprong beweren af te trekken. In die context concludeert het Rekenhof dat de analyse van de opsplitsing van de verificaties naargelang hun aard voor enkel die subgroep van vennootschappen, in fine niet onontbeerlijk is voor de geldigheid van de conclusies: er is immers een differentiatie gebeurd volgens de omvang van de aftrekken.

Het Rekenhof is tot besluit van oordeel dat de bekomen cijfergegevens toelaten te stellen dat de controles die de fiscale besturen uitvoeren om erop toe te zien dat de wettelijke bepalingen inzake definitief belaste inkomsten worden nageleefd, niet erg talrijk zijn. Tevens kan worden gesteld dat zij tot heel weinig wijzigingen van de fiscale toestand leiden voor de onderzocht periode van 1994 tot 1996. Het Rekenhof stelde bovendien vast dat tijdens deze periode het op dit vlak uitgevoerde aantal controles ontegensprekelijk verminderde.

Er wordt evenwel aan herinnerd dat eind 1996 een belangrijke wetshervorming tot stand kwam. De gevolgen van deze hervorming, die voor het eerst voelbaar waren voor de inkomsten van 1997, werden hier echter buiten beschouwing gelaten.

HOOFDSTUK III – DE HERVORMING VAN 1996

a) Vóór 1996

Het stelsel van de definitief belaste inkomsten was het middel waarvoor de Belgische wetgever ten tijde van de hervorming van 1962 heeft gekozen om het perverse effect uit te roeien dat dividenden, bij het ontbreken van een correctiemechanisme, zouden worden onderworpen aan een dubbele belastingheffing en zelfs aan opeenvolgende belastingheffing. Er dient te worden vermeden dat de dividenden worden getaxeerd én als winstbestanddeel in de vennootschap van oorsprong én vervolgens als winstbestanddeel van ieder der opeenvolgende aandeelhouders (of vennootschappen-aandeelhoudsters) aan wie ze worden toegekend. Daarom heeft de Belgische wetgever geopteerd voor een definitieve belasting van de dividenden in hoofde van de vennootschap van oorsprong en voor een stelsel van aftrek van dit inkomen van de andere inkomsten in hoofde van de latere verkrijger van deze dividenden.

Tot 1990 werd het DBI-stelsel gekenmerkt door zijn eenvoud maar ook door zijn betrekkelijk onvermogen om het hoofd te bieden aan misbruiken die vreemd waren aan het reële risico van dubbele belasting. Deze regeling, die was bedoeld om meervoudige en opeenvolgende belastingheffingen te vermijden, stelde immers niet als vereiste dat in eerste instantie toch een reële belasting was geheven. De voorafgaande -zelfs h-ge-taxatie in een land met geringe belastingdruk volstond om in België te genieten van een aftrek van inkomsten die anders tegen een merkelijk hoger tarief zouden zijn belast. Vennootschappen gingen zich zo organiseren dat hun winsten in landen met lage belastingdruk werden geregistreerd om daarna onder de vorm van dividenden die als DBI werden beschouwd, naar België te worden getransfereerd, een praktijk die de Minister van Financiën als “oneigenlijk gebruik van de wet” (8) heeft bestempeld.

Vanaf aanslagjaar 1990 heeft de Belgische wetgever stappen ondernomen om hieraan het hoofd te bieden. Sedertdien werden veelvuldige wetswijzigingen doorgevoerd, vaak naarmate de moeilijkheden zich aandienen, om de mazen in het systeem te dichten.

Grosso modo kan worden gesteld dat sedert 1989 (9) een nieuwe voorwaarde om van het voordeel van het DBI-stelsel te kunnen genieten werd ingevoerd, namelijk de zogeheten taxatievoorwaarde, die oplegt dat ontvangen dividenden, om van het belastbaar inkomen te mogen worden afgetrokken, effectief en voorafgaandelijk moeten zijn belast in hoofde van de uitkerende vennootschap. Om te voorkomen dat deze aanvankelijketaxatie laag of zelfs louter symbolisch zou zijn, werden door de wetgever bovendien bepaalde types van vennootschappen uitgesloten: de vennootschappen die zijn gevestigd in een land waar de gemeen-

⁸ Senaat, Parl. St. nr. 806-3 (1989-1990), p. 14

⁹ Wet van 22 december 1989.

rechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België, de holding- of financie-
ringsvennootschappen die in het land waar zij zijn gevestigd aan een belastingregeling zijn onderworpen die
afwijkt van het gemeen recht, en de beleggingsvennootschappen. Deze laatste twee uitsluitingen zijn even-
wel niet van toepassing wanneer het bewijs wordt geleverd dat de door deze vennootschappen uitgekeerde
inkomsten voortkomen uit door deze vennootschappen verkregen inkomsten, die zelf aan de voor de aftrek
gestelde voorwaarden voldoen.

De wet van 23 oktober 1991 heeft hieraan een vierde categorie van uitgesloten vennootschappen toege-
voegd, de “tussenvennootschappen”, die in de wet worden omschreven als buitenlandse vennootschappen
die inkomsten uitkeren die zelf niet aan de aftrekvoorwaarden voldoen. Deze vennootschappen traden in fei-
te op als tussenpersonen tussen enerzijds de Belgische vennootschappen en anderzijds de vennootschappen
gevestigd in een land met een gunstige belastingregeling (die waren uitgesloten krachtens de in 1989 inge-
voerde voorwaarde), met als doel deze laatste uitsluiting te ontwijken.

De wet van 28 december 1992 heeft nog een nieuwe voorwaarde om van het DBI-stelsel te kunnen genieten
ingevoerd: enkel de dividenden die worden uitgekeerd of betaalbaar gesteld door een vennootschap waarin
de belastingplichtige een deelneming bezit ofwel van minstens 5% van het kapitaal ofwel, indien dit niet het
geval is, met een aanschaffingswaarde van ten minste 50 miljoen BEF, zijn aftrekbaar.

Zonder een definitieve balans te willen opmaken van die diverse wettelijke maatregelen die hierboven zeer
summier zijn samengevat, kunnen wel enkele kenmerken ervan worden beklemtoond.

Eenzijds werd de taxatievoorwaarde, die oplegt dat er eerst belasting moet zijn geheven om nadien te kun-
nen genieten van de maatregelen die een “dubbele” belastingheffing moeten voorkomen, pas 27 jaar na het
instellen van de DBI-regeling zelf ingevoerd. In de loop van deze periode (van 1962 tot 1989) werd het
voordeel van de regeling allicht ook buiten de context van reële dubbele belastingheffing aan talrijke belas-
tingplichtigen toegekend.

Anderzijds heeft de keuze die de wetgever in 1989 heeft gemaakt om via de vaststelling van uitsluitingscrite-
ria de misbruiken van het DBI-stelsel te bestrijden, ertoe genoodzaakt deze criteria te herzien en aan te vul-
len telkens de belastingplichtigen nieuwe ontsnappingsroutes uitdachten.

*Zulks sluit aan bij de vaststelling die de administratie in de conclusie van haar memorie van antwoord for-
muleerde, namelijk dat de betrokken belastingplichtigen vaak behoren tot vennootschappen die "hun beleid
inzake uitkering en doorstroming van de dividenden kunnen aanpassen" aan de nieuwe fiscale regels.*

De invoering van een voorwaarde van reële taxatie, gekoppeld aan een becijferde drempel, in hoofde van de
dividenduitkerende vennootschap, in plaats van die meervoudige opeenvolgende uitsluitingen, zou onge-
twijfeld voordelen hebben opgeleverd op het vlak van de eenvoud en de doeltreffendheid.

De ingewikkelde en vaak gewijzigde wetgeving die deze materie regelt heeft er ten slotte waarschijnlijk toe bijgedragen dat de controle die de administratie uitvoert log en kostelijk uitvalt en dat het DBI-stelsel voor de belastingplichtigen weinig rechtszekerheid inhoudt. Dit verklaart, althans voor een deel, de reeds eerder ter sprake gebrachte vaststellingen in verband met het geringe aantal controles die de administratie uitvoert en de grote concentratie van DBI-afrekken bij de grootste vennootschappen waarvan kan worden vermoed dat enkel zij bij machte zijn dit moeilijke aspect van de belastingwetgeving onder de knie te krijgen.

b) De wetwijziging van 1995

De wet van 20 december 1995 heeft de niet-afrekbaarheid ingevoerd van interesten tot een bedrag gelijk aan dat van de krachtens de artikels 202 tot 204 WIB 1992 als DBI afrekbare dividenden, voor zover die dividenden zijn verkregen uit aandelen en deelbewijzen door een vennootschap welke die aandelen, op het ogenblik van hun overdracht, niet gedurende een ononderbroken periode van minstens één jaar heeft behouden. Deze interesten blijven evenwel afrekbaar wanneer ze verband houden met aandelen of deelbewijzen in verbonden vennootschappen of in vennootschappen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, zelfs al hebben die aandelen of deelbewijzen de aard van geldbeleggingen, of met andere aandelen of deelbewijzen die onder de financiële vaste activa zijn opgenomen.

Toen deze maatregel werd goedgekeurd werd zijn rendement voor 1996 op 3 miljard frank geraamd (10). Het reële effect op het vlak van de ontvangsten van deze maatregel werd door het Rekenhof onderzocht. Voor het eerste toepassingsjaar, het aanslagjaar 1996, werd slechts 10% van het vooropgestelde bedrag bereikt (313 524 526 frank in augustus 1997) (11).

De evaluatie van de weerslag van deze maatregel tijdens de daarop volgende aanslagjaren werd bemoeilijkt omdat vanaf aanslagjaar 1997 de om deze reden geweigerde afrekken werden ondergebracht onder dezelfde rubriek als de “interesten van bepaalde leningen” (12).

De voor het aanslagjaar 1996 geregistreerde verwerpingen hadden overigens betrekking op 42 vennootschappen, voornamelijk bankinstellingen, beursvennootschappen en verzekeringsondernemingen, waarvoor de aan- en verkoop van aandelen binnen hetzelfde jaar niet alleen tot het maatschappelijk doel kan behoren, maar zelfs noodzakelijk kan zijn in het kader van een goed beheer.

Het Rekenhof is bijgevolg van oordeel dat opnieuw zou moeten worden onderzocht in hoeverre deze bijzondere bepaling effectief bijdraagt tot de door de wetgever van 1995 op het vlak van de definitief belaste inkomsten nagestreefde doelstellingen en of ze geen ongewenste neveneffecten sorteert. Bovendien zouden

¹⁰ Ontvangsten- en uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 1996, Algemene toelichting, Derde deel, Hfdst. I, Afd. 2, tabel II : Aanvullende weerslag in 1996 van de fiscale maatregelen, V- Nieuwe in oktober 1995 besliste maatregelen, Parl. St., Kamer, 1995-1996, 196/1, p. 109.

¹¹ De statistische gegevens die de administratie had verstrekt spraken op dezelfde datum van 688 368 088 frank geweigerde afrekken; wel diende dat bedrag te worden gecorrigeerd door de verkeerdelijk als dusdanig ingeschreven sommen weg te laten.

¹² De interesten beoogd in artikel 198,11° WIB 1992 ingevoerd door artikel 24 van het koninklijk besluit van 20 december 1996. Die regel met betrekking tot de onderkapitalisatie van de vennootschappen vertoont geen enkel verband met de DBI-regeling.

schikkingen moeten worden getroffen waardoor het mogelijk wordt de financiële weerslag ervan duidelijk en correct te bepalen.

c) De hervorming van 1996

Het koninklijk besluit van 20 december 1996 (13) heeft het DBI-stelsel volledig herwerkt voor de inkomsten vanaf 1997.

De voornaamste wijzigingen die met dit besluit werden doorgevoerd zijn de volgende:

- de voorwaarde dat het stelsel enkel kan worden toegekend aan een vennootschap die dividenden ontvangt die onderworpen zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard, wordt voortaan voorgesteld als een nieuwe uitsluitingsgrond : het DBI-stelsel wordt niet toegestaan voor de inkomsten die worden toegekend door een vennootschap die niet aan de Belgische vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard is onderworpen, of door een vennootschap die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België;
- zijn voortaan eveneens uitgesloten de vennootschappen voor zover de inkomsten, niet zijnde dividenden, die dezen verkrijgen, hun oorsprong vinden buiten het land van hun fiscale woonplaats en ze in het land van hun fiscale woonplaats een belastingregeling genieten die van het gemeen recht afwijkt;
- een andere voortaan uitgesloten categorie inkomsten zijn deze toegekend door vennootschappen, die winsten verwezenlijken door tussenkomst van een of meer buitenlandse inrichtingen die aan een aanslagregeling zijn onderworpen die aanzienlijk gunstiger is dan deze waaraan de winsten in België zouden zijn onderworpen. (Een afzwakking van deze uitsluiting wordt in het vooruitzicht gesteld voor de inrichtingen die zich bevinden in een land waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of indien de in het buitenland effectief toegepaste belasting minstens 15% bedraagt);
- de uitsluiting¹⁴, ten slotte, waarin is voorzien voor de vennootschappen die dividenden opnieuw uitkeren die zelf niet voor aftrek in aanmerking komen wegens de hoger vermelde uitsluitingsregels, is niet van toepassing wanneer de aandelen van die vennootschappen zijn ingeschreven in de officiële notering aan een effectenbeurs van een Lidstaat van de Europese Unie onder de voorwaarden van de richtlijn nr.79/279/EEG (15), of van een derde Staat waarvan de wetgeving minstens gelijkwaardige toelatingsvoorwaarden voorziet; de toestand van deze vennootschappen wordt hierna onderzocht.

¹³ Houdende diverse fiscale maatregelen in toepassing van de artikels 2,§1 en 3, §11, 2° en 3° van de Wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie.

¹⁴ Het aan de administratie gerichte verslag ging ook in op de afschaffing van uitsluitingsgronden waarin in één of andere vorm in het vroegere stelsel was voorzien. Daar de administratie echter heeft opgemerkt dat in dat verband rekening dient te worden gehouden met de algemene economie van artikel 203 WIB 1992, is deze passage niet in het onderhavige verslag opgenomen. De memorie van antwoord merkte eveneens op dat de DBI-regeling die werd gewijzigd door het KB van 20 december 1996 geen onderscheid meer maakt tussen de holdingvennootschappen en de buitenlandse tussenvennootschappen die zonder onderscheid worden beoogd door de uitsluiting van art. 203, § 1, 5°.

¹⁵ Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 5 maart 1979 tot coördinatie van de voorwaarden voor de toelating van effecten tot officiële notering aan een effectenbeurs.

d) Tussenvennootschappen

Een van de voornaamste doelstellingen die door de hervorming van 1996 werd nagestreefd, was het beletten van constructies die werden opgezet om ondanks de uitsluitingsregels toch het voordeel van de aftrek te bekomen, onder andere door te werken met tussenvennootschappen die de schakel vormden tussen de vennootschappen die van een gunstig fiscaal regime konden genieten en de vennootschappen die de gegenereerde inkomsten uiteindelijk verkregen. Deze constructies maakten nuttig gebruik van één aspect van de wetgeving van vóór 1991, namelijk dat de uitsluitingsvoorwaarden enkel golden ten aanzien van vennootschappen die rechtstreeks dividenden toekenden. De oprichting in een land met normale fiscaliteit van een buffervenootschap (ook tussenvennootschap genoemd), die beschikte over normale inkomsten en onderworpen was aan een belastingregeling van gemeen recht, maakte het mogelijk de dividenden, die deze vennootschap, met een onberispelijk profiel, toekende, te laten ontsnappen aan uitsluiting, zelfs indien die inkomsten hun oorsprong vonden in vennootschappen met een gunstige belastingregeling.

Om deze constructie te beletten breidde de wet van 23 oktober 1991, in hoofdzaak, de uitsluitingen uit tot de dividenden die werden uitgekeerd door een vennootschap voor zover de dividenden die deze zelf ontving onder de uitsluitingen zouden zijn gevallen. Dit mechanisme, dat later beter werd gepreciseerd in het voormeld besluit van 1996 (artikel 203, §1, 5°), bepaalde dat de dividenden verleend of toegekend door een vennootschap, andere dan een beleggingsvennootschap, die dividenden wederuitkeert die in toepassing van de wettelijke uitsluitingen zelf niet zouden kunnen worden afgetrokken ten belope van ten minste 90%, niet aftrekbaar zijn.

Werd de doelstelling van het koninklijk besluit van 1996 op dit punt echter bereikt? Op grond van een analyse van de definitieve tekst van dit besluit, maakt het Rekenhof hieromtrent voorbehoud. Artikel 203, §2, voorlaatste lid, 1°, dat in de laatste fase van de redactie van deze tekst werd ingelast, bepaalt immers dat dit bijzondere uitsluitingsmechanisme niet van toepassing is wanneer de aandelen van de vennootschap die wederuitkeert genoteerd zijn aan een effectenbeurs (16) in de Europese Unie, of onder bepaalde voorwaarden, zelfs in een derde land. Meer nog, de bepaling van artikel 203, § 3, WIB 1992, die, in de gevallen die dat artikel beoogt en door beoordeling van het toegelaten drempelbedrag bepaald in § 1, 5°, van hetzelfde artikel, leidt tot de onvermijdelijke uitsluiting van bepaalde dividenden, heeft geen gevolgen voor de beursgenoteerde tussenvennootschappen omdat wordt verwezen naar de afwijkingen bepaald in artikel 203, § 2. Deze uitzondering kan de doeltreffendheid van de in dat vlak ingevoerde hervorming volgens het Rekenhof sterk afzwakken in risicosituaties.

¹⁶ Deze vennootschappen, binnenlandse en buitenlandse, worden beoogd door artikel 203, §2, vijfde lid, 1°, WIB 1992, met andere woorden zij moeten onderworpen zijn aan een gelijksoortige belasting als de vennootschapsbelasting zonder te genieten van een belastingstelsel dat afwijkt van het gemeenrecht en zij moeten, als het om buitenlandse vennootschappen gaat, gevestigd zijn in een land waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, heeft ondertekend.

Het verslag aan de Koning van het bovenvermeld koninklijk besluit van 1996 expliciteert bovendien niet de economische of fiscale logica die het mogelijk maakt die vennootschappen aan de bepaalde uitzonderingen te laten ontkomen.

e) Conclusie

Het is thans nog niet mogelijk een volledige evaluatie te maken van de gevolgen van de fundamentele hervorming die in 1996 op het vlak van de DBI werd doorgevoerd en die van toepassing is op de inkomsten vanaf 1997. Het Rekenhof neemt zich voor begin 2001¹⁷ een onderzoek uit te voeren naar de resultaten van deze hervorming. Hiertoe overweegt het na te gaan of binnen de administratie alle gegevens beschikbaar zijn die het mogelijk moeten maken de gevolgen van deze hervorming op de fiscale ontvangsten van 1997 en 1998 te meten. Het wenst evenwel nu reeds te benadrukken dat artikel 203, §2, voorlaatste lid, 1^o, ingevoerd door het koninklijk besluit van 20 december 1996, door de zeer algemene uitzondering waarin het voorziet, de verwezenlijking dreigt te bemoeilijken van een der belangrijkste doelstellingen van dit besluit, namelijk het uitroeien van de onrechtmatige inschakeling van tussenvennootschappen die dividenden wederuitkeren.

¹⁷ Het Rekenhof stemt in met de suggestie van de administratie : "Pas op 31.12.2000 (verstrijken van de termijn van 3 jaar) zullen volledige elementen beschikbaar zijn voor een eerste aanslagjaar waarop de nieuwe regeling werd toegepast (aanslagjaar 1998) en daarom stelt de administratie het Rekenhof voor te wachten tot begin 2001 vooraleer met een nieuw onderzoek te beginnen (in plaats van begin 2000)".