

# Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing - een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers

De bedrijfsvoorheffing is een voorschot dat de werkgevers inhouden op de belasting op de beroepsinkomsten van werknemers. Sinds het begin van de jaren 2000 genieten werkgevers in bepaalde wettelijke gevallen een financiële steun in de vorm van een volledige of gedeeltelijke vrijstelling van de storting aan de Staat van de bedrijfsvoorheffing.

De vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing wordt in steeds meer domeinen toegepast. Op dit moment bestaan er tien vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing: voor overuren, voor de koopvaardij, de baggervvaart en de sleepvaart, voor onderzoek en ontwikkeling, voor de zeevisserij, voor nacht- en ploegenwerk, voor sportbeoefenaars, de looncorrectie (oftewel de vrijstelling van het interprofessioneel akkoord of IPA), voor de steunzones, voor startende ondernemingen en voor jonge werknemers.

De vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing vertegenwoordigden in 2017 een fiscale uitgave van 2,9 miljard euro voor de Staat, tegenover 198 miljoen euro in 2005. De invoering van een nieuwe vrijstelling voor jonge werknemers en de uitbreiding in 2018 van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling en ook voor nacht- en ploegenwerk zullen de kosten opnieuw doen stijgen.

In 2017 genoten 136.384 werkgevers minstens één vrijstelling van bedrijfsvoorheffing. Van die werkgevers is 92,7 % een KMO. Zij vertegenwoordigen 21,1 % van de totale vrijstellingskosten. De overige 6,4 % werkgevers zijn grote ondernemingen. Zij vertegenwoordigen 78,9 % van de totale vrijstellingskosten. De honderd belastingplichtigen die het meest een beroep doen op vrijstellingen vertegenwoordigen 43,5 % van het bedrag van de vrijstellingen.

Gelet op de omvang van de regeling, heeft het Rekenhof onderzocht in welke mate de Staat grip houdt op de regeling van de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing.

## Doelstellingen, opvolging en evaluatie van de vrijstellingen

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de meeste vrijstellingen bedoeld zijn voor algemene doelstellingen die niet zijn uitgesplitst in concrete, meetbare doelstellingen (bijvoorbeeld het concurrentievermogen van de ondernemingen verbeteren, de strijd tegen zwartwerk aanbinden, het wetenschappelijk onderzoek in België ondersteunen...). Aan die maatregelen gingen geen studies over de impact vooraf om de overheidsbeslissing te kunnen onderbouwen.

Daardoor kan dit fiscale beleid niet worden geëvalueerd, bijvoorbeeld op basis van performantie-indicatoren waarmee de effecten ervan gemeten kunnen worden. Een dergelijke evaluatie is nochtans noodzakelijk om te kunnen aantonen dat de toegekende fiscale voordelen gelinkt zijn aan de nagestreefde overheidsdoelstellingen. Ze is ook noodzakelijk om de overheidsuitgaven in de hand te houden, om buitenkansseffecten te voorkomen en de beleidsmakers zo goed mogelijk te informeren opdat ze een keuze kunnen maken tussen de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing

en andere beleidsinstrumenten die dezelfde doelstellingen nastreven, zoals subsidies of verminderingen van sociale bijdragen.

De rol van de FOD Financiën, die deze beleidsmaatregelen moet uitvoeren, bestaat er alleen in deze budgettaire op te volgen en te controleren of de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen worden nageleefd.

### **Uitbouw van het controlebeleid**

De FOD Financiën moet controleren of de begunstigen de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen naleven. De te controleren dossiers worden centraal geselecteerd. Dat garandeert een eenvormige methode en een gelijke behandeling van de belastingplichtigen. De risicoanalyse van de FOD is gebaseerd op indicatoren die werden gedefinieerd op basis van de kenmerken van elke vrijstelling en die werden aangepast naargelang van de controleresultaten. De FOD heeft ook instructies opgesteld die de ambtenaren begeleiden bij de controle van de dossiers.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat alleen na de toekenning van de vrijstelling wordt gecontroleerd en op basis van een steekproef van dossiers. Het heeft ook geconstateerd dat de FOD Financiën niet alle informatiebronnen gebruikt waarmee de dossiers beter zouden kunnen worden geselecteerd, zoals de bezwaarschriften die belastingplichtigen indienen of de resultaten van de controles van de sociaal inspecteurs. De FOD beschikt evenmin over gestructureerde feedback over de controleacties, wat de continue verbetering van de regeling afremt.

Het Rekenhof stelt bovendien vast dat de wetgeving ingewikkeld is, regelmatig evolueert en onduidelijkheden bevat. Ze berust op toepassingsvoorwaarden die niet binnen het strikte fiscale kader vallen (sommige vrijstellingen berusten bijvoorbeeld op de arbeids- of socialezekerheidswetgeving). De controle van bepaalde voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen hangt daarenboven af van andere actoren dan de FOD Financiën, zoals Belspo voor de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling.

De moeilijkheden bij het interpreteren van de wetgeving en de punten van onenigheid met het kabinet van de minister van Financiën of met Belspo, hebben de FOD Financiën ertoe gebracht bepaalde vrijstellingen niet te controleren in 2017 en 2018. Zo werden de vrijstellingen voor nachten ploegenwerk en voor onderzoek en ontwikkeling niet gecontroleerd in de controleactie 2018. Het risico dat onrechtmatig vrijstellingen worden toegekend, stijgt dus, temeer omdat die twee vrijstellingen 2,3 miljard euro vertegenwoordigden in 2017.

Het Rekenhof is van oordeel dat discussies over de interpretatie van de wetgeving er niet toe mogen leiden dat de administratie afziet van de controles van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing. Als de administratie erop wijst dat de wetgeving niet duidelijk is, moet de minister de wetgever informeren en wetswijzigingen voorstellen.

### **Uitvoering van het controlebeleid van de FOD Financiën**

Sinds 2014 werden vier controleacties op de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing georganiseerd. Voor de drie afgesloten acties werd in een aanzienlijk deel van de geselecteerde dossiers een correctie toegepast (46 % voor de actie 2017).

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat het gemiddelde resultaat per gecontroleerd dossier bij de controleactie van 2017 14.722 euro bedroeg. Dat is aanzienlijk minder dan bij de acties 2014 en

2015 (respectievelijk 36.204 euro en 120.115 euro per dossier). De resultaten die worden verwacht van de controleactie 2018 zullen waarschijnlijk niet beter zijn aangezien de vrijstellingen voor nacht- en ploegenwerk en voor onderzoek en ontwikkeling niet werden gecontroleerd.

Het Rekenhof onderzocht ook een steekproef van controledossiers. Uit die analyse kwamen verschillende factoren naar voren die het productiviteitsniveau van de controles (48,5 % in 2014, 55,6 % in 2015 en 46 % in 2017) verklaren: de ambtenaren volgen niet altijd de controletactiek en worden regelmatig geconfronteerd met de ingewikkelde wetgeving en de constante evolutie van de maatregelen.

### Aanbevelingen

Het Rekenhof beveelt aan:

- aan de vrijstellingen nauwkeurige, concrete en meetbare doelstellingen te koppelen;
- de wetgeving te verduidelijken (onder andere het begrip ploegenwerk en de definities van de maatregelen die onderzoek en ontwikkeling beogen);
- alle vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing te controleren, en vooral die welke voor de hoogste fiscale uitgaven zorgen;
- de risico-indicatoren te verfijnen door bestaande interne en externe informatie te gebruiken (bezwaren, databases Belspo en sociale zekerheid, onderzoeken van de sociale inspectie, ...);
- elke controleactie gestructureerd te evalueren door onder meer een reeks gecontroleerde dossiers opnieuw te bekijken;
- de ambtenaren te informeren over het type vrijstelling waarvoor het te controleren dossier werd geselecteerd. Die informatie kan motiverend werken en een echte evaluatie van het rendement van de selectie in de hand werken;
- erop toe te zien dat de ambtenaren de richtsnoeren die richting moeten geven bij de controleactiviteiten, in acht nemen;
- het huidige systeem van adviezen van Belspo in het kader van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling te evalueren en te hervormen;
- een structurele samenwerking met de sociale inspectie te organiseren voor de vrijstellingen die steunen op toepassingsvoorwaarden die betrekking hebben op sociale bepalingen.

### Antwoord van de ministers en de administraties

De FOD Financiën sluit zich in zijn antwoord aan bij de meeste vaststellingen en aanbevelingen van het Rekenhof.

De huidige minister van Financiën benadrukt dat de opmerkingen betrekking hebben op het kabinet van de minister van Financiën die vóór 10 december 2018 in functie was. Hij voegt eraan

toe dat zijn kabinet eind januari 2019 werd geïnformeerd over een aantal problemen met de vrijstelling van storting van bedrijfsvoorheffing. Hij wijst erop dat zijn administratie zal onderzoeken wat kan worden verbeterd, maar dat wetswijzigingen in de periode van lopende zaken moeilijk zullen zijn.

De minister van Wetenschapsbeleid antwoordt dat ze er samen met Belspo van overtuigd is dat de leemten in het huidige juridische en reglementaire kader, die tot interpretatieverschillen tussen Belspo en de FOD Financiën leiden, moeten worden gecorrigeerd. Ze voegt eraan toe dat Belspo een structurele gegevensuitwisseling met de FOD Financiën steunt en actief zal meewerken aan een kader waarin die uitwisseling mogelijk wordt.

## INHOUD

### Hoofdstuk 1

Inleiding	7
1.1 Situering	7
1.2 Reikwijdte van de audit en onderzoeksvragen	8
1.3 Onderzoeksmethode	8
1.4 Onderzoeksverloop	9
1.5 Tegensprekelijke procedure	9

### Hoofdstuk 2

Evolutie van de vrijstellingen en kennisgeving aan de Europese Commissie	10
2.1 Evolutie van de vrijstellingen	10
2.1.1 Evolutie van de voordelen toegekend in het kader van vrijstellingen	11
2.1.2 Evolutie van de kostprijs van de vrijstellingen	13
2.2 Kennisgeving van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing	15
2.3 Conclusies en aanbevelingen	16

### Hoofdstuk 3

Doelstellingen, opvolging en evaluatie van de vrijstellingen	17
3.1 Doelstellingen van de vrijstellingen	17
3.2 Evaluatie van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing	18
3.3 Conclusies en aanbevelingen	19

### Hoofdstuk 4

Uitbouw van het controlebeleid	21
4.1 Inleiding	21
4.2 Voorwaarden om vrijstellingen toe te passen	22
4.3 Gecentraliseerde selectie op basis van risico-indicatoren	24
4.3.1 Toepassingsvoorwaarden en risico-indicatoren	24
4.3.2 Evolutie van de risico-indicatoren en leereffecten	26
4.4 Controletactiek	26
4.4.1 Een controletactiek uitwerken en aanpassen	26
4.4.1.1 Dubbelzinnigheden in de wetgeving op het vlak van de vrijstelling voor nachtwerk en ploegenwerk	27
4.4.1.2 Dubbelzinnigheden in de wetgeving op het vlak van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling	28
4.4.2 Evolutie van de controletactiek en van de leereffecten	31
4.4.3 Geen controletactiek	32
4.4.3.1 Vrijstellingen voor zeevisserij en voor de steunzones	32
4.4.3.2 Vrijstelling voor nacht- en ploegenwerk	32
4.4.3.3 Vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling	32
4.5 Conclusies	32
4.5.1 Gecentraliseerde selectie op basis van risico-indicatoren	33
4.5.2 Controletactieken	35

## Hoofdstuk 5

### Uitvoering van het controlebeleid van de FOD Financiën 37

5.1	<b>Uitgevoerde controleacties</b>	37
5.2	<b>Kwaliteit van de rapportering</b>	39
5.3	<b>Productiviteit van de dossiers van de steekproef</b>	40
5.4	<b>Vaststellingen na het onderzoek van de steekproef</b>	42
5.4.1	Naleving van de regels van de controletactiek	43
5.4.2	Moeilijkheden die samenhangen met de formulering van de wet en de verwevenheid van niet-fiscale elementen in de wetgeving	44
5.4.2.1	Koopvaardij, baggervvaart en sleepvaart	44
5.4.2.2	Startende ondernemingen	45
5.4.2.3	Overuren	46
5.4.2.4	Onderzoek en ontwikkeling	47
5.4.3	Moeilijkheden die samenhangen met de evolutie van de maatregelen	48
5.5	<b>Conclusies en aanbevelingen</b>	48
5.5.1	Uitgevoerde controleacties	48
5.5.2	Onderzoek van een steekproef van dossiers	49

## Hoofdstuk 6

### Algemene conclusies en aanbevelingen 52

6.1	<b>Onduidelijke doelstellingen en een ontoereikende evaluatie</b>	52
6.2	<b>Controle van de vrijstellingen van storting van voorheffing door de FOD Financiën</b>	53
6.3	<b>Tabel met de aanbevelingen</b>	54

### Bijlage 1

#### Evolutie van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing 57

### Bijlage 2

#### Stand van zaken van de kennisgevingen aan de Europese Commissie 62

### Bijlage 3

#### Voornaamste voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing 65

### Bijlage 4

#### Antwoord van de minister van Wetenschapsbeleid van 28 februari 2019 69

### Bijlage 5

#### Antwoord van de minister van Financiën van 1 maart 2019 73

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Situering

De bedrijfsvoorheffing is een voorschot op de belasting op de beroepsinkomsten van werknemers. Werkgevers houden deze voorheffing in de meeste gevallen in op de bezoldigingen die ze aan hun medewerkers betalen en storten ze door aan de Schatkist<sup>1</sup>.

Sinds het begin van de jaren 2000 genieten werkgevers in bepaalde wettelijke gevallen een financiële steun waarbij ze volledig of gedeeltelijk worden vrijgesteld van het storten van bedrijfsvoorheffing aan de Staat.

De huidige wetgeving bevat tien vrijstellingen. In 2017 vertegenwoordigden die vrijstellingen een fiscale uitgave van 2,9 miljard euro voor de Staat<sup>2</sup>.

De Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AII) ontvangt de aangiften van de bedrijfsvoorheffing en tegelijk ook de aangiften van eventuele vrijstellingen. Daarnaast int de AII ook de bedragen van de bedrijfsvoorheffing. De werkgever die bedrijfsvoorheffing moet betalen, kan bij de AII correcties indienen tot eind september van het jaar N+1<sup>3</sup>. De AII heeft niet als opdracht te controleren of de toepassingsvoorwaarden voor de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing worden nageleefd.

Wanneer geen correcties meer mogelijk zijn, kan de werkgever nog wijzigingen doorvoeren via een bezwaarschrift binnen vijf jaar bij de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc). De AAFisc verwerkt deze bezwaarschriften, maar is ook als enige bevoegd om te controleren of de toepassingsvoorwaarden voor de vrijstellingen worden nageleefd. Die controle gebeurt achteraf op basis van een steekproef van belastingplichtigen. Tot de controleactie 2018 bereidde de dienst Tax Audit & Compliance Management (TACM) van de AAFisc de controleacties voor en omkaderde ze en de operationele diensten voerden ze uit. Sinds de controleactie 2018 wordt deze taak verdeeld onder de dienst TACM en de coördinatie van de sectoren van de Administratie Grote Ondernemingen van de AAFisc.

Naast deze twee algemene administraties is er de Algemene Administratie voor Beleidsexpertise en –Ondersteuning (AABEO) die zo nodig de maatregelen voor een vrijstelling meedeelt aan de Europese Commissie om zo het fiscale beleid voor te bereiden. Ook moet de AABEO onder andere studies over de impact van de beleidsopties uitvoeren en

---

<sup>1</sup> Artikel 272 van het WIB bepaalt dat de belastingschuldige de bedrijfsvoorheffing moet inhouden op de bezoldiging. Dat is echter geen verplichting.

<sup>2</sup> Een fiscale uitgave is een “een minderontvangst wegens fiscale tegemoetkomingen voortvloeiend uit een afwijking van het algemeen stelsel van een gegeven belasting ten voordele van zekere belastingplichtigen of van zekere economische, sociale, culturele, ... activiteiten en die kan worden vervangen door een rechtstreekse betoelaging.” (definitie van de Hoge Raad voor de Financien-

<sup>3</sup> Zo konden via de toepassing Finprof aangiften voor bedrijfsvoorheffing 2017 worden ingediend tot 21 september 2018, 16.00 uur.

het gevoerde beleid analyseren, met inbegrip van de macro-economische aspecten van het begrotings- en belastingbeleid.

Tot slot speelt ook de POD Wetenschapsbeleid (Belspo) een belangrijke rol bij de vrijstellingen voor onderzoek en ontwikkeling. Enerzijds moeten bedrijven Belspo informeren over hun onderzoeks- en ontwikkelingsprojecten en - programma's voordat ze de vrijstelling aanvragen. Anderzijds kan aan Belspo worden gevraagd bepaalde toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling te controleren.

## 1.2 Reikwijdte van de audit en onderzoeksvragen

De audit onderzoekt de mate waarin de Staat de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing in de hand heeft.

Het onderzoek wenst een antwoord te geven op volgende vragen:

- 1) Houdt de FOD Financiën grip op de risico's van de verenigbaarheid tussen ontwerpen van vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing en het Europees recht? (hoofdstuk 2)
- 2) Beantwoorden de diverse regelgevingen over vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing aan duidelijk geïdentificeerde doelstellingen? (hoofdstuk 3)
- 3) Kan het controlebeleid de risico's redelijkerwijze afdekken door op passende wijze te selecteren welke ondernemingen gecontroleerd moeten worden en door na te gaan of de vrijstellingen conform zijn? (hoofdstuk 4)
- 4) Strookt de uitvoering van het controlebeleid met de tactiek en met de controlemodellen, en wordt er op passende wijze over gerapporteerd? (hoofdstuk 5)
- 5) Beschikt de Staat over een leerproces waarmee hij kan nagaan of de vrijstellingen hun doel bereiken, en waarmee de regelingen en de controles permanent kunnen worden verbeterd? (hoofdstukken 3, 4 en 5).

De audit schetst bovendien een stand van zaken van de bestaande vrijstellingen en identificeert de begunstigden, het aantal en de types betrokken ondernemingen (onder meer het aandeel van grote bedrijven en van kmo's) en de concentratie binnen bepaalde bedrijven (het percentage vrijstellingen gebundeld binnen een beperkt aantal ondernemingen).

## 1.3 Onderzoeksmethode

Om de vijf onderzoeksvragen te beantwoorden, heeft het Rekenhof de volgende methodes gebruikt:

- grondig onderzoek van de documentatie over het onderwerp (wetgeving, omzendbrieven en instructies, kennisgevingen en andere uitwisselingen met de Europese Commissie, alle specifieke document bezorgd door de verantwoordelijken van de onderzochte procedures);
- gesprekken met ambtenaren van de centrale diensten, van de operationele diensten en van Belspo;
- onderzoek van controledossiers geselecteerd met de Stirco-toepassing;
- analyse van de statistische gegevens.



## 1.4 Onderzoeksverloop

18 april 2018	Aankondiging van de audit aan de minister van Financiën en aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën
April 2018 - Januari 2019	Uitvoering van het onderzoek
31 januari 2019	Verzending van het ontwerpverslag aan de voorzitters van de directiecomités van de FOD Financiën en van Belspo, aan de minister van Financiën en aan de minister belast met Wetenschapsbeleid
28 februari 2019	Antwoord van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en gezamenlijk antwoord van de minister belast met Wetenschapsbeleid en Belspo
1 maart 2019	Antwoord van de minister van Financiën

## 1.5 Tegensprekelijke procedure

De minister van Financiën benadrukt in zijn antwoord dat hij die functie pas sinds 10 december 2018 uitoefent. De verwijzingen in het verslag naar het kabinet van de minister van Financiën slaan bijgevolg op het kabinet van de vorige minister van Financiën. De minister voegt eraan toe dat zijn kabinet eind januari 2019 mondeling werd geïnformeerd over een aantal problemen met de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing. Hij zal zijn administratie opdracht geven te onderzoeken wat kan worden verbeterd, maar hij benadrukt dat in de huidige context van lopende zaken de wetgeving moeilijk zal kunnen worden gewijzigd.

De FOD Financiën van zijn kant sluit zich aan bij de meeste vaststellingen en aanbevelingen van het Rekenhof.

De opmerkingen en commentaar van de minister van Financiën en van de FOD Financiën en het gezamenlijke antwoord van de minister van Wetenschapsbeleid en Belspo zijn voor zover mogelijk in dit verslag verwerkt.

## HOOFDSTUK 2

# Evolutie van de vrijstellingen en kennisgeving aan de Europese Commissie

In dit hoofdstuk onderzoekt het Rekenhof eerst hoe de voordelen die in het kader van vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing worden toegekend, en de kostprijs ervan, geëvolueerd zijn.

Vervolgens gaat het na hoe de FOD Financiën de risico's beheert die samenhangen met de verplichting om de Europese Commissie te informeren over de maatregelen.

### 2.1 Evolutie van de vrijstellingen

De eerste twee vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing dateren van het begin van de jaren 2000. De eerste werd ingevoerd voor de zeevisserij en de tweede om onderzoek en ontwikkeling te bevorderen.

Sindsdien werden tijdens elke regeerperiode nieuwe vrijstellingen ingevoerd en de bestaande vrijstellingen gewijzigd.

Door *'het zeer specifieke karakter en de tijdelijke aard'*<sup>4</sup> ervan, werden de vrijstellingen tot in 2005 niet in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) opgenomen. Vervolgens gebeurde dat wel in de artikelen 275/1 tot 275/11.

Momenteel bestaan er tien vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor:

- overuren;
- koopvaardij, baggervvaart en de sleepvaart;
- onderzoek en ontwikkeling;
- zeevisserij;
- nacht- en ploegenwerk;
- sportbeoefenaars;
- looncorrectie (oftewel de vrijstelling van het interprofessioneel akkoord of IPA);
- steunzones;
- startende ondernemingen;
- jonge werknemers.

De doelstellingen van deze vrijstellingen worden in detail besproken in punt 2.2.

---

<sup>4</sup> *Parl. St.* Kamer, 30 november 2005, DOC 51 2128/001, Wetsontwerp betreffende het Generatiepact. Memorie van toelichting, p. 59.

### 2.1.1 Evolutie van de voordelen toegekend in het kader van vrijstellingen

De wetgeving over de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing wordt regelmatig gewijzigd.

Vooraf de voordelen die aan verschillende belangrijke vrijstellingen verbonden zijn, werden uitgebreid, bijvoorbeeld door het aantal begunstigden uit te breiden of door het toegekende percentage van de vrijstelling te verhogen.

Bovendien nam ook het aantal vrijstellingen zelf aanzienlijk toe.

De volgende tabel vat de evolutie samen van de voordelen die worden toegekend in het kader van de vrijstellingen sinds de invoering. Bijlage 1 beschrijft deze evolutie in detail en vergelijkt de voordelen die in het begin werden toegekend met de toestand in december 2018.

Tabel 1 – Evolutie van de voordelen die werden toegekend in het kader van vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing sinds de invoering ervan

Sector	Datum van de invoeringswet	Latere wijzigingen
Overuren	Wet van 3 juli 2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhoging van het toegekende vrijstellingspercentage</li> <li>• Verhoging van het aantal overuren dat recht geeft op een vrijstelling</li> <li>• Bijkomende verhoging van het aantal overuren dat recht geeft op een vrijstelling in de bouwsector en in de horeca<sup>5</sup></li> <li>• Uitbreiding van de maatregel tot overheidsbedrijven</li> </ul>
Koopvaardij, baggervvaart, sleepvaart	Wet van 20 juli 2005 aangaande de bedrijfsvoorheffing ingevolge de Communautaire richtsnoeren van de Commissie van de Europese Unie betreffende staatssteun voor het maritiem transport	Ongewijzigd voordeel
Onderzoek en ontwikkeling	Programmawet 24 december 2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhoging van het toegekende vrijstellingspercentage</li> <li>• Uitbreiding van de begunstigden<sup>6</sup> tot: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ bedrijven die aan onderzoeksprojecten werken in uitvoering van partnerschappen met wetenschappelijke instellingen;</li> <li>◦ <i>Young Innovative Companies</i> (YIC);</li> </ul> </li> </ul>

<sup>5</sup> In deze audit verstaat men onder 'bouwsector' de werken in onroerende staat beoogd in artikel 20, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>6</sup> Aanvankelijk werd enkel de academische sector beoogd.

Sector	Datum van de invoeringswet	Latere wijzigingen
		<ul style="list-style-type: none"> <li>o privébedrijven die onderzoekers tewerkstellen</li> <li>• Uitbreiding van de diploma's die in aanmerking komen voor het onderzoekspersoneel</li> </ul>
Zeevisserij	Programmawet 24 december 2002	Ongewijzigd voordeel
Nacht- en ploegenwerk	Programmawet 22 december 2003	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhoging van het vrijstellingspercentage</li> <li>• Invoering van een vrijstelling voor bedrijven waar de klok rond wordt gewerkt</li> <li>• Invoering van een vrijstelling voor nacht- en ploegenwerk voor de bouwsector</li> <li>• Uitbreiding van de maatregel tot uitzendkantoren</li> </ul>
Sportbeoefenaars	Wet van 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars	Ongewijzigd voordeel, maar het begrip opleiding van jonge sportbeoefenaars werd aangepast (zie hoofdstuk 3)
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord -IPA)	Wet houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhoging van het vrijstellingspercentage; vervolgens in 2015 de afschaffing van de algemene vrijstelling<sup>7</sup></li> <li>• Behoud van een vrijstelling voor kmo's, voor de sector van de Sociale Maribel en voor overheidsbedrijven</li> </ul>
Steunzones	Wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance	Ongewijzigd voordeel, maar het aantal steunzones werd uitgebreid en sommige toepassingsvoorwaarden werden versoepeld
Startende ondernemingen	Programmawet van 10 augustus 2015	Ongewijzigd voordeel
Jonge werknemers	Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie	Ongewijzigd voordeel

Bron : Rekenhof

Door de vele wijzigingen in de wetgeving zijn verschillende vrijstellingen erg technisch geworden. Consultancyfirma's hebben zich gespecialiseerd in het verkrijgen van deze

<sup>7</sup> Bij de wet van 26 december 2015 werd de algemene vrijstelling van storting van bedrijfsvoorheffing van 1% voor de handelssector afgeschaft en omgevormd tot een vermindering van het basispercentage van de werkgeversbijdragen.

vrijstellingen voor belastingplichtige bedrijven en nemen alle stappen van een aanvraag voor hun rekening. Ze richten zich op dit moment voornamelijk op de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling.

### 2.1.2 Evolutie van de kostprijs van de vrijstellingen

De kostprijs van de maatregelen is sterk gestegen sinds het begin van de jaren 2000 doordat er meer vrijstellingen werden toegekend, maar ook en vooral doordat de voordelen van sommige vrijstellingen werden uitgebreid .

Tabel 2 – Evolutie 2005-2017 van de kostprijs van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing (in miljoen euro)

	2005	2010	2015	2017
Overuren <sup>(1)</sup>	26,67	114,57	140,36	155,84
Koopvaardij, baggervvaart, sleepvaart	3,18	59,78	75,18	76,28
Onderzoek en ontwikkeling	66,94	528,62	795,14	911,39
Zeevisserij	0,13	6,07	7,29	8,22
Nacht- en ploegenwerk	101,15	920,81	1.061,47	1.437,56
Sportbeoefenaars	n.v.t.	44,34	68,52	84,42
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord – IPA)	0,00	890,36	1.033,66	171,47
Steunzones	n.v.t.	n.v.t.	0,09	2,23
Startende ondernemingen	n.v.t.	n.v.t.	5,83	20,01
Jonge werknemers <sup>(2)</sup>	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
<b>Totaal</b>	<b>198,07<sup>(3)</sup></b>	<b>2.564,55<sup>(3)</sup></b>	<b>3.187,53<sup>(3)</sup></b>	<b>2.867,43<sup>(4)</sup></b>

<sup>(1)</sup> Deze bedragen houden geen rekening met de belastingvermindering die aan de werknemers wordt toegekend.

<sup>(2)</sup> De vrijstelling voor jonge werknemers bestond nog niet in 2017.

<sup>(3)</sup> Inventarissen van de belastinguitgaven als bijlage bij de middelenbegroting.

<sup>(4)</sup> Volgens de cijfers die de FOD Financiën eind oktober 2018 meedeelde.

Bron: Rekenhof, op basis van de gegevens van de FOD Financiën

De kostprijs van de vrijstellingen daalde met 10% tussen 2015 en 2017. Die daling kwam er doordat de vrijstelling voor de looncorrectie werd omgevormd tot een vermindering van de sociale lasten in 2015. Die omvorming vormt geen besparing voor de overheidsfinanciën omdat de vermindering van de sociale bijdragen de afschaffing van de vrijstelling compenseert.

In 2018 werd een nieuwe vrijstelling (voor jonge werknemers) ingevoerd en werden de vrijstellingen voor onderzoek en ontwikkeling (uitbreiding van het aantal diploma's dat in aanmerking komt voor onderzoekspersoneel) en voor nacht- en ploegenwerk (invoering in de bouwsector) uitgebreid. Dat zal de kosten opnieuw doen stijgen. Wat de vrijstelling voor jonge werknemers betreft, geeft de memorie van toelichting van het wetsontwerp alleen aan dat: "De kost voor de overheid [...] zal daarbij veel lager liggen dan de positieve budgettaire

*effecten van de bijkomende werkgelegenheid.*<sup>8</sup> Wat de uitbreiding van de bestaande vrijstellingen voor onderzoek en ontwikkeling en voor nacht- en ploegenwerk betreft, bevat de memorie van toelichting geen budgettaire raming. Bovendien konden in het kader van deze audit noch het kabinet van de minister van Financiën noch de FOD Financiën die toename becijferen.

In 2017 genoten 136.384 werkgevers die bedrijfsvoorheffing moesten betalen, minstens één vrijstelling. Daarvan is 92,7% een kmo (21,1 % van de totale vrijstellingskosten) en 6,4 % een grote onderneming (78,9 % van de totale vrijstellingskosten)<sup>9</sup>.

Sommige belastingplichtigen combineren overigens verschillende vrijstellingen. Zo combineert 22 % er minstens twee (voor 82,1 % van de totale kostprijs) en 2,6 % minstens drie (voor 45 % van de totale kostprijs).

De meeste vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing staan overigens op naam van een beperkt aantal belastingplichtigen. Zo genieten de honderd belastingplichtigen die het vaakst een beroep doen op vrijstellingen van de 136.384 begunstigde belastingplichtigen, 43,5 % van de vrijstellingen. De concentratie van het vrijstellingsvoordeel bij een beperkt aantal belastingplichtigen varieert naargelang van het type vrijstelling, zoals blijkt uit de volgende tabel.

Tabel 3 – Aantal begunstigten en concentratie van vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing in 2017 bij een beperkt aantal begunstigten

Vrijstellingen	Aantal belastingplichtigen	Percentage vertegenwoordigd door 10 belastingplichtigen in de vrijstellingen	Percentage vertegenwoordigd door 100 belastingplichtigen in de vrijstellingen
Overuren	30.652	8,8 %	27,7 %
Koopvaardij, baggervvaart, sleepvaart	24	91 %	100,0 %
Onderzoek en ontwikkeling	3.056	24,5 %	61,4 %
Zeevisserij	57	38 %	100,0 %
Nacht- en ploegenwerk	5.556	18,9 %	53,9 %
Sportbeoefenaars	697	65,3 %	94,8 %
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord (IPA))	117.303	14,3 %	41,1 %
Steunzones	168	68,9 %	97,3 %
Startende ondernemingen	14.216	2,7 %	13,7 %
<b>Totaal</b>	<b>136.384</b>	<b>13 %</b>	<b>43,5 %</b>

Bron: Rekenhof, op basis van de gegevens van de FOD Financiën

<sup>8</sup> Parl. St. Kamer, 11 december 2017, DOC 54 2839/001, wetsontwerp betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, memorie van toelichting, p. 140.

<sup>9</sup> Het saldo bestaat uit particulieren.

## 2.2 Kennisgeving van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing

Het Rekenhof onderzocht hoe de FOD Financiën grip houdt op de risico's in verband met de verplichting om de Europese Commissie te informeren over de maatregelen.

De ontwerpen van vrijstelling moeten in principe worden doorgegeven aan de Europese Commissie voordat ze van kracht worden. Die maatregelen kunnen immers staatssteun inhouden *'die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen'*<sup>30</sup>.

De Commissie kan de vrijstelling weigeren, wijzingen eisen of ze aanvaarden als ze van oordeel is dat de maatregel de ontwikkeling van bepaalde activiteiten of van sommige economische regio's bevordert en de Europese interne markt weinig beïnvloedt.

Sommige maatregelen moeten echter niet worden meegedeeld omdat ze worden verondersteld conform de interne markt te zijn<sup>31</sup>. Het betreft onder meer maatregelen ten gunste van kleine en middelgrote ondernemingen, onderzoek, ontwikkeling en innovatie of werkgelegenheid en opleiding. De Commissie kan overigens de aan een welbepaalde onderneming toegekende steun vrijstellen van de kennisgevingsplicht als de steunmaatregelen over een bepaalde periode niet meer bedragen dan een vaste som<sup>32</sup>. De Commissie legt zowel deze som als de periode vast.

Bijlage 2 van dit verslag schetst een stand van zaken van de kennisgevingen van vrijstellingen en van de uitwisselingen tussen de Europese Commissie en de FOD Financiën.

De FOD Financiën heeft een aantal maatregelen meegedeeld aan de Europese Commissie (op het vlak van koopvaardij, zeevisserij, onderzoek en ontwikkeling, en nacht- en ploegenwerk). Als de Commissie de maatregelen niet goedkeurde, werden de voorstellen of de kennisgeving (in het geval van de uitbreiding van de vrijstelling voor overuren in de horeca en in de bouwsector) ingetrokken.

De FOD Financiën heeft daarnaast de Commissie niet geïnformeerd over sommige maatregelen omdat de FOD ervan uitging dat ze verenigbaar waren met de interne markt, onder meer krachtens verordening (EU) nr. 2015/1588 van 13 juli 2015 (startende ondernemingen, nieuwe maatregelen inzake onderzoek en ontwikkeling).

In het geval van de vrijstelling voor sportbeoefenaars heeft de FOD Financiën de maatregel niet meegedeeld, noch gemotiveerd waarom die niet meegedeeld is.

Met betrekking tot onderzoek en ontwikkeling is *'het actuele art. 275<sup>3</sup> WIB op een aantal punten niet meer in overeenstemming met verordening (EU) 651/2014 en met de kaderregeling*

---

<sup>30</sup> Artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de daarvan afgeleide regelgeving.

<sup>31</sup> Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard, *Publicatieblad van de Europese Unie* L 187/1 van 26 juni 2014, p. 1-78; Verordening (EU) nr. 2015/1588 van de Raad van 13 juli 2015 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op bepaalde soorten horizontale steunmaatregelen, *Publicatieblad van de Europese Unie* L 248/1 van 24 september 2015, p. 1-8.

<sup>32</sup> Dit is de vrijstelling op grond van de zogenoemde *de minimis*-regel van artikel 2 van Verordening (EU) nr. 2015/1588 van 13 juli 2015, *op.cit.*

*betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie*<sup>33</sup>. Om de vrijstelling in overeenstemming te brengen, zou de leeftijd van de *Young Innovative Companies* (YIC) onder meer moeten worden beperkt tot vijf jaar (in plaats van de huidige tien jaar). Tot nu toe heeft de FOD Financiën het WIB92 nog niet aangepast.

## 2.3 Conclusies en aanbevelingen

Het aantal, de omvang en dus ook de kostprijs van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing zijn aanzienlijk toegenomen sinds het begin van de jaren 2000.

Het Rekenhof beveelt aan de belastingplichtige werkgevers en de ambtenaren van de operationele diensten een stabiel en makkelijk toe te passen wetgevend kader te bieden.

In zijn antwoord geeft De FOD Financiën aan dat hij de bekommernis van het Rekenhof deelt. Hij merkt op dat de vrijstellingen steunen op een ingewikkelde, instabiele en vaak weinig duidelijke wetgeving. Hij moet bovendien bij de controle van sommige voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen rekening houden met een bevoegdheidsdomein dat hij niet kent.

De invoering van een nieuwe vrijstelling voor jonge werknemers en de uitbreiding in 2018 van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling en voor nacht- en ploegenwerk zullen in de toekomst de kosten voor vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing nog doen stijgen.

Tot 2005 voorgesteld als tijdelijke maatregelen, zijn de vrijstellingen intussen permanent geworden door hun opname in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

De ontwerpen van vrijstelling moeten in principe worden meegedeeld aan de Europese Commissie voor ze in werking treden. In het geval van de vrijstelling voor sportbeoefenaars heeft de FOD Financiën de maatregel niet doorgegeven aan de Europese Commissie en evenmin gemotiveerd waarom ze dat niet gedaan heeft. De wetgever zou overigens de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling in overeenstemming moeten brengen met de Europese regels.

---

<sup>33</sup> Federale Raad voor Wetenschapsbeleid, *Advies m.b.t. de wijziging van art. 275<sup>3</sup>WIB ; bedrijfsvoorheffingssubsidie voor kenniswerkers*, 2 maart 2017, 22 p., [www.belspo.be](http://www.belspo.be).



## HOOFDSTUK 3

# Doelstellingen, opvolging en evaluatie van de vrijstellingen

In dit hoofdstuk gaat het Rekenhof op basis van de voorbereidende werkzaamheden van de wetgeving, of de vrijstellingen duidelijke, concrete en meetbare doelstellingen hebben.

Het gaat vervolgens na hoe de FOD Financiën de vrijstellingen opvolgt en evalueert.

### 3.1 Doelstellingen van de vrijstellingen

Het Rekenhof identificeerde de doelstellingen die werden gekoppeld aan de verschillende vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing op basis van de parlementaire werkzaamheden van de regelgeving die vrijstellingen invoerde of wijzigde.

Tabel 4 – Synthese van de doelstellingen die werden gekoppeld aan de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing en die voortvloeien uit de ter voorbereiding van de wetgeving uitgevoerde werkzaamheden

Vrijstellingen	Doelstellingen
Overuren	De arbeidskosten verminderen om het economisch weefsel te versterken <sup>(1)</sup> Zwartwerk bestrijden <sup>(2)</sup>
Koopvaardij, baggervvaart, sleepvaart	De concurrentiekracht van de koopvaardij en de baggervvaart binnen de Europese Unie vrijwaren <sup>(3)</sup>
Onderzoek en ontwikkeling	Wetenschappelijk onderzoek in België ondersteunen en het aantal betrekkingen voor wetenschappelijke onderzoekers doen toenemen <sup>(4)</sup> De doelstelling van de Europese Unie halen die vooropstelt dat alle uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling 3% van het bruto binnenlands product moeten benaderen in 2010
Zeevisserij	Zowel op fiscaal als op sociaal vlak een stevige basis creëren om de overlevingskansen van de sector te bevorderen <sup>(5)</sup>
Nacht- en ploegenwerk	De concurrentiekracht van Belgische ondernemingen ten opzichte van commerciële partners duurzaam versterken en de positie van sommige doelgroepen op de arbeidsmarkt duurzaam verstevigen <sup>(6)</sup> De bijkomende kosten voor ploegenwerk compenseren <sup>(7)</sup> In het specifieke geval van de recente uitbreiding van de regeling tot de bouwsector, sociale fraude en sociale dumping bestrijden door de arbeidskosten te verminderen <sup>(8)</sup>
Sportbeoefenaars	Sportbeoefenaars die in België wonen minder belasten <sup>(9)</sup>
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord - IPA)	De concurrentiekracht van Belgische ondernemingen versterken <sup>(10)</sup>

Steunzones	Grootschalige sluitingen of herstructurerings van bedrijven met een aanzienlijke economische impact op het geografische gebied waarin ze plaatsvinden, tegengaan <sup>(11)</sup>
Startende ondernemingen	Startende ondernemingen bijstaan die vaak financieringsmoeilijkheden ondervinden <sup>(12)</sup>
Jonge werknemers	Jongerenwerkloosheid bestrijden door iets te doen aan het eventuele verschil tussen het brutosalaris dat de werkgever moet betalen en de verwachte productiviteit van deze lager geschoolde jongeren zonder beroepservaring, zonder het nettoloon voor de jongeren te doen dalen <sup>(13)</sup>

<sup>(1)</sup> Ontwerp van interprofessioneel akkoord 2005-2006.

<sup>(2)</sup> Akkoord van 20 september 2006 tussen de sociale partners en de wet van 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008 (*Parl. St. Kamer*, 17 mei 2007, DOC 51 3011). Deze doelstellingen werden herhaald bij de uitbreiding van de regeling tot de horeca en de bouwsector.

<sup>(3)</sup> De Belgische regelingen weerspiegelen de richtsnoeren over overheidssteun voor het maritiem transport van 5 juli 1997.

<sup>(4)</sup> *Parl. St. Kamer*, 24 december 2002, DOC 50 2124, Programmawet, Memorie van toelichting en federale beleidsverklaring van 8 oktober 2002.

<sup>(5)</sup> *Parl. St. Kamer*, 24 december 2002, DOC 50 2124, Programmawet, Memorie van toelichting.

<sup>(6)</sup> Conclusies van de werkgelegenheidsconferentie die werd georganiseerd van 19 september tot 14 oktober 2003 tussen de overheid en de sociale partners.

<sup>(7)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 22 december 2003, DOC 51 0473, Programmawet, Memorie van toelichting.

<sup>(8)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 26 maart 2018, DOC 54-2922, Wet betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Memorie van toelichting.

<sup>(9)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 4 mei 2007, DOC 51 2787, Wet betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars, Memorie van toelichting. Door de omzendbrief van 15 mei 2002 kregen buitenlandse profvoetballers en professionele basketbalspelers (later ook volleybalspelers) een bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18%, zelfs als ze in de praktijk in België woonden.

<sup>(10)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 17 mei 2007, DOC 51 3011, Wet houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, Memorie van toelichting.

<sup>(11)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 15 mei 2014, DOC 53 3479, Wet houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, Memorie van toelichting.

<sup>(12)</sup> Twee andere maatregelen moeten het mogelijk maken deze doelstelling te bereiken, te weten de creatie van een taxshelter voor startende ondernemingen en de vrijstelling van leningintresten.

<sup>(13)</sup> *Parl. St.*, Kamer, 26 maart 2018, DOC 54 2922, Wet betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, Memorie van toelichting.

Bron: Rekenhof

De vrijstellingen worden vaak in dringende omstandigheden ingevoerd via programmawetten.

De meeste formuleren alleen algemene doelstellingen ('de concurrentiekracht versterken', 'zwartwerk bestrijden', 'wetenschappelijk onderzoek in België meer kansen geven' enz.). Die doelstellingen worden niet uitgesplitst in gekoppeld aan becijferde doelen en termijnen (bijvoorbeeld over jobcreatie in bepaalde sectoren of het versterken van indicatoren van competitiviteit). Aan de vrijstellingen gingen overigens geen studies vooraf over de impact ervan. Een goede voorbereiding van overheidsbeslissingen zou nochtans moeten steunen op een raming van de kosten en voordelen.

### 3.2 Evaluatie van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing

Het Rekenhof onderzocht hoe de FOD Financiën de vrijstellingen opvolgt en evalueert.

De maatregelen moeten worden geëvalueerd om lessen te kunnen trekken uit de ervaring, om het beleid te kunnen bijsturen en om de doeltreffendheid en doelmatigheid ervan te kunnen rechtvaardigen. In dat opzicht is het één van de opdrachten van de Algemene Administratie voor Beleidsexpertise en –ondersteuning (AABEO) van de FOD Financiën om te zorgen voor “*de beleidsvoorbereiding en [...] de studies over de impact van de beleidsopties en de analyse van het gevoerde beleid, met inbegrip van de macro-economische aspecten van het begrotings- en belastingbeleid*”<sup>14</sup>.

De AABEO volgt de kosten voor de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing op bij de voorbereiding van de begroting. Het resultaat van de opvolging wordt elk jaar opgenomen in de inventaris van de belastinguitgaven die als bijlage bij de middelenbegroting gaat.

De AAFisc heeft in 2016 en 2017 de vrijstelling voor steunzones geëvalueerd. Ze evalueerde het aantal belastingplichtigen dat een beroep had gedaan op de maatregel, de raming van de kosten van de maatregel en de pas gecreëerde betrekkingen. Uit de evaluaties kwamen moeilijkheden bij de toepassing van de maatregel naar voren en enkele verbeteringspistes voor het systeem. Die pistes werden niet ten uitvoer gelegd door de minister.

Buiten de budgettaire opvolging en het specifieke geval van de vrijstelling voor steunzones evalueert de FOD Financiën de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing niet specifiek<sup>15</sup>. De FOD beschikt niet over tools en indicatoren om de impact van de maatregelen in te schatten of om de middelen in overeenstemming te brengen met de wettelijke doelstellingen. Sinds de invoering ervan hebben sommige actoren echter een aantal maatregelen geëvalueerd<sup>16</sup>. Die evaluaties kunnen de FOD Financiën van nut zijn.

### 3.3 Conclusies en aanbevelingen

Bij gebrek aan nauwkeurige, concrete en meetbare doelstellingen kunnen de relevantie of het rendement ervan ten opzichte van de steeds hogere kostprijs moeilijk worden ingeschat.

De vrijstellingen worden niet optimaal omkaderd door de FOD Financiën. De budgettaire opvolging buiten beschouwing gelaten, volgt en evalueert de FOD niet alle vrijstellingen

Het Rekenhof beveelt aan nauwkeurige, concrete en meetbare doelstellingen te koppelen aan de vrijstellingen voor bedrijfsvoorheffing. Zo zou de FOD Financiën deze maatregelen moeten kunnen opvolgen en volledig evalueren, zo nodig met de steun van studie-

---

<sup>14</sup> FOD Financiën, *Structuur en diensten. Algemene administraties*, [www.finances.belgium.be](http://www.finances.belgium.be).

<sup>15</sup> Het federaal regeerakkoord van 11 oktober 2014 vermeldde dat de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor onderzoekers zou worden geëvalueerd, maar in december 2018 was dat nog niet gebeurd.

<sup>16</sup> Onder meer:

- het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven 2009-251 DEF van 11 februari 2009 betreffende de fiscale lastenverlaging op ploegen- en nachtarbeid / overuren ;
- het verslag *Arbeidskosten, loonsubsidies, arbeidsproductiviteit en opleidingsinspanningen van ondernemingen* dat in juli 2013 werd opgemaakt door een aantal deskundigen (Nationale Bank van België, Federaal Planbureau, Hoge Raad voor de Werkgelegenheid, Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, Algemene Directie Statistiek, Eurostat) op vraag van de regering ;
- het verslag *Onrechtstreekse federale steunmaatregelen voor onderzoek en technologische ontwikkeling (O&O)* opgemaakt door het Rekenhof in 2013 ;
- het verslag *Evaluatie van overheidssteun voor Onderzoek en Ontwikkeling van ondernemingen in België* opgemaakt door het Federaal Planbureau in 2015.

instellingen zoals het Federaal Planbureau. Deze opvolging en evaluatie moeten het mogelijk maken de realisatie van de doelstellingen te beoordelen en zo nodig het overheidsoptreden aan te passen.

## HOOFDSTUK 4

# Uitbouw van het controlebeleid

In dit hoofdstuk onderzoekt het Rekenhof hoe de FOD Financiën zijn controlebeleid op de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing uittekent.

Het gaat in het bijzonder na welke moeilijkheden de centrale diensten van de FOD Financiën ondervinden als ze de risico-indicatoren bepalen waarmee ze naderhand selecteren welke dossiers gecontroleerd moeten worden, en welke moeilijkheden zich voordoen bij het uitwerken van instructies voor de ambtenaren die de controles uitvoeren (controletactiek).

### 4.1 Inleiding

Het is essentieel dat de toepassing van vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing gecontroleerd wordt, om na te gaan of ze niet ten onrechte zijn toegekend.

Als werkgevers die bedrijfsvoorheffing moeten betalen, hun aangifte indienen via de applicatie Finprof<sup>7</sup>, controleert de FOD Financiën niet of ze voldoen aan de voorwaarden voor een vrijstelling<sup>8</sup>. De FOD voert alleen een paar materiële verificaties uit om na te gaan of de werkgever geen kwartaalaangifte heeft ingediend terwijl hij een maandelijkse moest indienen, of om na te gaan dat de verschuldigde bedrijfsvoorheffing geen negatief bedrag is zodra de vrijstellingen in mindering zijn gebracht.

Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB92) bepaalt nochtans dat de degene die bedrijfsvoorheffing verschuldigd is bij zijn aangiften moet aantonen dat hij aan bepaalde voorwaarden beantwoordt<sup>9</sup>. Finprof laat echter niet toe die verplichting na te komen.

Er wordt dan ook pas gecontroleerd of de toepassingsvoorwaarden worden nageleefd bij de controleacties die de AAFisc op basis van steekproeven uitvoert twee jaar nadat de vrijstelling werd genoten.

Sinds 2014 zijn er controleacties die specifiek gericht zijn op vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing, maar die acties vinden niet elk jaar plaats en beogen niet alle vrijstellingen. In 2014, 2015, 2017 en 2018 zijn er vier controleacties geweest<sup>20</sup>.

---

<sup>7</sup> Belastingplichtigen die bedrijfsvoorheffing moeten betalen, kunnen met de applicatie Finprof van de FOD Financiën een elektronische aangifte indienen.

<sup>8</sup> In het specifieke geval van vrijstellingen toegekend aan steunzones wordt de ontvankelijkheid wel onderzocht. De Documentatiecentra (die afhangen van de AAFisc) controleren vooraf of de aanvragers effectief recht hebben op die vrijstellingen. De belastingplichtigen moeten immers eerst een specifiek formulier indienen bij één van de Documentatiecentra van de AAFisc, dat de stukken controleert.

<sup>9</sup> Voor een vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor overuren, bijvoorbeeld, moet de werkgever "het bewijs leveren dat de werknemers in hoofde van wie de vrijstelling wordt gevraagd overwerk hebben gepresteerd tijdens de periode waarop die aangifte betrekking heeft" (artikel 275<sup>1</sup>, 9<sup>e</sup> lid, van het WIB92).

<sup>20</sup> Naast die gerichte acties kunnen controles in het kader van een opvolgingsactie soms ook vrijstellingen viseren. Ambtenaren kunnen bij een controle immers aangeven dat een dossier in de jaren erna een opvolgingscontrole vergt. Bij de voorbereiding van controleacties gebruikt de dienst TACM die meldingen om de controleacties in het kader van opvolgingsacties te verdelen op basis van het te controleren jaar.

De dienst Tax Audit & Compliance Management (TACM) van de AAFisc programmeerde en plande de controletactiek en de controlemodellen<sup>21</sup> alleen en werkte ze alleen uit (instructies voor de ambtenaren). De FOD Financiën preciseert in zijn antwoord dat de verantwoordelijkheid voor de controleacties sinds de controleactie 2018 wordt gedeeld tussen de dienst TACM en de coördinatie van de sectoren van de Administratie Grote Ondernemingen van de AAFisc<sup>22</sup>.

Voor elke vrijstelling identificeert de dienst TACM risico-indicatoren waarmee in de databases waartoe de FOD Financiën toegang heeft, geselecteerd wordt welke dossiers gecontroleerd moeten worden (met 'dossier' wordt het fiscaal dossier bedoeld van de belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van de vrijstellingen). De controle gebeurt dus per belastingplichtige en niet per vrijstelling. De gecentraliseerde selectie moet het mogelijk maken te focussen op risicoprofielen en de controles op die manier rendabeler maken. Dat de selectie gecentraliseerd verloopt, biedt ook garanties voor de gelijke behandeling van de belastingplichtigen. De lijst van te controleren dossiers wordt vervolgens bezorgd aan de operationele diensten van de AAFisc.

Bij de selectie maakt de dienst TACM een onderscheid tussen 'imperatieve' dossiers en 'indicatieve' dossiers. Imperatieve dossiers hebben een hoger risicoprofiel en moeten verplicht worden gecontroleerd<sup>23</sup>.

## 4.2 Voorwaarden om vrijstellingen toe te passen

De voorwaarden om vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing toe te passen zijn het uitgangspunt om risico-indicatoren vast te stellen en een controletactiek uit te werken. Bijlage 3 omvat de belangrijkste voorwaarden om vrijstellingen toe te passen<sup>24</sup>. De volgende tabel vermeldt enkel de voorwaarden die noodzakelijk zijn om de rest van dit verslag te begrijpen.

Tabel 5 – Voorwaarden om vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing toe te passen

Vrijstelling	Belangrijkste voorwaarden
Overuren	<ul style="list-style-type: none"> <li>Voor overuren waarop een wettelijke overwerktoeslag van toepassing is.</li> <li>Max. 130 overuren/jaar/werknemer.</li> <li>In de bouwsector geldt een maximum van 180 overuren/jaar/werknemer als er elektronische aanwezigheidsregistratie is op de werf.</li> <li>Voor de horeca geldt er een maximum van 360 overuren/jaar/werknemer.</li> </ul>

<sup>21</sup> Met "controletactiek" wordt de lijst bedoeld met de acties die (in logische volgorde) moeten worden uitgevoerd om na te gaan of vrijstellingen terecht werden toegekend. Met "controlemodel" wordt de lijst met controleverrichtingen bedoeld, waar de noodzakelijke wetgeving en de passende documentatie bij zijn gevoegd.

<sup>22</sup> Sinds de controleactie 2018 worden de risico's in verband met de vrijstellingen voor overuren, de koopvaardij, de baggervaart en sleepvaart, onderzoek en ontwikkeling (behalve de YIC), de zeevisserij, het nacht- en ploegenwerk en de looncorrectie beheerd door de coördinatie van de sectoren.

<sup>23</sup> Tenzij het dossier geannuleerd wordt (zie punt 4.1).

<sup>24</sup> Dit zijn de huidige voorwaarden. Sommige voorwaarden werden gewijzigd naargelang van de wetgevingen en waren bijgevolg niet van toepassing op de vier controleacties.

Vrijstelling	Belangrijkste voorwaarden
Koopvaardij, baggervvaart en sleepvaart	<ul style="list-style-type: none"> <li>Voor de baggervvaart en de sleepvaart gaat het om de bezoldigingen voor het deel maritiem transport.</li> <li>In het geval van de baggervvaart en de sleepvaart gebeurt minstens 50 % van de operationele activiteiten op zee.</li> <li>Bij de sleepvaart wordt een deel van de wachttijd in aanmerking genomen als maritiem transport.</li> </ul>
Wetenschappelijk onderzoek	<ul style="list-style-type: none"> <li>De werknemer moet, naargelang van de hoedanigheid van de werkgever die bedrijfsvoorheffing verschuldigd is, houder zijn van bepaalde diploma's.</li> <li>De projecten of programma's voor onderzoek of ontwikkeling moeten zich voornamelijk bezighouden met fundamenteel onderzoek, industrieel onderzoek of experimentele ontwikkeling.</li> <li>Die projecten of programma's moeten zijn geregistreerd bij de POD Wetenschapsbeleid (hierna « Belspo » genoemd).</li> <li>De YIC moeten kleine vennootschappen zijn<sup>25</sup> en ze moeten minder dan 10 jaar vóór het jaar waarin de vrijstelling wordt verleend, zijn opgericht.</li> </ul>
Zeevisserij	<ul style="list-style-type: none"> <li>De bezoldigingen moeten worden betaald aan personen die werkzaam zijn aan boord van een schip met een zeebrief<sup>26</sup> dat geregistreerd is in een EU-lidstaat.</li> </ul>
Ploegenwerk/nachtwerk	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ploegenwerk: werk dat wordt verricht door minstens twee ploegen van minstens twee werknemers die hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang, en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder onderbreking tussen de achtereenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een kwart van hun dagtaak.</li> <li>Nachtwerk: prestaties tussen 20 uur en 6 uur.</li> <li>Volcontinuidienst: ondernemingen waar het werk wordt verricht door minstens vier ploegen van minstens twee werknemers die hetzelfde werk doen zowel qua inhoud als qua omvang, die een 24-uursdienst verzekeren tijdens de week en in het weekend, en die elkaar opvolgen zonder onderbreking tussen de achtereenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een kwart van hun dagtaak.</li> </ul>
Sportbeoefenaars	<ul style="list-style-type: none"> <li>Voor sportbeoefenaars ouder dan 26 jaar geldt de verplichting om de helft van de vrijgestelde bedragen te investeren in opleidingen voor jonge sportbeoefenaars.</li> <li>Opleidingen voor jonge sportbeoefenaars: uitbetaling van lonen aan degenen die verantwoordelijk zijn voor de opleiding, de aansturing en de ondersteuning van de jonge sportbeoefenaars, en uitbetaling van lonen aan jonge atleten (jonger dan 23 jaar).</li> </ul>
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord -IPA)	<ul style="list-style-type: none"> <li>De werkgever is een kleine onderneming, een werkgever van de Sociale Maribel, Proximus of Bpost<sup>27</sup>.</li> <li>Voor werkgevers van de Sociale Maribel geldt de verplichting om driekwart van de vrijstelling door te storten aan de financiering van het fonds Sociale Maribel<sup>28</sup>.</li> </ul>

<sup>25</sup> In de zin van artikel 15 van het Wetboek van Vennootschappen.

<sup>26</sup> Of een vergelijkbaar document waaruit ontegenzeggelijk blijkt dat het schip is geregistreerd in een EER-lidstaat.

<sup>27</sup> Voor Proximus en Bpost alleen voor de werknemers die voor die ondernemingen prestaties verrichten die niet voortvloeien uit een arbeidscontract.

<sup>28</sup> Werkgevers die onder de paritaire (sub)comités vallen die zijn opgesomd in artikel 1, a) tot en met s) van het koninklijk besluit van 18 juli 2002 houdende maatregelen met het oog op de bevordering van de tewerkstelling in de non-profit sector.

Vrijstelling	Belangrijkste voorwaarden
Steunzones	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er is een sluiting of herstructurering met collectief ontslag.</li> <li>• De vrijstelling is twee jaar geldig als er nieuwe arbeidsplaatsen worden gecreëerd na investeringen.</li> <li>• De vrijstelling wordt definitief als de nieuw gecreëerde arbeidsplaats minstens drie of vijf jaar blijft bestaan (naargelang het een kmo of een grote onderneming betreft).</li> </ul>
Startende ondernemingen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De werkgever wordt beschouwd als een kleine onderneming of een microvennootschap.</li> <li>• De werkgever mag hoogstens sinds 48 maanden geregistreerd zijn bij de Kruispuntbank van Ondernemingen. De 48 maanden gaan in vanaf de eerste dag van de maand volgend op de registratie.</li> <li>• Bij de voortzetting van een vroeger beoefende activiteit vangt de periode van 48 maanden aan op de eerste dag van de maand volgend op de eerste inschrijving bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.</li> </ul>

Bron: Rekenhof

## 4.3 Gecentraliseerde selectie op basis van risico-indicatoren

### 4.3.1 Toepassingsvoorwaarden en risico-indicatoren

Sommige toepassingscriteria konden direct aan risico-indicatoren gekoppeld worden omdat de FOD Financiën over gegevens daarover beschikt. Bijvoorbeeld:

- Voor startende ondernemingen en Young Innovative Companies heeft de dienst TACM risico-indicatoren bepaald om ondernemingen te identificeren die een vrijstelling voorheffing genieten terwijl hun omvang en/of oprichtingsdatum dat niet toelaten.
- Wat vrijstellingen voor sportbeoefenaars betreft, heeft de dienst TACM sinds de controleactie van 2018 indicatoren bepaald voor het risico van niet-naleving van de voorwaarde van bestemming van een deel van de vrijstelling als die wordt toegepast voor sportbeoefenaars jonger dan 26 jaar<sup>29</sup>.

Voor heel wat toepassingsvoorwaarden die strikt genomen buiten de fiscale bepalingen vallen, ondervindt de dienst TACM echter moeilijkheden om risico-indicatoren te bepalen en te gebruiken. Bijvoorbeeld:

- Op het vlak van onderzoek en ontwikkeling heeft de dienst TACM geen gegevens om te beoordelen of een belastingplichtige een onderzoeksproject uitvoert, noch informatie over de identificatie, de dienaarwijzing en het diploma van de onderzoekers. Belpo beschikt nochtans over die elementen. Sinds 1 januari 2014 moeten ondernemingen hun projecten of programma's namelijk eerst laten registreren bij Belpo voordat ze aanspraak kunnen maken op een vrijstelling. In die kennisgeving vermelden de ondernemingen onder andere de project- of programmabeschrijving en de lijst van de personeelsleden die bij die projecten of programma's zijn betrokken met hun functies en diploma's<sup>30</sup>. Zodra die

<sup>29</sup> Tot de actie van 2018 kon geen selectie worden uitgevoerd op die voorwaarde aan de hand van de risico-indicatoren die voor die actie waren bepaald.

<sup>30</sup> Bij die kennisgeving moeten de ondernemingen ook aantonen dat de activiteiten bedoeld zijn voor fundamenteel onderzoek, industrieel onderzoek of experimentele ontwikkeling en moeten ze de verwachte begindatum en de



kennisgeving is gebeurd, kan een attest worden uitgereikt. De gegevens die de ondernemingen aangeven, zijn hun verantwoordelijkheid. Belspo beveelt de belastingplichtigen aan de geregistreerde gegevens één keer per jaar aan te passen om ze up-to-date te houden. De FOD Financiën heeft geen toegang tot die database, hoewel hij dat wel gevraagd heeft.

- Wat de vrijstellingen betreft voor de koopvaardij, de baggervvaart en de sleepvaart, heeft de dienst TACM geen gegevens om na te gaan welke soort en hoeveel activiteiten de belastingplichtigen op zee uitvoeren.
- Wat de vrijstelling voor ploegenwerk en voor nachtwerk betreft, heeft de dienst TACM geen gegevens om te controleren of bij de belastingplichtige onderneming effectief ploegenwerk, 24-uursdiensten en/of nachtwerk wordt gepresteerd. Hij heeft evenmin gegevens over het aantal betrokken werknemers.
- Het feit dat elementen uit de sociale wetgeving vervlochten zijn met de toepassingsvoorwaarden maakt het moeilijker om risico-indicatoren te bepalen en te gebruiken. Voor de vrijstelling voor overuren bepaalt de wetgeving bijvoorbeeld dat gecontroleerd moet worden of er een wettelijke overwerktoeslag van toepassing is op de gepresterde uren. Daarvoor moeten onder meer de collectieve arbeidsovereenkomsten en het arbeidsreglement worden onderzocht, maar die elementen zijn moeilijk op te nemen in de gegevensanalyses.

De dienst TACM heeft op basis van de gegevens waarover hij beschikt indicatoren bepaald die op “fiscaal abnormale situaties” wijzen. Die situaties zijn gebaseerd op de vrijgestelde bedragen en de verleende vrijstellingspercentages, op de activiteitencode van de belastingplichtigen en op een vergelijking van de gegevensbronnen waarover de FOD Financiën beschikt (bv. vergelijking tussen de verleende vrijstellingen en de gegevens in fiche 281.10<sup>31</sup>). De dienst TACM voegt er in zijn antwoord aan toe dat de aangiften van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing niet in detail aangeven voor welke personeelsleden die vrijstellingen gelden, wat een handicap vormt voor het risicobeheer.

De dienst gebruikt daarnaast indicatoren die specifieke risico's beogen (bv. cumulatie van verschillende vrijstellingen...).

De dienst TACM kan overigens niet alle gegevens waarover de FOD Financiën beschikt, benutten. Zo kon de dienst bij gebrek aan een betrouwbare database geen risico-indicatoren bepalen op basis van het resultaat van de bezwaarschriften die belastingplichtigen kunnen indienen om een aangifte van bedrijfsvoorheffing te wijzigen. Volgens het jaarverslag 2017 van de FOD Financiën waren begin 2016 1.584 bezwaarschriften over bedrijfsvoorheffing in behandeling. De FOD kan echter niet bepalen in hoeverre die betrekking hebben op vrijstellingen en hij beschikt niet over betrouwbare gegevens over de betwiste bedragen.

Het aantal risico-indicatoren varieert naargelang van de vrijstellingen. Bij de controleacties van 2017 en 2018 waren er geen of slechts weinig indicatoren voor de steunzones, de koopvaardij, de baggervvaart en de sleepvaart, de zeevisserij en de looncorrectie<sup>32</sup>. Er zijn

---

vermoedelijke einddatum van het project of programma vermelden. De gegevensbank van Belspo bevatte in oktober 2018 18.200 geregistreerde projecten en programma's.

<sup>31</sup> Fiche waarop elke werknemer de bedrijfsvoorheffing controleert die zijn werkgever voor hem heeft gestort. De werkgever bezorgt die fiche ook aan de FOD Financiën.

<sup>32</sup> Dat er geen risico-indicator aan een vrijstelling is gekoppeld, wil niet automatisch zeggen dat er geen enkele controle wordt uitgevoerd op die vrijstelling. Alle vrijstellingen die een belastingplichtige geniet, moeten immers gecontroleerd worden wanneer een dossier wordt geselecteerd.

daarentegen meer indicatoren voor de vrijstellingen voor overuren en voor onderzoek en ontwikkeling.

Dat er voor sommige vrijstellingen weinig risico-indicatoren zijn, is voornamelijk te verklaren door:

- de moeilijkheid om bepaalde toepassingsvoorwaarden te vertalen in risico-indicatoren;
- het feit dat bepaalde vrijstellingen geconcentreerd zijn bij een aantal belastingplichtigen en een aantal operationele diensten;
- (in het specifieke geval van de steunzones) de complexiteit van de regeling en doordat de dienst TACM van oordeel is dat de mankracht die nodig is voor de selectie en voor het bepalen van de controletactiek niet in verhouding staat tot de inzet.

#### **4.3.2 Evolutie van de risico-indicatoren en leereffecten**

Omdat de wetgeving voortdurend evolueert (en er nieuwe vrijstellingen worden gecreëerd) moet de dienst TACM nieuwe indicatoren bepalen voor elke controleactie. De dienst test elke nieuwe indicator eerst uit op een steekproef dossiers om na te gaan of hij relevant is, alvorens hem te implementeren.

Sinds de performantie van de risico-indicatoren werd gemeten, is elke geïdentificeerde risico-indicator sinds eind 2014 gekoppeld aan een weging. Door de wegingen vergroot of verkleint de kans dat een dossier geselecteerd wordt, of worden dossiers ambtshalve geselecteerd. Door de performantiemeting zijn ook bepaalde risico-indicatoren geschrapt omdat ze weinig performant bleken. De conclusies van de meting bieden echter geen garantie dat de indicatoren juist zijn als dossiers werden geselecteerd op basis van meerdere risico-indicatoren (wat meestal het geval is).

De risico-indicatoren konden bovendien worden verfijnd dankzij feedback van de operationele diensten en omdat de resultaten van vorige opdrachten geanalyseerd werden (meting van de performantie van de risico-indicatoren). Er konden meer bepaald drempels worden bepaald om te controleren dossiers te selecteren.

Het Rekenhof heeft echter vastgesteld dat er geen gestructureerde feedback komt over elke selectie en – ruimer – over elke controleactie. De risico-indicatoren worden ook niet systematisch opnieuw geëvalueerd bij elke controleactie, voornamelijk door tijdsgebrek tussen de opeenvolgende acties.

## **4.4 Controletactiek**

### **4.4.1 Een controletactiek uitwerken en aanpassen**

De dienst TACM ondervindt dezelfde moeilijkheden om een controletactiek uit te werken als om risico-indicatoren te bepalen. Die taak wordt bemoeilijkt doordat de wetgeving constant evolueert en doordat er een aantal toepassingsvoorwaarden geverifieerd moeten worden die strikt genomen niet tot het fiscale kader behoren.

De FOD Financiën zag zich bovendien genooddaakt bestuurlijke standpunten in te nemen om zijn controles uit te voeren. Bijvoorbeeld:

- In verband met de vrijstelling voor startende ondernemingen bepaalt de wetgeving dat de belastingplichtige geen activiteit mag voortzetten die hij voordien beoefende. Om dat te kunnen controleren, heeft de administratie in de controletactiek bepaald dat verschillende feitelijke elementen worden geverifieerd (bijvoorbeeld het feit dat personeelsleden vroeger in de onderneming werkten).
- In diezelfde gedachtegang bepaalt de wetgeving weliswaar dat uitzendkantoren aanspraak kunnen maken op het merendeel van de vrijstellingen, maar ze vermeldt niet in detail wat de implicaties zijn wanneer de regeling op die belastingplichtigen wordt toegepast en wat de implicaties zijn wanneer ze worden gecontroleerd<sup>33</sup>. Daarom heeft de administratie specifieke controleregels uitgewerkt voor uitzendkantoren, bv. voor de vrijstelling voor overuren.
- In verband met de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling is bepaald dat de vrijstelling in verhouding moet staan tot de uren die effectief gepresteerd worden voor onderzoeksactiviteiten (zowel bij YIC als bij partnerondernemingen en andere ondernemingen). De wetgeving preciseert echter niet hoe die proportionaliteit moet worden verantwoord. De controletactiek bepaalt in dat verband dat *time sheets* (overzichten van de werkuren) moeten worden opgevraagd.

Tot slot is de wetgeving soms dubbelzinnig. Dat maakt het moeilijk een controletactiek uit te werken. Dat komt duidelijk tot uiting bij twee vrijstellingen, namelijk die voor nachtwerk en ploegenwerk, en die voor onderzoek en ontwikkeling.

#### 4.4.1.1 Dubbelzinnigheden in de wetgeving op het vlak van de vrijstelling voor nachtwerk en ploegenwerk

De wetgeving verwijst bij de notie ‘ploegenwerk’ naar “*hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang*”. De FOD Financiën vraagt zich af hoe dat moet worden geïnterpreteerd, meer bepaald als het de samenstelling van de ploegen betreft en de manier waarop die elkaar moeten opvolgen (op welke locatie). De FOD Financiën meent dat opeenvolgende ploegen evenveel medewerkers moeten tellen, wat door sommige belastingplichtigen wordt betwist. In maart 2017 vroeg het kabinet van de minister van Financiën aan de administratie om de interpretatie van de wet bij te sturen, zonder de inhoud te wijzigen, via de antwoorden op de FAQ die op de website van de FOD Financiën gepubliceerd zijn. Een van de beoogde doelstellingen was tegemoet te komen aan de aanbevelingen van werkgeversorganisaties en sectorale organisaties. De gevraagde aanpassingen hadden betrekking op:

- wat als een ‘dagploeg’ moet worden beschouwd in een reeks van opeenvolgende ploegen;
- de omschrijving “*hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang*” (samenstelling van de ploegen...);
- de manier waarop ploegen elkaar moeten opvolgen (op welke locatie...);
- de notie ‘ploegenpremie’;
- de manier waarop de vrijstelling wordt berekend.

De FOD Financiën meende dat alleen wat onder een ‘dagploeg’ moet worden verstaan in een reeks opeenvolgende ploegen, kon worden gewijzigd via de FAQ. De andere aanpassingen vergen een wetswijziging.

---

<sup>33</sup> Met uitzondering van uitzendkantoren die actief zijn in het kader van de vrijstelling voor steunzones. Daarvoor zijn praktische nadere regels opgenomen in bijlage IIIter van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB92.

De FAQ op de website van de FOD kunnen de wet uiteraard niet wijzigen.

De FOD Financiën vestigde de aandacht van de minister er ook op dat de wijziging van wat onder een 'dagploeg' moet worden verstaan in een reeks opeenvolgende ploegen, een grote budgettaire impact zou hebben omdat belastingplichtigen gedurende vijf jaar bezwaarschriften kunnen indienen vanaf 1 januari van het jaar waarvoor bedrijfsvoorheffing verschuldigd is.

Bij de opmaak van dit onderzoeksverslag was er alleen nog maar een wetswijziging geweest voor de manier waarop de vrijstelling wordt berekend (wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie).

#### **4.4.1.2 Dubbelzinnigheden in de wetgeving op het vlak van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling**

In een audit uit 2013<sup>34</sup> benadrukte het Rekenhof dat verschillende noties en definities voor interpretatie vatbaar waren en risico's inhielden voor de uniformiteit van de controles (notie 'onderzoek en ontwikkeling', uiteenlopende visies bij de FOD Financiën en Belspo over onder meer de definitie van onderzoeker en werkgever).

Ondanks de wetswijzigingen zijn er nog altijd problemen met onder andere (1) de notie en de definitie van 'onderzoek en ontwikkeling', (2) de adviezen van Belspo, (3) de diploma's die in aanmerking moeten worden genomen, (4) notie van werkgever en (5) de tijd die effectief aan onderzoek wordt besteed. Die problemen kunnen ertoe leiden dat de belastingplichtigen niet op uniforme wijze worden gecontroleerd.

##### *1) Notie en definitie van 'onderzoek en ontwikkeling'*

Vóór 2014 werden voor 'onderzoek'<sup>35</sup> en voor 'ontwikkeling'<sup>36</sup> de definities gehanteerd uit de parlementaire werkzaamheden van de wet betreffende het Generatiepact<sup>37</sup>. Sinds 1 januari 2014 is de notie 'onderzoek en ontwikkeling' op vraag van de Europese Commissie echter gepreciseerd. Voortaan mogen ook onderzoeks- en ontwikkelingsprojecten en –programma's in aanmerking worden genomen die zich bezighouden met fundamenteel onderzoek, industrieel onderzoek of experimentele ontwikkeling. De nieuwe definitie steunt op de Frascati-handleiding die door de OESO werd gepubliceerd<sup>38</sup>.

Ondanks de doorgevoerde wijzigingen is het voor de FOD Financiën niet altijd gemakkelijk om te beoordelen of een activiteit als onderzoek en ontwikkeling moet worden beschouwd. Volgens de definities moet er bijvoorbeeld sprake zijn van innovatie, maar dat valt moeilijk

---

<sup>34</sup> Rekenhof, *Onrechtstreekse federale steunmaatregelen voor onderzoek en technologische ontwikkeling*, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, augustus 2013, 84 p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

<sup>35</sup> "Onderzoek betreft het vernieuwend en planmatig onderzoekswerk met het oog op het verwerven van nieuwe wetenschappelijke of technische kennis en inzichten".

<sup>36</sup> "Ontwikkeling betreft de toepassing van kennis verkregen door onderzoek of op een andere wijze, leidend tot een plan of ontwerp voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten, voorafgaand aan het begin van commerciële productie of gebruik".

<sup>37</sup> Parl. St Kamer, 30 november 2005, DOC 51 2128/012, wetsontwerp betreffende het Generatiepact.

<sup>38</sup> OESO, *Frascati Manual. Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*, Parijs, 2002, 292 p. <https://doi.org/10.1787/9789264199040-en>. De definities in de verordening 800/2008 van de Europese Commissie van 6 augustus 2008 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard, zijn eveneens op die handleiding gebaseerd.

te beoordelen. Daardoor is er een groot risico dat belastingplichtigen niet eenvormig gecontroleerd worden.

### 2) *Adviezen van Belpo*

In een audit uit 2013<sup>39</sup> had het Rekenhof aanbevolen dat de fiscale administratie zich zou laten bijstaan door experts om te beoordelen of projecten al dan niet kunnen worden gekwalificeerd als onderzoek en ontwikkeling. Het had gesuggereerd dat de FOD Financiën en de POD Wetenschapsbeleid daarover afspraken zouden maken en dat die laatste de nodige middelen zou krijgen voor die opdracht.

Sindsdien heeft de wetgever via Belpo technische ondersteuning geboden aan de ambtenaren van de FOD Financiën. De belastingplichtige of de FOD Financiën kunnen nu aan de POD vragen of een voorgelegd project of programma voor onderzoek en ontwikkeling onder de wet valt en/of de diplomavooraarden vervuld zijn. Het positieve of negatieve advies van Belpo is bindend<sup>40</sup>. Eind oktober 2018 hadden belastingplichtigen 2.068 adviezen gevraagd aan Belpo. Op die 2.068 adviezen had Belpo maar 27 negatieve adviezen gegeven die gingen over de geldigheid van de voorgelegde projecten of programma's. Belpo kan niet zeggen hoeveel adviezen het heeft verstrekt op vraag van de FOD Financiën.

Het Rekenhof is evenwel van oordeel dat de technische ondersteuning die Belpo nu levert, geen antwoord biedt dat helemaal bevredigend is. Eerst en vooral wijst de FOD Financiën vaak op het gebrek aan formele motivering in de adviezen van Belpo (zie hoofdstuk 5). Vervolgens bestaat er dubbelzinnigheid tussen die adviezen en de documenten van de procedure van kennisgeving van de projecten of programma's aan Belpo (zie hoofdstuk 5). Tot slot is de fiscale cel bij Belpo beperkt in mankracht en houdt ze zich niet uitsluitend bezig met adviezen formuleren<sup>41</sup>.

### 3) *Diplomavooraarden*

Om recht te hebben op een vrijstelling, moet de werknemer naargelang van de hoedanigheid van de werkgever, bepaalde diploma's hebben (zie tabel 5). Welke diploma's dat zijn verschilt volgens Belpo en de FOD Financiën. Twee voorbeelden tonen aan waarover het gaat.

Universiteiten en hogescholen kunnen een vrijstelling aanvragen voor assistent-onderzoekers; het Federaal Fonds Wetenschappelijk Onderzoek (FFWO-FFRS), het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (FWO) en het *Fonds de la recherche scientifique* (FNRS) kunnen een vrijstelling aanvragen voor postdoctorale onderzoekers; de erkende wetenschappelijke instellingen kunnen een vrijstelling aanvragen voor assistent-onderzoekers en voor postdoctorale onderzoekers. De noties 'assistent-onderzoeker' en 'postdoctoraal onderzoeker' zijn echter niet gedefinieerd in het WIB92, noch in het KB/WIB92, en geen van beide vermeldt welke diplomavooraarden eraan gekoppeld zijn.

---

<sup>39</sup> Rekenhof, *Onrechtstreekse federale steunmaatregelen voor onderzoek en technologische ontwikkeling (O&O)*, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, augustus 2013, 84 p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

<sup>40</sup> Informatie over projecten of programma's waarvoor Belpo een advies heeft geformuleerd, kan niet meer worden aangepast. Enkel de gegevens over het personeel kunnen nog worden aangepast. Belpo heeft drie maanden tijd om een advies te formuleren aan een belastingplichtige en één maand tijd als het advies bestemd is voor de FOD Financiën.

<sup>41</sup> Sinds april 2018 telt de cel 2,8 voltijdse equivalenten van niveau A en één van niveau C.

De FOD Financiën publiceerde hierover in 2015 een administratieve omzendbrief<sup>42</sup>. Daarin wordt de notie ‘assistent-onderzoeker’ vanuit functioneel oogpunt opgevat<sup>43</sup>: assistenten assisteren andere wetenschappers bij het realiseren van onderzoeksdoelstellingen. Volgens de omzendbrief kan een werkgever die personeelsleden tewerkstelt met een bachelordiploma dus recht hebben op een vrijstelling. Die administratieve interpretatie heeft het voordeel van de maatregel verruimd. Zo zou voor verplegend personeel dat in universitaire ziekenhuizen betrokken is bij onderzoeksactiviteiten, een vrijstelling mogelijk zijn voor de volledige gepresteerde arbeidsduur.

Volgens de omzendbrief moeten postdoctorale onderzoekers die werken in de erkende wetenschappelijke instellingen bovendien niet noodzakelijk een doctorstitel hebben. In de omzendbrief worden ze immers gedefinieerd als “*personeelsleden die in het bezit zijn van een diploma van het hoger onderwijs en die wetenschappelijk onderzoek op postdoctoraal niveau verrichten*”.

De Federale Raad voor Wetenschapsbeleid<sup>44</sup> en Belspo zijn het niet eens met die interpretatie van de FOD Financiën. Ze verwijzen naar de akkoorden van Bologna en naar de toestand die van toepassing is bij de federale wetenschappelijke instellingen en zijn aldus van oordeel dat assistent-onderzoekers gezien moeten worden als universitaire met een masterdiploma en dat een postdoctoraat veronderstelt dat een doctorstitel werd behaald.

Ze zijn bovendien op basis van een decreet van de Vlaamse Gemeenschap<sup>45</sup> van oordeel dat een wetenschapper minstens 50 % van zijn tijd moet besteden aan onderzoek en ontwikkeling om als onderzoeker te kunnen worden beschouwd.

Die verschillende visies over de toegelaten diploma’s zorgen voor problemen. Het kan immers gebeuren dat zowel de FOD Financiën als Belspo (in zijn adviezen) de diplomavooraarden voor de vrijstelling onderzoekt. Het aantal personeelsleden voor wie een werkgever een vrijstelling van bedrijfsvoorheffing kan krijgen, is dus volgens de criteria van de FOD Financiën groter dan volgens de criteria van Belspo en de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid.

Wat de *Young Innovative Companies* (YIC) betreft, legt de wetgeving geen diplomavereiste op voor het onderzoekspersoneel. Voor sommige functies moet wel beroepservaring worden aangetoond (onderzoekers en onderzoekstechnici). De nuttige ervaring die daarvoor in aanmerking mag worden genomen, is voor interpretatie vatbaar.

#### 4) Notie van werkgever

Het Rekenhof had in zijn audit van 2013 al opgemerkt dat wetenschappelijke instellingen die in die hoedanigheid een vrijstelling genieten, onder bepaalde voorwaarden ook de toepassing van de vrijstelling als onderneming kunnen vragen. Het verslag van 2013 voegde daaraan toe: “*Dit onderscheid heeft gevolgen voor de kwalificatie van de onderzoekers en bijgevolg het*

---

<sup>42</sup> FOD Financiën, Omzendbrief AAFisc nr. 17/2015 van 8 mei 2015.

<sup>43</sup> Dat standpunt steunt op een antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag (mondellings parlementaire vraag nr. 6243 van de heer Wathélet van 13 april 2005, Kamer, Commissie voor de Financiën en de Begroting, zitting nr. 51, beknopt verslag, Com. 559, p. 25-26).

<sup>44</sup> Federale Raad voor Wetenschapsbeleid, *Advies m.b.t. de wijziging van art. 275<sup>3</sup> WIB; bedrijfsvoorheffingssubsidie voor kenniswerkers*, 2 maart 2017, 22 p., [www.belspo.be](http://www.belspo.be).

<sup>45</sup> Decreet van 12 juni 1991 betreffende de universiteiten in de Vlaamse Gemeenschap.

*aantal onderzoekers die er beroep op kunnen doen. Dit kan dus leiden tot een ongelijke behandeling van de begunstigde werkgevers naargelang hun statuut”.*

Die vaststelling is nog steeds actueel.

#### 5) Voorwaarden in verband met de werktijd

Voor onderzoekers die werkzaam zijn bij partnerondernemingen, YIC of ondernemingen, bepaalt de FOD Financiën dat moet worden nagegaan hoeveel tijd ze besteden aan onderzoek en ontwikkeling zodat de vrijstelling daarmee in verhouding is<sup>46</sup>. De FOD Financiën kan dat echter moeilijk inschatten en controleren, ondanks de al aangehaalde administratieve interpretaties.

Gezien die moeilijkheden suggereren diverse studies en voorstellen<sup>47</sup> nieuwe wetwijzigingen, vooralsnog echter zonder resultaat. De FOD Financiën heeft meermaals aan de minister gevraagd een standpunt in te nemen over de nadere regels en de vormvereisten van het advies dat Belspo moet verstrekken en waarvoor de wetgever moet optreden.

#### 4.4.2 Evolutie van de controletactiek en van de leereffecten

De eerste controletactieken werden in 2013 uitgewerkt voor de controleactie van 2014. De dienst TACM heeft ambtenaren geraadpleegd die bezwaarschriften over vrijstellingen hadden onderzocht en ambtenaren van de sociale inspectie (gezien het belang van de sociale bepalingen).

Daarna kregen de controletactieken bij elke actie een update, rekening houdend met de wetwijzigingen. De tactieken werden ook bijgestuurd op basis van raadplegingen van de dienst TACM bij de ambtenaren van de operationele diensten.

Het Rekenhof onderzocht de controletactieken van 2017 en 2018. Die werden voor het grootste gedeelte geactualiseerd overeenkomstig de wet. Bij de vrijstelling voor sportbeoefenaars was er echter geen update van het deel van de bezoldiging voor jonge sportbeoefenaars dat in aanmerking kan komen als ‘jongerenopleiding’. Artikel 275<sup>6</sup> preciseert dat die zich beperkt tot het achtvoudige van de minimale bezoldiging. De controletactiek bepaalt echter dat een voorwaarde moet worden geverifieerd die nu niet meer van toepassing is, namelijk dat het bedrag van de bezoldiging van jonge sportbeoefenaars nooit hoger mag zijn dan het bedrag dat wordt uitgetrokken voor de bezoldigingen van personen die de jonge sportbeoefenaars ondersteunen, opleiden of omkaderen.

---

<sup>46</sup> Volgens de FOD Financiën geldt de prorataregel niet voor onderzoekers die verbonden zijn aan universiteiten of hogescholen, aan het Federaal Fonds Wetenschappelijk Onderzoek (FFWO-FFRS), aan het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (FWO), aan het *Fonds de la recherche scientifique* (FNRS) en aan de erkende wetenschappelijke instellingen. De vrijstelling wordt dan berekend op de totale bezoldiging, zelfs als een deel van de werktijd wordt besteed aan andere activiteiten.

<sup>47</sup> Onder meer de werkzaamheden van een werkgroep onder leiding van de heer Moortgat en professor Debackere in 2016.



Er zijn belastingplichtige werkgevers die voor sommige vrijstellingen een aanvraag tot voorafgaande beslissing indienen bij de dienst Voorafgaande Beslissingen<sup>48</sup>. De dienst TACM houdt geen rekening met die beslissingen om de controletactiek eventueel bij te sturen.

Zoals al werd opgemerkt, is er desondanks geen gestructureerde evaluatie van elke controleactie, waardoor onder meer de tactieken zouden kunnen worden beoordeeld en verfijnd.

#### **4.4.3 Geen controletactiek**

Bij de controleactie van 2017 was er voor drie vrijstellingen geen controletactiek uitgewerkt (nacht- en ploegenwerk, zeevisserij en steunzones). Bij de actie van 2018 was naast die drie vrijstellingen ook geen controletactiek voor de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling.

##### **4.4.3.1 Vrijstellingen voor zeevisserij en voor de steunzones**

De FOD Financiën verklaart het ontbreken van een controletactiek door het geringe aantal betrokken belastingplichtigen en operationele diensten (beperkte geografische zones) en, in het geval van de steunzones, door de complexiteit van de wetgeving.

##### **4.4.3.2 Vrijstelling voor nacht- en ploegenwerk**

Door de discussies tussen de FOD Financiën en het kabinet van de minister van Financiën over de notie 'ploegenwerk', ligt de actualisering van de controletactiek stil. Bij de controleacties van 2017 en 2018 werd geen enkele lijst van de te controleren belastingplichtigen aan de operationele diensten bezorgd.

##### **4.4.3.3 Vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling**

De FOD Financiën heeft twijfels over de betrouwbaarheid van de adviezen die Belspo verstrekt, omdat die pover gemotiveerd zijn. Volgens de FOD krijgen sommige belastingplichtigen ten onrechte een positief advies voor al of een deel van hun activiteiten.

Het beheercomité van de AAFisc heeft de steun van het ministerieel kabinet gevraagd om te verkrijgen dat de adviezen van Belspo alleen dwingend zouden zijn voor de FOD Financiën als ze door de FOD zelf werden aangevraagd. Het kabinet heeft zijn standpunt vooralsnog niet kenbaar gemaakt. Het Rekenhof is van oordeel dat de vraag van de FOD, tenzij de wet gewijzigd zou worden, strijdig is met de regelgeving.

In die context kon de controletactiek niet worden geactualiseerd en voor de actie van 2018 werd geen enkele lijst van te controleren belastingplichtigen aan de operationele diensten bezorgd.

## **4.5 Conclusies**

Recent werd het risicobeheer en de controletactiek gereorganiseerd tussen de dienst TACM en de coördinatie van de sectoren van de Administratie Grote Ondernemingen van de

---

<sup>48</sup> Een voorafgaande beslissing kan worden gedefinieerd als een beslissing waarmee de FOD Financiën bepaalt hoe de belastingwetten moeten worden toegepast op een welbepaalde situatie of verrichting die nog geen effect heeft gehad op fiscaal vlak. Sinds 2015 zijn er negen voorafgaande beslissingen over vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing genomen.



AAFisc. De aanbevelingen voor de dienst TACM zijn bijgevolg mutatis mutandis ook van toepassing op de coördinatie van de sectoren van de Administratie Grote Ondernemingen.

#### 4.5.1 Gecentraliseerde selectie op basis van risico-indicatoren

De dienst TACM selecteert te controleren dossiers op centraliseerde wijze. Dat biedt garanties voor de gelijke behandeling van de belastingplichtigen.

De selectie berust op relevante risico-indicatoren.

De dienst TACM heeft de selectie bovendien verfijnd sinds de eerste actie die gericht was op de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing in 2014. Hij baseerde zich daarvoor onder meer op een meting van de performantie van de risico-indicatoren (cijfermatige analyse van de resultaten van vorige acties). De conclusies van die performantiemeting bieden echter geen enkele garantie op juistheid in het geval van dossiers die werden geselecteerd voor verschillende risico-indicatoren (wat meestal het geval is).

Omdat niet elke actie structureel geëvalueerd wordt, gaan potentieel waardevolle leereffecten voor de FOD Financiën verloren, onder meer wat de selectie van dossiers betreft.

Het Rekenhof beveelt aan elke controleactie structureel te evalueren door een aantal gecontroleerde dossiers opnieuw te verifiëren.

De dienst TACM geeft in zijn antwoord aan dat een structurele evaluatie van elke actie gepland is, maar dat die nog niet kon worden uitgevoerd, rekening houdend met de beperkte mankracht en de andere prioriteiten van de dienst. Hij voegt eraan toe dat sinds het einde van de audit maatregelen werden genomen om de beschikbare mankracht te verhogen (interne mobiliteit en lopende bevorderingen).

Het Rekenhof beveelt ook aan de controleresultaten uit te splitsen per vrijstelling, waardoor de performantie van de indicatoren meer in detail kan worden geanalyseerd en de dossiers bij toekomstige acties op meer relevante wijze kunnen worden geselecteerd.

De FOD Financiën preciseert in zijn antwoord dat de toepassing die de ambtenaren gebruiken, in 2019 zou moeten kunnen worden aangepast om de resultaten per vrijstellingscode te kunnen uitsplitsen.

Het Rekenhof beveelt aan dat de dienst TACM andere informatie zou gebruiken, zowel van buiten als van binnen de FOD, om risico-indicatoren te bepalen. Die informatie bestaat, maar vergt samenwerking met andere diensten en administraties.

Qua interne informatie zou de dienst TACM gebruik moeten maken van:

- de gegevens over de resultaten van ingediende bezwaarschriften.

Qua externe informatie zou het nuttig zijn dat de dienst TACM:

- zijn inspanningen voortzet om toegang te krijgen tot de database van Belspo met gegevens over vrijstellingen voor onderzoek en ontwikkeling;

- een protocol sluit met de FOD Sociale Zekerheid, om bepaalde socialezekerheidsgegevens te kunnen gebruiken (bv. de dienst *Check-in-at-work* om aanwezigheden te registreren, meer specifiek in de bouwsector in het geval van overuren in de bouw, of Dimona voor startende ondernemingen) en de resultaten van de controles van de sociale inspectie.

De FOD Financiën geeft in zijn antwoord aan dat een protocol met de FOD Sociale Zekerheid wordt voorbereid om de databases te krijgen die voor de AAFisc nuttig zijn.

In verband met de vraag van de FOD Financiën om automatisch toegang te krijgen tot de database van Belspo, stelt die instelling voor dat de dienst TACM Belspo de lijst van de begunstigden van de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling zou toezenden om deze af te toetsen met de lijst van de belastingplichtigen die in zijn database zijn opgenomen. Op die manier zouden alle ondernemingen kunnen worden opgespoord die een vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek toepassen zonder Belspo daarvan vooraf op de hoogte te hebben gebracht.

Volgens het Rekenhof kan die systematische controle resultaten opleveren en leiden tot een systematische controle van ondernemingen die geen kennisgeving hebben gedaan. De FOD Financiën zou die controle echter moeten uitvoeren. Om de dossiers voor de steekproef beter te kunnen selecteren, zou het bovendien nuttig zijn dat de FOD Financiën toegang krijgt tot andere relevante informatie van die database (zoals de begin- en einddatum van de projecten of programma's). De minister van Wetenschapsbeleid beklemtoont in haar antwoord dat de database van Belspo vertrouwelijke onderzoeksinformatie en persoonsgegevens bevat. Er moeten dus bepaalde voorwaarden worden gesteld voor de automatische toegang van de FOD Financiën en die toegang moet omzichtig worden gehanteerd. Volgens het Rekenhof zou het nuttig zijn dat de FOD Financiën en Belspo via onderhandeling tot een protocol komen waarin ze preciseren welke gegevens ze delen en hoe ze die toegankelijk maken.

Belspo en de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid stellen tot slot voor in de wetgeving expliciet de verplichting voor de belastingplichtigen op te nemen om elk jaar de gegevens van de databank van Belspo te updaten<sup>49</sup>. Het Rekenhof beveelt een dergelijke actualisatie aan maar dan meer gekoppeld aan de jaarlijkse personenbelasting, om de tussenkomsten van Belspo en de FOD Financiën in de hand te werken.

De minister van Wetenschapsbeleid voegt er meer algemeen aan toe dat Belspo een structurele gegevensuitwisseling met de FOD Financiën steunt en actief zal meewerken aan een kader om die uitwisseling mogelijk te maken. Belspo wenst in die context toegang te krijgen tot de bedragen van de vrijstellingen per belastingplichtige, om ervoor te zorgen dat de maatregel eenvormig wordt toegepast op de belastingplichtigen. De minister en Belspo voegen eraan toe dat verordening (EU) 651/2014 al bepaalt dat bepaalde van die steunmaatregelen (staatssteun in de zin van het VWEU) moeten worden gepubliceerd op een publiek toegankelijke website en volledige transparantie over de steun aan O&O aanbeveelt.

De FOD Financiën heeft op een vraag over dat laatste punt geantwoord dat bepaalde informatie over staatssteun overeenkomstig verordening (EU) nr. 651/2014 publiek

---

<sup>49</sup> Advies van 2 maart 2017 van de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid met betrekking tot de wijziging van artikel 275<sup>3</sup> van het WIB 92 : bedrijfsvoorheffingssubsidie voor kenniswerkers.

toegankelijk moet zijn. Dat is onder meer het geval voor de individuele steun van meer dan 500.000 euro. De FOD Financiën heeft nog geen gegevens gepubliceerd.

Het Rekenhof beveelt aan dat de FOD Financiën zich conformeert aan artikel 9 van verordening (EU) 651/2014 inzake publicatie en informatie.

Wat de vraag van Belspo betreft om de lijst van de bedragen van de vrijstellingen per belastingplichtige te ontvangen, ongeacht die bedragen, moeten de diensten van Belspo aantonen dat ze die informatie nodig hebben om de wettelijke of reglementaire bepalingen te kunnen uitvoeren waarmee ze belast zijn (voorwaarden vastgelegd door artikel 337 van het WIB 92).

#### 4.5.2 Controletactieken

De controletactieken worden bij elke controleactie geüpdatet. De tactieken van de acties van 2017 en 2018 stroken met de wetgeving, behalve wat de sportbeoefenaars betreft.

Omdat de acties niet systematisch geëvalueerd worden, berusten de updates niet op ervaringen uit het verleden. Daardoor gaan leereffecten voor de FOD Financiën verloren.

Bovendien is de wetgeving over diverse vrijstellingen dubbelzinnig (voornamelijk voor nacht- en ploegenwerk en voor onderzoek en ontwikkeling). Daardoor kan de controle niet altijd doeltreffend omkaderd worden. Bij de controleacties van 2017 en/of 2018 was er daardoor geen controletactiek voor een aantal vrijstellingen (steunzones, zeevisserij, nacht- en ploegenwerk en onderzoek en ontwikkeling).

Bij het nacht- en ploegenwerk en bij onderzoek en ontwikkeling hebben de discussies over de interpretatie van de wetgeving ertoe geleid dat die vrijstellingen voor die jaren niet werden gecontroleerd. Die situatie is problematisch gezien het aantal begunstigde belastingplichtigen en de kosten van die twee vrijstellingen (2,3 miljard euro in 2017).

Wat de vrijstelling voor nacht- en ploegenwerk betreft, werpt de notie 'ploegenwerk' vragen op. De manier waarop het kabinet van de minister van Financiën artikel 275<sup>5</sup> interpreteert, vergt een aanpassing van het WIB. Het Rekenhof beveelt aan uit te klaren wat bedoeld wordt met 'ploegenwerk' door de definitie nader te preciseren ("*hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang*", samenstelling van de ploegen...) en ook de manier waarop de ploegen elkaar moeten opvolgen (op welke locatie...).

Wat de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling betreft, is er onduidelijkheid over onder andere de definities van 'onderzoek' en 'ontwikkeling' en van 'programma's en projecten', over de toegelaten diploma's en onderzoeksfuncties, over de noties 'werkgever' en 'tijd die besteed wordt aan onderzoeksactiviteiten'. Door die onduidelijkheid houden de FOD Financiën en Belspo er onder meer andere interpretaties op na. De FOD Financiën heeft aan de minister van Financiën gevraagd om de adviezen van Belspo niet als dwingend te moeten beschouwen als het advies werd aangevraagd door de belastingplichtige. Dit is strijdig met de huidige wetgeving. Het Rekenhof beveelt aan de omstreden noties uit te klaren.

De minister van Wetenschapsbeleid geeft in haar antwoord aan dat ze er samen met Belspo van overtuigd is dat de leemten in het huidige juridische en reglementaire kader, die tot interpretatieverschillen tussen Belspo en de FOD Financiën leiden, moeten worden

weggewerkt. Ze voegt eraan toe dat Belspo in samenwerking met de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid daarvoor al een aantal voorstellen heeft geformuleerd<sup>50</sup>.

Als de administratie erop wijst dat de wetgeving niet duidelijk is, moet de minister normaal gezien de wetgever informeren en wijzigingen voorstellen. De wet moet duidelijk zijn om te vermijden dat zich nadien interpretatieproblemen voordoen.

Daarnaast mogen voor het Rekenhof de discussies tussen de FOD en het kabinet over de interpretatie van de wetgeving er niet toe leiden dat de administratie de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing niet meer controleert.

In verband met de steunzones, tot slot, die recent in aantal zijn toegenomen en waarvoor een complexe wetgeving geldt, beveelt het Rekenhof aan het werk van de operationele diensten te omkaderen met een controletactiek.

---

<sup>50</sup> Deze voorstellen willen de noties van onderzoeker, technicus en ondersteunend personeel verduidelijken en ze omschrijven met behulp van de objectieve diplomakwalificatie. Er wordt eveneens voorgesteld de definitie van onderzoek en ontwikkeling en het onderscheid tussen een onderneming en een onderzoeksinstelling op basis van verordening EU 651/2014 in de wet in te schrijven.

## HOOFDSTUK 5

# Uitvoering van het controlebeleid van de FOD Financiën

De controles die de dienst TACM programmeert, worden uitgevoerd door alle operationele diensten voor kmo's en grote ondernemingen en door het polyvalente centrum van Eupen. Ze vinden plaats twee jaar na het genieten van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing. In dit hoofdstuk onderzoekt het Rekenhof hoe die controles worden uitgevoerd.

Het licht eerst het resultaat toe van de controleacties die al werden uitgevoerd op de vrijstellingen.

Daarna volgt het resultaat van een onderzoek dat het Rekenhof heeft gedaan van een steekproef van dossiers die werden gecontroleerd bij de acties 2017 en 2018 en op basis van bezoeken aan operationele diensten. Het Rekenhof onderzoekt daarbij de kwaliteit van de rapportering over de controles door de ambtenaren van de operationele diensten. Het gaat bovendien dieper in op de factoren die kunnen verklaren waarom de dossiers die de dienst TACM selecteert, niet systematisch uitmonden in productieve controles. Het kijkt in het bijzonder naar de moeilijkheden waarmee de ambtenaren van de operationele diensten bij hun controles worden geconfronteerd.

### 5.1 Uitgevoerde controleacties

Sinds 2014 zijn vier controleacties georganiseerd voor de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing.

Onderstaande tabel belicht de dossiers die werden gecontroleerd bij de controleacties die werden afgesloten in december 2018.

Tabel 6 – Resultaten van de controleacties 2014, 2015 en 2017 inzake de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing<sup>(1)</sup>

	2014	2015	2017
Aantal in Stirco ingeladen dossiers (aantal te controleren belastingplichtigen)	1.936	744 <sup>(2)</sup>	1.128 <sup>(3)</sup>
Aantal geannuleerde dossiers (controle niet gerealiseerd)	69	122	221
Aantal gecontroleerde dossiers (Stirco)	1.867	622	834
<i>waarvan gecorrigeerde dossiers</i>	906	346	384
<i>waarvan improductieve dossiers</i>	961	276	450
Verhouding gecorrigeerde dossiers/gecontroleerde dossiers	48,5%	55,6%	46%

<sup>(1)</sup> In 2016 vond geen controleactie plaats op de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing.

<sup>(2)</sup> Bij de actie 2015 werden naast die 744 opdrachten 381 opdrachten per vergissing door de dienst TACM ingeladen (dossiers die al voor de voorgaande actie werden geselecteerd). Die 381 dossiers werden geschrapt in de dagen nadat ze waren ingeladen.

<sup>(3)</sup> Van die 1128 dossiers zijn er 787 "imperatieve" dossiers.

Bron: Rekenhof op basis van de gegevens van de FOD Financiën

De FOD Financiën controleert een steekproef van dossiers (een dossier komt overeen met een belastingplichtige). Bij de actie 2017 werd 0,6 % van de belastingplichtigen gecontroleerd die een vrijstelling had genoten.

Voor de jaren 2014, 2015 en 2017 werd respectievelijk 48,5, 55,6 en 46 % van de dossiers gecorrigeerd

Als de gerealiseerde en de geannuleerde controles bij elkaar worden opgeteld, komt men niet noodzakelijkerwijze aan het aantal in Stirco ingeladen dossiers omdat de operationele diensten de indicatieve opdrachten die ze niet controleren, niet formeel hoeven te annuleren in Stirco.

De FOD Financiën kan geen uitsplitsing geven van de resultaten per vrijstellingscategorie.

Bij de actie 2017 werden 178 van de 221 geannuleerde dossiers geannuleerd omdat sommige operationele diensten de grenzen van hun verwerkingscapaciteit hadden bereikt. De dienst TACM wijst erop dat 80 % van de opdrachten die werden geannuleerd omdat de “capaciteit was bereikt”, indicatieve opdrachten waren. De dienst TACM was zich er bij het inladen in Stirco van bewust dat die opdrachten misschien niet zouden worden gerealiseerd gelet op de controlecapaciteit van de operationele diensten. Voor de geannuleerde imperatieve opdrachten geeft de dienst TACM aan dat ze werden geannuleerd door centra Grote Ondernemingen en door het centrum Kmo Buitenland, waarvan algemeen bekend is dat ze een beperkte capaciteit hebben.

De onderstaande tabel geeft een overzicht van de correcties bij de drie afgesloten controleacties.

Tabel 7 – Correcties die werden uitgevoerd naar aanleiding van de controleacties 2014, 2015 en 2017 inzake vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing (in euro)

	2014	2015	2017
Via gecorrigeerde aangiften verkregen resultaten <sup>*)</sup>	3.567.565	2.476.040	525.517
Resultaten waarvoor een inkohiering moest gebeuren	64.026.072	72.235.492	11.752.406
Gemiddeld resultaat per afgesloten dossier	36.204	120.115	14.722

<sup>\*)</sup> Als de controle aanleiding geeft tot een correctie, zijn er twee mogelijkheden. Als het materieel nog mogelijk is, wordt aan de belastingplichtigen gevraagd een corrigerende aangifte van bedrijfsvoorheffing in te dienen in de toepassing Finprof. Als het jaar is afgesloten in Finprof, gaan de controleurs over tot een inkohiering.

Bron : Rekenhof op basis van de gegevens van de FOD Financiën

De FOD Financiën kan niet becijferen hoeveel effectief aan de Schatkist wordt gestort naar aanleiding van de controleacties.

Verschillende omstandigheden verklaren waarom de resultaten bij de actie 2017 lager uitvielen:

- Het gaat om de eerste actie die gericht was op de vrijstelling voor startende ondernemingen, die in 2015 in de wetgeving werd opgenomen en waarvan de bedragen later liggen.

- Bij de actie 2017 werden de dossiers van belastingplichtigen die de vrijstelling voor ploegen- en nachtwerk hebben toegepast, niet gecontroleerd. Vaak zijn er met die dossiers nochtans hoge vrijstellingsbedragen gemoeid.
- De dienst TACM heeft de dossiers op aselechte wijze geselecteerd (d.w.z. niet op basis van risico-indicatoren). Dat bleek een niet erg productieve selectie te zijn, want slechts 6 van de 81 geselecteerde dossiers hebben een resultaat opgeleverd. De in te kohieren bedragen liggen bovendien uiterst laag.

De dienst TACM wijst erop dat de resultaten van de actie 2017 weliswaar aanzienlijk lager liggen, maar dat er ook veel minder tijd werd besteed aan de verificaties (5,1 dagen in 2017 tegenover 9,5 in 2014 en 10,2 in 2015)<sup>51</sup>.

Stirco boekt niet enkel die resultaten maar houdt ook bij welke informatie werd doorgespeeld aan de sociale-inspectiediensten en welke dossiers aan de procureur des Konings werden doorgestuurd na de controle. Sinds 2014 zijn maar twee dossiers doorgespeeld aan de sociale-inspectiediensten. Geen enkel dossier is aan de procureur des Konings toegezonden.

Als ambtenaren een dossier afsluiten dat geen resultaat oplevert, moeten ze tot slot aangeven welke van de mogelijke redenen op hun dossier van toepassing is. In meer dan 80 % van de gevallen geven de controleurs “andere” als reden om een niet-productief dossier te verklaren. Zoals de redenen en de antwoorden van de controleurs momenteel geformuleerd zijn, kan de dienst TACM er geen lessen uit trekken.

## 5.2 Kwaliteit van de rapportering

De ambtenaren rapporteren over hun controle in de Stirco-toepassing, die door de AAFisc werd ontwikkeld om de controleprogramma's te beheren en de controledossiers te digitaliseren.

Het Rekenhof heeft in Stirco 60 dossiers geanalyseerd die de dienst TACM bij de acties 2017 en 2018 had geselecteerd. Het heeft bovendien een bezoek gebracht aan drie operationele diensten om bepaalde aspecten van de controles verder uit te spitten.

Alle ambtenaren vullen hun controledossier in in Stirco.

De kwaliteit van die rapportering hangt echter af van de ambtenaren, van wie sommigen zich beperken tot een gewoon blad met de berekening van de vrijstelling terwijl anderen een omstandig verslag over het verloop van de controles opstellen.

De ambtenaren laden nog niet systematisch alle documenten die ze bij de controle gebruiken, in Stirco in (onder meer de vragen om inlichtingen of de antwoorden van de belastingplichtigen). Bepaalde bewijskrachtige elementen ontbreken soms (bijvoorbeeld het becijferd nazicht van de berekening van de vrijstellingen<sup>52</sup>, de verificatie van sommige

<sup>51</sup> Door de gecentraliseerde selectie kan worden bepaald hoeveel werkdagen de controleambtenaar nodig heeft, rekening houdend met het aantal en de aard van de vrijstellingen die de belastingplichtige genieten.

<sup>52</sup> Voor de vrijstelling voor sportbeoefenaars werden bijvoorbeeld dossiers van professionele voetbalclubs onderzocht. Die clubs hebben de ambtenaren gedetailleerde Excel-bestanden in hetzelfde formaat toegezonden. Op basis van de documenten in Stirco kan echter niet worden nagegaan of de ambtenaren de gegevens en berekeningen van belastingplichtigen effectief hebben nagekeken.

toepassingsvoorwaarden<sup>53</sup> of de correcte overschrijving van de vrijstellingen in de resultatenrekening van de belastingplichtigen). Er kan dan ook niet worden nagegaan of de ambtenaar nagelaten heeft die verificaties uit te voeren dan wel of hij die documenten niet in Stirco heeft ingeladen. Bepaalde ambtenaren voeren voor het ontbreken van die documenten aan dat de toepassing traag werkt en dat technische problemen verhinderen om bepaalde stukken in te laden (bepaalde soorten bestanden, te omvangrijke bestanden enz. kunnen niet worden ingeladen).

De resultatenfiche is een geformatteerd document waarop het resultaat van de controles kan worden samengevat (productiviteit van de dossiers, in te kohieren bedragen...). Deze fiche wordt altijd ingevuld, maar bevat weinig informatie over het verloop van de controles. Via het veld “commentaar” zouden de ambtenaren feedback kunnen geven aan de dienst TACM, bijvoorbeeld over eventuele moeilijkheden bij de uitvoering. In het veld moet overigens normaal het bedrag van de correcties per soort vrijstelling worden uitgesplitst, maar het is in nagenoeg alle onderzochte dossiers leeg.

Bepaalde gegevens van de resultatenfiche bevatten bovendien incoherenties. Normaal moet de fiche bijvoorbeeld aangeven of het dossier werd onderzocht via een e-controle (een controle via een IT-tool). Uit het onderzoek van de dossiers blijkt niettemin dat de ambtenaren een e-controle niet eenduidig interpreteren, zodat het antwoord (ja/nee) in de fiche niet kan worden geanalyseerd. De informatie over de aanslagtermijn vertoont ook incoherenties.

Tot slot is het “controleverslag”, een niet-geformatteerd document, vaak een belangrijke bron van informatie over de afwikkeling van de controle.

Het Rekenhof stelt tot besluit vast dat de ambtenaren hun controledossiers in Stirco invullen, ook al kunnen bepaalde verificaties niet altijd worden nagegaan.

De dienst TACM kan niet ten volle voordeel halen uit de uitgevoerde controleacties om de toekomstige controles beter te focussen en te omkaderen door het huidige formaat van de resultatenfiches en omdat het controleverslag niet geformatteerd is.

### 5.3 Productiviteit van de dossiers van de steekproef

Zestig dossiers werden onderzocht (44 imperatieve en 16 indicatieve), waarvan 54 effectief werden gecontroleerd door de ambtenaren van de operationele diensten. De andere zes werden geannuleerd.

Negenentwintig dossier bleken productief te zijn (zevenentwintig voor één vrijstelling en twee voor twee vrijstellingen). De ambtenaren van de operationele diensten die tijdens de audit werden geïnterviewd, zijn van oordeel dat de selectie door de dienst TACM relevant is.

De onderstaande tabel geeft aan voor welke vrijstellingen de dossiers productief waren.

---

<sup>53</sup> Voor de vrijstelling voor overuren in de bouwsector is in de documenten die in Stirco zijn ingeladen, geen formeel bewijs te vinden dat werd gecheckt of op de werf een elektronisch registratiesysteem aanwezig is. In die sector is het echter mogelijk een vrijstelling van 180 uren/jaar/werknemer te krijgen op voorwaarde dat een dergelijk systeem wordt gebruikt. Voor de vrijstelling voor O & O zijn het attest en het advies van Belspo niet ingeladen, terwijl het attest een verplichte voorwaarde is om de vrijstelling te genieten.



Tabel 9 – Productiviteit van de 54 gecontroleerde dossiers

Vrijstellingen	Productieve dossiers
Overuren	3
Koopvaardij, baggervvaart en sleepvaart	2
Wetenschappelijk onderzoek	11
Zeevisserij	0
Sportbeoefenaars	2
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord – IPA)	5
Startende ondernemingen	8
<b>Totaal<sup>(*)</sup></b>	<b>31</b>

<sup>(\*)</sup> Zevenentwintig dossiers bleken productief te zijn voor één vrijstelling en twee dossiers voor twee vrijstellingen.

Bron: Rekenhof

In 21 productieve dossiers van de 29 stemden de belastingplichtigen in met de te corrigeren bedragen. Bovendien bereikten de administratie en de belastingplichtigen in drie dossiers een akkoord over een deel van de correcties.

De tijd die de dienst TACM toekent om de dossiers te behandelen benadert de tijd die de ambtenaren werkelijk eraan besteden, zoals gerapporteerd in Stirco.

Gemiddeld werd een bedrag van 74.777 euro per gecontroleerd dossier gecorrigeerd. In twee productieve dossiers waren er echter heel hoge correcties waarvoor de belastingplichtige slechts een gedeeltelijk akkoord heeft gegeven. Als die twee dossiers buiten beschouwing worden gelaten, is de gemiddelde correctie per gecontroleerd dossier 17.320 euro.

Het bedrag van de correcties kan variëren naargelang van de soort vrijstelling. In het bijzonder liggen de correcties in de dossiers van vrijstelling aan startende ondernemingen gemiddeld lager (enkele duizenden euro's maximum) dan bij de overige vrijstellingen.

De controles worden uitgevoerd twee jaar nadat men de vrijstelling van storting van bedrijfsvoorheffing heeft genoten.

Een productieve controle voor één jaar leidt niet systematisch tot een onderzoek van de vrijstellingen voor de volgende jaren, tenzij de ambtenaar uitdrukkelijk om een opvolgingscontrole vraagt<sup>54</sup>.

<sup>54</sup> Na afloop van zijn verificaties kan een ambtenaar in Stirco aangeven dat zijn dossier een opvolgingscontrole verdient voor een later jaar. De dienst TACM gebruikt die aanvragen bij de voorbereiding van de controleacties en verdeelt de controleopdrachten in het kader van de opvolgingsactie op basis van het te controleren jaar. Voor de opvolgingsaanvragen treedt de dienst TACM op om:

- een weging te geven aan de opdrachten (het aantal eraan te besteden dagen);
- op basis van het rendement dat de ambtenaar heeft aangekondigd, te bepalen of de opvolgingsopdracht indicatief dan wel imperatief zal zijn, en in dat laatste geval, welke prioriteit eraan moet worden gegeven.

De controle gaat ook zelden terug in de tijd. De AAFisc heeft drie jaar de tijd om de vrijstellingen te controleren vanaf 1 januari van het jaar waarin de werknemer zijn bezoldiging heeft ontvangen, behalve bij fraude (artikel 354 van het WIB92). Zo moet in 2017 de controle van de vrijstellingen ingehouden in 2015, afgerond zijn.

De volgende tabel wordt linkt de dossiers geselecteerd op basis van de risico-indicatoren met de productiviteit ervan.

Tabel 10 – Koppeling tussen de selectie en de productiviteit van de 54 gecontroleerde dossiers

Vrijstellingen	Geselecteerde dossiers	Waarvan productieve dossiers
Overuren	13	1
Koopvaardij, baggervaart en sleepvaart	4	0
Wetenschappelijk onderzoek	14	10
Zeevisserij	9	0
Sportbeoefenaars	7	2
Looncorrectie (interprofessioneel akkoord – IPA)	1	0
Startende ondernemingen	11	8
<b>TOTAAL</b>	<b>59<sup>(*)</sup></b>	<b>21</b>

(\*) Eenzelfde dossier kan voor verschillende vrijstellingen zijn geselecteerd. Het Rekenhof heeft overigens één dossier onderzocht dat op aselechte wijze was geselecteerd bij de actie 2017 (zonder risico-indicator).

Bron : Rekenhof

Of een geselecteerd dossier productief is, varieert naargelang van de soort vrijstelling. Zo leiden de dossiers die werden geselecteerd voor de vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling en voor startende ondernemingen vaak tot productieve dossiers; dat is niet het geval voor de andere vrijstellingen.

## 5.4 Vaststellingen na het onderzoek van de steekproef

Verskillende factoren verklaren waarom de dossiers die de dienst TACM selecteert, niet altijd tot productieve controles leiden.

Niet-productieve controles worden deels verklaard door de moeilijkheden om risico-indicatoren uit te werken die beantwoorden aan de toepassingsvoorwaarden voor de vrijstellingen (zie punt 3.1.1).

---

De opvolgingsopdrachten worden verdeeld na het inladen van de meeste acties van het werkplan. Als het dossier waarvoor een opvolging werd gevraagd, het voorwerp uitmaakt van een gelijkaardige opdracht, kan het gebeuren dat de dienst TACM van oordeel is dat via die "hoofdopdracht" de opvolging kan gebeuren en dat hij dus geen opvolgingsopdracht in strikte zin inlaadt.

Het ontbreken van een controletactiek voor bepaalde vrijstellingen (zeevisserij, steunzones en nacht- en ploegenwerk) kan ook een verklaring zijn.

De controletactiek wordt bovendien niet altijd gevolgd en de ambtenaren werden geconfronteerd met moeilijkheden die te maken hebben met de formulering van de wetgeving, de verwevenheid van niet-fiscale elementen in de wetgeving en de constante evolutie van de maatregelen. Deze elementen komen in het vervolg van dit hoofdstuk aan bod.

#### 5.4.1 Naleving van de regels van de controletactiek

In de meeste onderzochte dossiers volgens de ambtenaren meestal de controletactiek van de dienst TACM.

Bepaalde punten worden echter niet systematisch gevolgd, zoals de volgende situaties illustreren.

De ambtenaren krijgen geen informatie over de risico-indicatoren op basis waarvan de te controleren dossiers werden geselecteerd. Buiten de uitzonderingen in een administratieve richtlijn moeten ze alle vrijstellingen controleren waarop de belastingplichtige een beroep gedaan heeft, maar dat gebeurt niet altijd. Sommige ambtenaren geven in Stirco aan dat ze bepaalde vrijstellingen niet hebben gecontroleerd omdat ze de te controleren bedragen te laag vinden. In één dossier werd de vrijstelling niet gecontroleerd, terwijl het dossier voor die vrijstelling was geselecteerd en de risico-indicator weinig twijfel liet bestaan over de productiviteit van het dossier<sup>55</sup>.

De ambtenaren voeren bovendien hun verificaties niet altijd uit op het doelpubliek dat de controletactiek voor ogen heeft:

- Wat overuren betreft schrijft de controletactiek een eerste controle van het volledige personeel voor. Daarmee moet kunnen worden vastgesteld dat de toegekende totale vrijstelling (voor alle werknemers) niet uitstijgt boven de toegelaten vrijstelling en daarmee kan worden gecheckt of het aantal gepresteerde overuren binnen de wettelijke grenzen blijft. Dat wordt niet systematisch geverifieerd<sup>56</sup>, terwijl de risico-indicatoren die de dienst TACM heeft uitgewerkt, precies die risicosituaties selecteren.
- De vrijstelling voor sportbeoefenaars ouder dan 26 jaar moet voor de helft worden geïnvesteerd in de “opleiding” van de jongeren. In dat opzicht mag het loon van jonge atleten meetellen ten belope van het minimumloon van een persoon die geen onderdaan is van de Europese Economische Ruimte. In één dossier werd het totaalbedrag dat werd toegekend aan de lonen van jongeren in aanmerking genomen om de voorwaarde van herbestemming van de vrijstelling te checken. Aangezien het loon van elke jongere die in aanmerking komt, geplafonneerd is, had de verificatie echter jongere per jongere moeten gebeuren.

---

<sup>55</sup> De ambtenaar heeft in dit dossier niet gecheckt of de vrijstelling voor looncorrectie correct werd toegepast, terwijl het dossier werd geselecteerd op basis van het vermoeden dat de werkgever, die onder de sociale Maribel valt, drie vierde van de vrijstelling om de Maribelfondsen te stijven, niet heeft doorgestort.

<sup>56</sup> De ambtenaren voeren hun controle dan enkel uit op basis van een steekproef van werknemers.

- In een dossier van vrijstelling voor de koopvaardij, baggervaart en de sleepvaart werden de verificaties uitgevoerd op basis van een steekproef van zeevarenden terwijl volgens de controletactiek alle zeevarenden moesten worden gecheckt.

Sommige aspecten van de controletactiek die verder reiken dan het strikte kader van de gecontroleerde belastingplichtige worden overigens niet altijd uitgevoerd. De tactiek voor overuren bepaalt dat als de controle van de vrijstelling bij de werkgever productief is, de ambtenaar ook het belastingsupplement bij de werknemer moet inkohieren<sup>57</sup>. In de onderzochte productieve dossiers is geen enkel spoor te vinden van die inkohiering of van de noodzaak om daartoe over te gaan.

De naleving van de controletactiek in het geval van uitzendkantoren kan bovendien problemen doen rijzen:

- Bij de controle van sommige vrijstellingen (overuren, nacht- en ploegenwerk) moet de ambtenaar de naleving van bepalingen checken bij werkgevers die uitzendkantoren inschakelen. Bij overuren moet de ambtenaar bijvoorbeeld de collectieve arbeidsovereenkomsten van de gebruikers van het uitzendkantoor bekijken (om te checken of het wettelijk kader voor overuren wordt nageleefd). In het geval van een onderzocht uitzendkantoor is geen spoor van dat nazicht te vinden. Naast het feit dat de controletactiek in dat geval niet werd nageleefd, vraagt het Rekenhof zich af of dergelijke bepaling wel toepasbaar is. Aangezien een uitzendkantoor per definitie veel gebruikers kan hebben, is het onderzoeken van alle collectieve overeenkomsten van de gebruikers een heel grote werklast.
- Wat de vrijstelling voor looncorrectie betreft, was een ambtenaar in een dossier van een uitzendkantoor van oordeel dat de belastingplichtige het percentage van 1,12 % kon toepassen voor werknemers die hij ter beschikking stelde van kmo's, en van 1 % voor de werknemers die hij ter beschikking stelde van andere belastingplichtigen. In het geval van die vrijstelling is het verhoogde percentage van 1,12 % evenwel maar van toepassing als het uitzendkantoor zelf een kmo is (ongeacht de omvang van zijn aantal gebruikers).

#### **5.4.2 Moeilijkheden die samenhangen met de formulering van de wet en de verwevenheid van niet-fiscale elementen in de wetgeving**

De manier waarop de wetgeving is opgesteld en sommige dubbelzinnige formuleringen zorgen voor moeilijkheden bij de controles

Zoals gesteld in hoofdstuk 4 vallen bepaalde toepassingsvoorwaarden bovendien buiten het fiscale kader, waardoor de selectie, de omkadering van de controles en de controles zelf ingewikkelder worden, zoals uit de volgende gevallen blijkt.

##### **5.4.2.1 Koopvaardij, baggervaart en sleepvaart**

###### *Baggervaart*

In twee dossiers is er respectievelijk sinds 2012 en 2013 een geschil tussen de belastingadministratie en belastingplichtigen over baggeractiviteiten (bij de controleactie 2017 had de onenigheid tussen de administratie en die twee belastingplichtigen betrekking

---

<sup>57</sup> Er wordt aan herinnerd dat bij een vrijstelling voor overuren ook een vrijstelling aan de werknemer wordt toegekend .

op 1,97 miljoen euro). Er zijn onder andere betwistingen over het type schepen die in aanmerking kunnen worden genomen en de meting van de tijd die aan het baggeren<sup>58</sup> besteed wordt.

De belastingplichtigen steunen voor hun standpunt onder meer op een uitwisseling met het kabinet van de minister van Financiën.

De administratie handhaaft jaarlijks de correcties in die dossiers, maar de belastingplichtigen dienen bezwaren in waaraan geen gunstig gevolg kan worden verleend in afwachting van officiële instructies van het kabinet van Financiën.

#### *Reikwijdte van bepaalde begrippen*

Sommige begrippen zijn in de wetgeving ruim gedefinieerd en hebben een invloed op de productiviteit van de dossiers. Het begrip koopvaardij omvat bijvoorbeeld ook de pleziervaart en de cruises. Het begrip “communautaire zeevarende”<sup>59</sup> is ook heel ruim en maakt het bijvoorbeeld mogelijk ook masseuses op een schip als zeevarenden te beschouwen.

#### **5.4.2.2 Startende ondernemingen**

Een belastingplichtige moet een nieuwe activiteit starten om de vrijstelling voor startende ondernemingen te genieten. Het begrip voortzetting (stopzetting) van een activiteit wordt in de wet niet nader bepaald. Om een controle mogelijk te maken heeft de FOD Financiën het begrip in de controletactiek vertaald door het verifiëren van verschillende feitelijke elementen (zie hoofdstuk 43). Als uit die elementen blijkt dat een natuurlijke persoon of rechtspersoon voordien de huidige activiteit van de belastingplichtige uitoefende, heeft deze laatste geen recht op de vrijstelling.

Die elementen vergemakkelijken weliswaar de controle van de ambtenaar, maar uit verschillende dossiers blijkt dat er ruimte is voor interpretatie als die elementen zich tegenspreken:

- Een dossier heeft betrekking op een restaurant dat werd geopend na het faillissement van een ander restaurant. De eigenaars, de leveranciers en de werknemers zijn niet afkomstig van de voorgaande activiteit maar de vrijstelling werd geweigerd omdat de lokalen, het materiaal en mogelijk de klanten afkomstig zijn van de voorgaande activiteit.
- In een ander dossier stelde de ambtenaar vast dat het personeel afkomstig was van een vorige activiteit, terwijl het cliënteel nieuw was. De vrijstelling werd ook geweigerd.
- Een derde dossier heeft betrekking op een firma die haar activiteiten beetje bij beetje naar een andere overhevelde. De vrijstelling werd aanvaard omdat de twee firma's (althans voor een tijdje) naast elkaar bestonden.

---

<sup>58</sup> Die tijd kan per definitie niet meegeteld worden bij de vrijstelling.

<sup>59</sup> Burgers van de Europese Economische Ruimte die werken aan boord van schepen die zorgen voor het regelmatig vervoer van passagiers tussen havens van de Gemeenschap en alle andere zeevarenden die zijn onderworpen aan de belasting en/of socialezekerheidsbijdragen in een lidstaat.

Door die interpretatiemarges kan worden afgeweken van de doelstellingen die de wetgever beoogde en ontstaat onzekerheid over de vraag hoe moet worden gezorgd voor de gelijke behandeling van belastingplichtigen.

#### 5.4.2.3 Overuren

##### *Verwevenheid van sociale bepalingen*

Bij een vrijstelling voor overuren moet worden nagegaan of wel dergelijk een wettelijke overwerktoeslag op de gepresteerde uren wordt toegepast. Dat houdt onder meer in dat de collectieve arbeidsovereenkomsten en het arbeidsreglement moeten worden onderzocht en dat men bepaalde sociale bepalingen die niet in de controletactiek in detail worden vermeld, grondig moet kennen.

Voor één dossier werd de vrijstelling geweigerd voor bijkomende uren die door deeltijdse werknemers werden gepresteerd. Die uren kunnen niet worden beschouwd als uren die recht geven op een wettelijke overwerktoeslag en bijgevolg niet als overuren<sup>60</sup>.

Niet alle ambtenaren hebben de nodige grondige kennis om deze essentiële voorwaarde voor de toepassing van de vrijstelling te checken. De moeilijkheden om de informatie te verkrijgen en af te toetsen hebben in één geval geleid tot de verjaring van de controle van de vrijstelling voor overuren<sup>61</sup>. In het algemeen neemt door deze toestand het risico op niet-productieve dossiers toe.

##### *Aanwezigheidsregistratiesysteem*

In de controletactiek is opgenomen dat de ambtenaar zich het systeem voor aanwezigheidsregistratie en voor de overuren moet laten uitleggen.

De controle gebeurt op basis van objectieve gegevens als er een prikklok of een gelijkaardig systeem is. Zonder een dergelijk systeem kunnen de beslissingen van de ambtenaren worden tegengesproken.

In een dossier noteerden de werknemers de uren en werden ze goedgekeurd door de ploegverantwoordelijken. De ambtenaar heeft de tijdsregistratie aanvaard en de vrijstelling werd toegekend<sup>62</sup>.

De vrijstelling werd dan weer verworpen in een gelijkaardig dossier waarbij de tijd ook werd geregistreerd op basis van de verklaringen van de werknemers.

---

<sup>60</sup> Dit dossier had betrekking op het onderscheid tussen *overuren* en *bijkomende* uren van deeltijdse werknemers. Bij deeltijdse arbeid wordt alles wat de deeltijdse werknemer presteert boven zijn contractuele arbeidsduur maar onder de wekelijkse arbeidsduur van een voltijdse werknemer, beschouwd als *bijkomende* uren. Als de bijkomende uren de wekelijkse arbeidsduur voor een voltijdse werknemer overschrijden, worden ze als *overuren* beschouwd. De algemene principes blijven hetzelfde, maar niet elk extra gepresteerd uur geeft automatisch recht op een overwerktoeslag.

<sup>61</sup> Voor een bedrag van 20.000 euro aan vrijstelling.

<sup>62</sup> De ambtenaar heeft in dat verband in zijn controleverslag genoteerd dat een dergelijke registratie alleen op conceptuele basis kan worden aanvaard ofwel volledig moet worden geweigerd. In dit geval werd beslist de tijdsregistratie te aanvaarden.

#### 5.4.2.4 Onderzoek en ontwikkeling

*Begrip onderzoek en ontwikkeling, diplomavooraarden en adviezen van Belspo*

Uit de onderzochte dossiers blijkt dat de ambtenaren van de belastingadministratie moeilijk kunnen beoordelen of een activiteit onder onderzoek en ontwikkeling (O&O) valt.

Ze zijn van oordeel dat het heel moeilijk is achteraf de documenten te verifiëren die werden voorgelegd ter ondersteuning van onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma's.

Uit de analyse van dossiers blijkt dat verificateurs in het algemeen alleen de diploma's die artikel 275<sup>3</sup> van het WIB 92 vereist, opvragen en controleren.

Deze moeilijkheden creëren het risico dat de belastingplichtigen niet op dezelfde manier worden behandeld.

Uit het onderzoek van de dossiers blijkt bovendien een dubbelzinnigheid tussen de adviezen van Belspo en de documenten voorgelegd bij de procedure voor de kennisgeving van de projecten of programma's bij Belspo (die kennisgeving is verplicht sinds 2014 om de vrijstelling te kunnen krijgen).

Artikel 275<sup>3</sup> van het WIB 92 voorziet niet formeel in een standaardformulier voor deze kennisgevingsprocedure. De door een ambtenaar van Belspo ondertekende documenten bevatten soms ambigue formuleringen die laten verstaan dat Belspo erkent dat de activiteiten van de belastingplichtigen voldoen aan de voorwaarden van artikel 275. Zo stelde het Rekenhof vast dat de onderzochte dossiers documenten bevatten met een briefhoofd van een consultancybedrijf, ondertekend en afgestempeld door Belspo, die stellen dat de heer [naam van de ambtenaar van Belspo] [...] erkent dat de projecten van onderneming [X] onder structurele en/of recurrente O&O vallen. Het Rekenhof is van oordeel dat belastingplichtigen deze documenten ten onrechte soms als bindende adviezen voorstellen aan de medewerkers van de FOD Financiën en dat die ze dan onterecht als dusdanig beschouwen.

Bij het onderzoek van een van deze documenten was het hof van beroep van Gent in een arrest van 2 mei 2017 van oordeel dat de verklaring van Belspo niet volstaat om te bewijzen dat activiteiten O&O zijn in de zin van de fiscale wet, omdat de verklaring helemaal niet gemotiveerd is, niet verwijst naar een looptijd van het O&O-project en bijzonder veel leemten vertoont.

Daarnaast wijst het Rekenhof erop dat de begrippen structureel of recurrent onderzoek, waarmee Belspo de onderzoeksprogramma's aanduidt, niet voorkomen in de wet.

De adviezen van Belspo in de onderzochte dossiers zijn vaak weinig gemotiveerd en preciseren de looptijd van de projecten niet systematisch. In verschillende adviezen verschilt alleen de naam van het onderzochte project of programma. In dergelijke gevallen kan de FOD Financiën de precieze inhoud van het project of programma niet identificeren. In haar antwoord wijst de minister van Wetenschapsbeleid erop dat Belspo op eenvoudig verzoek de nodige gegevens voor een bepaalde belastingplichtige ter beschikking stelt van de medewerkers van de FOD Financiën.

Tot slot merkt het Rekenhof op dat belastingplichtigen Belspo om een advies vragen terwijl er een controle van de FOD Financiën of een klacht door diezelfde belastingplichtige lopende is.

#### *Voorwaarden die samenhangen met de werktijd*

In verschillende onderzochte dossiers is de tijd die aan onderzoek en ontwikkeling werd besteed, bron van onenigheid tussen de belastingplichtigen en de administratie. De ambtenaren kunnen moeilijk duidelijk onderscheiden hoeveel tijd aan onderzoek en hoeveel aan andere taken werd besteed. De controleambtenaren hangen daarvoor grotendeels af van de informatie van de ondernemingen. Die informatie heeft betrekking op voorgaande jaren (twee jaar). Ondernemingen die geen *time sheets* bijhouden, moeten de tijdsbesteding van hun personeel weer samenstellen. Er kan moeilijk worden bepaald of de ondernemingen de *time sheets* niet hebben gemaakt naar aanleiding van de belastingcontrole. In dergelijke dossiers zijn belastingplichtigen en ambtenaren het wel in gesprekken eens geraakt over het percentage van de arbeidstijd dat aan onderzoek en ontwikkeling werd besteed.

### **5.4.3 Moeilijkheden die samenhangen met de evolutie van de maatregelen**

De meeste wetten over de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing zijn herhaaldelijk gewijzigd sinds ze zijn uitgevaardigd. Omdat de regels constant evolueren, moeten bij elke controleactie verscheidene controletactieken worden aangepast. Dat maakt alles veel ingewikkelder, zowel voor de ambtenaren als voor de belastingplichtigen.

De vrijstelling voor onderzoek en ontwikkeling is het symbool van een steeds veranderende en ingewikkelder wordende wetgeving. De wetgeving erover werd al heel vaak gewijzigd sinds ze aan het begin van de jaren 2000 van kracht werd. Zo werden de categorieën van belastingplichtigen en de in aanmerking komende diploma's uitgebreid en werden de vrijstellingspercentages opgetrokken.

Door de toenemende techniciteit zijn er consultancyfirma's op de markt gekomen die gespecialiseerd zijn in het verkrijgen van die vrijstellingen voor rekening van derden. Die consultancyfirma's interpreteren de begrippen onderzoek en ontwikkeling en de in aanmerking komende diploma's graag heel ruim, wat zorgt voor meer onenigheid met de ambtenaren van de FOD. Ze zetten vaak rechtstreeks de stap naar een bezwaarprocedure en gaan daarbij soms tot vijf jaar terug om het financieel voordeel te maximaliseren. Bovendien worden de firma's meestal vergoed met een percentage van de winst die de klant-belastingplichtige dankzij de vrijstelling behaalt. Daardoor wordt een deel van de vrijgestelde sommen in de feiten niet meer gebruikt om het onderzoek en de ontwikkeling te bevorderen en de algemene doelstellingen van België in dat vlak te behalen, maar om firma's te vergoeden die geen activiteiten in die sector ontplooiën.

## **5.5 Conclusies en aanbevelingen**

### **5.5.1 Uitgevoerde controleacties**

Sinds 2014 zijn vier controleacties met focus op de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing georganiseerd. In de drie afgesloten acties werd in een aanzienlijk deel van de dossiers met een risico een correctie toegepast (46 % voor de actie 2017).

Het gemiddeld resultaat per gecontroleerd dossier bij de controleactie 2017 ligt echter lager dan bij de acties 2014 en 2015. Bij het uitschrijven van dit verslag verwacht het Rekenhof dat



de gemiddelde resultaten van de controleactie 2018 niet hoger zullen liggen. Tijdens die actie werden de vrijstelling voor ploegen- en nachtwerk en voor O&O immers niet gecontroleerd.

Het Rekenhof beveelt aan bij de volgende acties alle vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing te controleren, en des te meer de vrijstellingen die het meeste hebben gekost.

### **5.5.2 Onderzoek van een steekproef van dossiers**

Het Rekenhof stelt vast dat alle ambtenaren hun controledossiers in Stirco invullen. De kwaliteit van de rapportering verschilt echter naargelang van de ambtenaar.

De dienst TACM kan geen voordeel halen uit de vroegere controleacties om de toekomstige controles beter te focussen en te omkaderen omdat er vaak heel veel documenten worden ingeladen, omdat er geen gestandaardiseerd controleverslag is en vanwege het huidige formaat van de resultatenfiches.

Het Rekenhof beveelt aan de rapportering in Stirco te verbeteren om ervoor te zorgen dat de dienst TACM gemakkelijker feedback kan krijgen uit de controles.

Het Rekenhof beveelt tot slot aan Stirco sneller en gebruiksvriendelijker te maken om ervoor te zorgen dat alle belangrijke bewijskrachtige elementen gemakkelijker kunnen worden ingeladen.

Uit het dossieronderzoek komen verschillende factoren naar voren die verklaren waarom geselecteerde dossiers niet altijd tot productieve controles leiden:

- De ambtenaren volgen niet altijd de controletactiek.
- De ambtenaren krijgen te maken met moeilijkheden die samenhangen met de manier waarop sommige delen van de wetgeving zijn geformuleerd, met de verwevenheid van niet-fiscale elementen in de wetgeving en met constant evoluerende maatregelen.

Het Rekenhof beveelt aan modellen voor vragen om inlichtingen in Stirco in te laden. Daarmee zullen de ambtenaren hun werk gemakkelijker en sneller kunnen uitvoeren en zal de controletactiek ook beter kunnen worden opgevolgd.

Het Rekenhof beveelt bovendien aan de ambtenaren te briefen zodat ze weten voor welke vrijstelling het dossier dat ze controleren, werd geselecteerd. Die informatie kan motiverend werken en een echte evaluatie van het rendement van de selectie in de hand werken. De risico-indicatoren mogen daarentegen niet worden meegedeeld, zodat ze vertrouwelijk blijven en zodat die evaluatie gewaarborgd wordt.

In zijn antwoord kondigt de FOD Financiën aan dat de redenen die aan de basis liggen van de selectie zullen worden meegedeeld aan de operationele diensten vanaf de controleactie 2019.

Voor bepaalde uitgaven (overuren, nacht- en ploegenwerk) moet de ambtenaar bij de gebruikers van uitzendkantoren nagaan of bepaalde toepassingsvoorwaarden worden nageleefd. Gelet op het mogelijk grote aantal gebruikers blijkt de controle vaak te hoog gegrepen voor één enkele ambtenaar. Het Rekenhof beveelt aan de risico's in te schatten van

het invoeren van bepaalde vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing door uitzendkantoren.

Voor vrijstellingen die (althans gedeeltelijk) op sociale bepalingen steunen, beveelt het Rekenhof bovendien aan een formele samenwerking met de sociale inspectie tot stand te brengen.

Het Rekenhof dringt er nog eens op aan dat aan de belastingplichtigen (en de ambtenaren van de operationele diensten) een stabiel en begrijpelijk wetgevend kader moet worden geboden. Op basis van het dossieronderzoek beveelt het Rekenhof aan verduidelijkingen te verschaffen over:

- bepaalde begrippen van de vrijstelling voor O&O;
- de criteria om te bepalen of een activiteit een voortzetting (of stopzetting) is voor startende ondernemingen en voor de *Young Innovative Companies* ;
- de types vaartuigen die voor de vrijstelling in aanmerking kunnen komen en de manier om de tijd te meten die aan het baggeren werd besteed in geval van een vrijstelling voor baggeren.

Voor de vrijstelling voor O&O beveelt het Rekenhof daarnaast aan het systeem van adviezen van Belspo te evalueren en te hervormen. Een wet of koninklijk besluit zou moeten bepalen aan welke vormelijke en inhoudelijke voorwaarden die adviezen moeten voldoen en zou de documenten moeten vastleggen voor de kennisgeving van de projecten/programma's bij Belspo, overeenkomstig de wettelijke verplichting tot formele motivering van bestuurshandelingen. Dergelijke vormelijke en inhoudelijke voorwaarden zouden het mogelijk maken die documenten duidelijk te onderscheiden, zouden een betere informering van de FOD Financiën waarborgen en ervoor zorgen dat de medewerkers van de FOD die documenten conform interpreteren.

Bij de tegensprekelijke procedure van deze audit stelde Belspo voor dat zijn adviezen voortaan één jaar zouden betreffen. Voor meerjarige projecten of programma's zouden de belastingplichtigen elk jaar een nieuwe adviesaanvraag moeten indienen. Het Rekenhof is van oordeel dat dit voorstel in combinatie met de verplichting om de databank bij Belspo jaarlijks te actualiseren (zie 4.5.1) het mogelijk zou maken rekening te houden met de evolutie van de projecten/programma's en de controles van de FOD Financiën zou vergemakkelijken.

Daarnaast moet Belspo de nodige middelen (o.m. human resources) krijgen om de opdrachten uit artikel 275<sup>3</sup> van het WIB 92 te kunnen vervullen.

Bovendien beveelt het Rekenhof aan dat alleen de operationele diensten van de FOD Financiën een advies kunnen vragen aan Belspo zodra de belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een controle door de FOD Financiën of wanneer een klacht heeft ingediend.

In zijn antwoord wijst de FOD Financiën erop dat de samenwerking met Belspo en in het bijzonder de attesten [en adviezen] van Belspo dringend moeten worden verbeterd, bijvoorbeeld door juridisch vast te leggen aan welke minimumvereisten en aan welke vorm die documenten moeten voldoen.

De minister van Wetenschapsbeleid is er samen met Belspo van overtuigd dat de leemten in het huidige juridische en reglementaire kader, die tot interpretatieverschillen tussen Belspo en de FOD Financiën leiden, moeten worden weggewerkt. Ze voegt eraan toe dat Belspo een structurele gegevensuitwisseling met de FOD Financiën steunt en actief zal meewerken aan een kader om die uitwisseling mogelijk te maken.

## HOOFDSTUK 6

# Algemene conclusies en aanbevelingen

### 6.1 Onduidelijke doelstellingen en een ontoereikende evaluatie

De vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing zijn een steun voor verschillende categorieën van werkgevers. Ze worden sinds het begin van de jaren 2000 in steeds meer domeinen van overheidsoptreden gebruikt en dienen ter ondersteuning van verschillende doelstellingen van dat optreden. Ze zijn gelijkwaardig aan een beleid van subsidiëring of vermindering van sociale bijdragen.

In het Wetboek van de Inkomstenbelastingen zijn momenteel tien vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing opgenomen. In 2017 hebben deze vrijstellingen de Staat 2,9 miljard euro gekost.

De algemene doelstellingen van de meeste vrijstellingen zijn niet uitgesplitst in concrete, meetbare doelstellingen (bijvoorbeeld het concurrentievermogen verbeteren, de strijd tegen zwartwerk aanbinden, het wetenschappelijk onderzoek in België meer kansen bieden, enz.). Aan die maatregelen gingen geen studies over de weerslag vooraf om de overheidsbeslissing te kunnen onderbouwen.

De rol van de FOD Financiën bij de uitvoering van deze beleidsmaatregelen bestaat er alleen in ze budgettair op te volgen en te controleren of de begunstigen de voorwaarden voor de vrijstellingen naleven. Omdat er geen meetbare doelstellingen zijn, kan de FOD Financiën geen rol spelen bij de evaluatie van het overheidsbeleid door de resultaten ervan op te volgen op basis van performantie-indicatoren.

Een dergelijke evaluatie is evenwel noodzakelijk om aan te tonen dat de toegekende fiscale voordelen gelinkt zijn aan de nagestreefde beleidsdoelstellingen. Ze is ook noodzakelijk om te meten of deze maatregelen meer opbrengen dan ze kosten aan de overheidsfinanciën. Via een evaluatie zouden ook de 'cadeau-effecten' moeten kunnen geraamd die de maatregelen van vrijstelling van storting van voorheffing meebrengen. De evaluatie is tot slot een noodzakelijke fase in de sturing van het beleid om de maatregelen zo nodig aan te passen aan de doelstellingen.

Doordat er geen resultaten zijn van een evaluatie van de doelmatigheid en de doeltreffendheid, kunnen de beleidsmakers bovendien geen keuze maken tussen vrijstelling van storting van voorheffing en andere beleidsinstrumenten die dezelfde doelstellingen nastreven, zoals subsidies of verminderingen van sociale bijdragen.

## 6.2 Controle van de vrijstellingen van storting van voorheffing door de FOD Financiën

De FOD Financiën moet controleren of de begunstigden de voorwaarden voor de vrijstellingen in acht nemen.

De vrijstellingen worden niet gecontroleerd op het moment dat de belastingplichtige zijn aangiften van bedrijfsvoorheffing indient. De controle gebeurt alleen achteraf op een steekproef van dossiers die werden geselecteerd op basis van een risicoanalyse.

De dossiers worden centraal geselecteerd aan de hand van risico-indicatoren die werden gedefinieerd op basis van de kenmerken van elke vrijstelling. Die indicatoren worden aangepast op basis van de resultaten van de controles. De FOD definieert daarenboven de controletactiek; dit zijn richtsnoeren voor de ambtenaren bij de controle van de dossiers.

In ongeveer de helft van de dossiers die op basis van een risicoanalyse geselecteerd werden, leidt de controle tot een correctie van de belasting. Het Rekenhof heeft echter vastgesteld dat de FOD Financiën niet alle interne of externe informatiebronnen gebruikt die de selectie van dossiers beter zouden kunnen maken, zoals de resultaten van ingediende bezwaarschriften of de resultaten van de controles van de sociaal inspecteurs. De FOD heeft bovendien geen gestructureerde feedback georganiseerd over elke controleactie. Er zijn geen leereffecten voor het systeem omdat een dergelijke evaluatie ontbreekt.

Het aantal controles dat iets oplevert (48,5% in 2014, 55,6% in 2015 en 46% in 2017) kan worden verklaard door verschillende factoren die een negatieve invloed hebben op de kwaliteit van de uitwerking van het controlebeleid en de uitvoering ervan. De wetgeving is ingewikkeld, evolueert regelmatig en bevat onduidelijkheden. Ze berust ook op toepassingsvoorwaarden die niet binnen het strikte fiscale kader vallen (sommige vrijstellingen berusten bijvoorbeeld in grote mate op de arbeids- of socialezekerheidswetgeving). De controle van sommige voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen kan daarenboven afhangen van andere actoren dan de FOD Financiën. Tot slot voeren de ambtenaren van de FOD Financiën niet systematisch alle controles uit die zijn omschreven in de richtlijnen.

De moeilijkheden bij het interpreteren van de wetgeving en de punten van onenigheid, zowel met het kabinet van de minister van Financiën als met Belspo, hebben de FOD ertoe gebracht bepaalde vrijstellingen niet te controleren in 2017 en 2018. Bij de actie 2017 werd de vrijstelling voor ploegen- en nachtwerk niet gecontroleerd, en bij de actie 2018 werden de vrijstellingen voor ploegen- en nachtwerk en voor O&O niet gecontroleerd. Dat gebrek aan controle kan weliswaar worden verklaard maar niet gerechtvaardigd en het verhoogt het risico op onterechte vrijstellingen. Het Rekenhof moet op het problematisch karakter van die toestand wijzen gelet op het aantal bedrijven dat vrijstelling geniet en op de kosten die met die twee vrijstellingen gepaard gaan (2,3 miljard euro in 2017).

Als de administratie wijst op onduidelijkheden in de wetgeving, moet de minister volgens het Rekenhof de wetgever alarmeren en wijzigingen voorstellen. De onenigheid over de interpretatie van de wetgeving tussen de FOD Financiën en het kabinet van de minister rechtvaardigt echter niet dat de administratie de controles stopzet.

In het specifieke geval van de vrijstelling voor O&O moeten de betrokken ministers erover waken dat de FOD Financiën en Belspo over een gemeenschappelijk referentiekader beschikken.

### 6.3 Tabel met de aanbevelingen

Aanbeveling	Betrokken actoren
<b>Evolutie, doelstellingen en opvolging van de maatregelen</b>	
1 Aan de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing nauwkeurige, concrete en meetbare doelstellingen toewijzen.	Wetgever
2 De belastingplichtige werkgevers en de controleurs een stabiel en begrijpelijk wettelijk kader bieden en waarborgen dat de maatregelen in overeenstemming zijn met de verdragen van de Europese Unie.	Minister/Wetgever
<b>Uittekenen van het controlebeleid – risico-indicatoren en controletactiek</b>	
3 De risico-indicatoren verfijnen door bestaande interne en externe informatie te gebruiken (bezwaren, databases Belspo en sociale zekerheid, onderzoeken van de sociale inspectie...).	FOD Financiën / Belspo
4 Bij elke controleactie een gestructureerde evaluatie uitvoeren, onder meer door een reeks gecontroleerde dossiers te analyseren.	FOD Financiën
5 De resultaten van de controles per vrijstellingscode uitsplitsen in de resultatenfiche.	FOD Financiën
6 Alle vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing in het kader van de controleacties 'vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing' controleren en in het bijzonder de vrijstellingen voor nacht- en ploegenwerk en voor O&O, die het meeste kosten.	FOD Financiën
7 Het begrip 'ploegenwerk' verduidelijken in het kader van de vrijstelling van storting van voorheffing voor nacht- en ploegenwerk.	Minister/Wetgever
8 De definities van onderzoek en ontwikkeling, van 'programma's en projecten', de begrippen in samenhang met de toegelaten diploma's en onderzoeksfuncties en de begrippen 'werkgever' en 'tijd besteed aan onderzoeksactiviteiten' verduidelijken en harmoniseren in het geval van de vrijstelling voor O&O.	Minister/Wetgever
9 Een controletactiek goedkeuren voor de vrijstellingen voor steunzones	FOD Financiën
10 Zich conformeren aan artikel 9 van verordening EU 651/2014 betreffende publicatie en informering	FOD Financiën

**Uitvoering van de controles**

11	De rapportering in de Stirco-toepassing verbeteren door het formaat van de resultatenfiche van de dossiers in Stirco te herzien en/of door het controleverslag te structureren.	FOD Financiën
12	De gebruiksvriendelijkheid en snelheid van de Stirco-toepassing verbeteren om het inladen van alle belangrijke bewijskrachtige elementen in het elektronisch controledossier te vergemakkelijken.	FOD Financiën
13	Modellen voor vragen om inlichtingen in Stirco inladen, waarmee de ambtenaren hun werk gemakkelijker en sneller zullen kunnen uitvoeren en waarmee ook de controletactiek beter zal kunnen worden opgevolgd.	FOD Financiën
14	De ambtenaren informeren over de vrijstelling waarvoor de dienst Tax Audit & Compliance Management (TACM) het dossier heeft geselecteerd, om de kansen op productieve dossiers te verhogen en een echte evaluatie van het rendement van de selectie in de hand te werken.	FOD Financiën
15	De risico's van het invoeren van bepaalde vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing door uitzendkantoren evalueren, gelet op de moeilijkheden die ze bij de controle veroorzaken.	Wetgever/FOD Financiën
16	De criteria om te bepalen of een activiteit een voortzetting (of stopzetting) is voor startende ondernemingen en voor de <i>Young Innovative Companies</i> (YIC) verduidelijken.	Minister/Wetgever
17	De types vaartuigen die voor de vrijstelling voor baggervvaart in aanmerking kunnen komen en de manier om de tijd te meten die aan het baggeren werd besteed, verduidelijken.	Minister/Wetgever
18	Het huidige systeem van adviezen van Belpo evalueren en hervormen; bij wet of koninklijk besluit de formele en inhoudelijke voorwaarden bepalen waaraan de adviezen en documenten van de procedure voor kennisgeving moeten voldoen, overeenkomstig de wettelijke verplichting tot formele motivering van bestuurshandelingen; voorzien in jaarlijkse adviezen en kennisgevingen; Belpo de nodige middelen toekennen om de opdracht uit artikel 275 <sup>3</sup> van het WIB 92 te vervullen.	Ministers/Wetgever
19	Ervoor zorgen dat alleen de operationele diensten van de FOD Financiën Belpo om een advies kunnen vragen zodra een belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een controle door de FOD Financiën of een klacht heeft ingediend.	

---

20	Een formele samenwerking met de sociale inspectie tot stand brengen voor de vrijstellingen die steunen op toepassingsvoorwaarden die betrekking hebben op sociale bepalingen.	FOD Financiën
----	---	---------------

---



## BIJLAGE 1

# Evolutie van de vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing

Initiële wet	Initieel voordeel	Huidige voordelen en uitbreiding van de begunstigden
Overuren - Wet van 3/07/2005	24,75 % van het brutobedrag van de bezoldigingen die hebben gediend als berekeningsbasis om de overwerktoeslag te bepalen, gelijk verdeeld tussen de werknemer en de werkgever	Vrijstellingspercentage:  32,19 % of 41,25 % <sup>63</sup> van het brutobedrag van de bezoldigingen die hebben gediend als berekeningsbasis om de overwerktoeslag te bepalen voor de werkgever en 66,81 % of 57,75 % voor de werknemer  Beperking tot de eerste 130 overuren  Beperking opgetrokken tot 180 uren voor de bouwsector <sup>64</sup> en tot 360 uren voor de horecasector <sup>65</sup>  Overheidsbedrijven kunnen de maatregel genieten <sup>66</sup>
Koopvaardij, bagger- en sleepvaart, - wet van 20/07/2005 op het vlak van bedrijfsvoorheffing ingevolge de communautaire richtsnoeren van de Commissie van de Europese Unie betreffende staatssteun voor het maritiem transport	Totale vrijstelling van de storting van bedrijfsvoorheffing	Geen wijziging van het voordeel

<sup>63</sup> 32,19 % of 41,25 %, naargelang de wettelijke overwerktoeslag respectievelijk a) 20 % of b) 50 of 100 % bedraagt. In de bouwsector, waar een overwerktoeslag van 20 % van toepassing is, zou het percentage van 41,25 % in hoofde van de werkgever tot gevolg hebben gehad dat een overuur voor de werkgever minder duur zou zijn geworden dan een normaal uur. Vandaar dat er verschillende percentages bestaan naargelang van de wettelijke overwerktoeslag.

<sup>64</sup> Op voorwaarde dat het werk wordt gepresteerd op werven waar effectief een aanwezigheidsregistratiesysteem wordt gebruikt.

<sup>65</sup> Aan de uitbreiding voor de horecasector was initieel de voorwaarde gekoppeld dat moest worden aangetoond dat een kasregistersysteem werd gebruikt. Op 1 december 2015 is die voorwaarde echter weggefallen.

<sup>66</sup> Sinds het project voor economisch herstel van 27 maart 2009.

Initiële wet	Initieel voordeel	Huidige voordelen en uitbreiding van de begunstigden
<p>Onderzoek en ontwikkeling - Programmawet van 24 december 2002</p>	<p>Vrijstellingspercentage: 50% van de afgehouden bedrijfsvoorheffing</p> <p>Vrijstelling enkel bestemd voor de academische sector (universiteiten en hogescholen) en de onderzoeksfondsen (FFWO, FWO en FNRS)</p>	<p>Vrijstellingspercentage: 80% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing (behalve voor de lonen van werknemers-bachelors die worden tewerkgesteld door privébedrijven waarvoor het vrijstellingspercentage 40% bedraagt<sup>67</sup>)</p> <p>Begunstigden: de academische sector; de onderzoeksfondsen, de erkende wetenschappelijke instellingen<sup>68</sup>; de bedrijven die onderzoeksprojecten uitvoeren in uitvoering van partnerschapovereenkomsten die met wetenschappelijke instellingen werden gesloten<sup>69</sup>; de <i>Young Innovative Companies</i> (YIC) en de privébedrijven die onderzoekspersoneel tewerkstellen<sup>70-71</sup></p>
<p>Zeevisserij - Programmawet van 24 december 2002</p>	<p>Als de ingehouden bedrijfsvoorheffing kleiner is dan de fictieve voorheffing<sup>72</sup> : het bedrag van de fictieve voorheffing wordt aan de schatkist doorgestort</p> <p>Als de ingehouden bedrijfsvoorheffing groter is dan de fictieve voorheffing: het bedrag van de fictieve voorheffing wordt aan de schatkist doorgestort en het verschil tussen de twee bedragen wordt gestort aan het Zeevisserfonds<sup>73</sup>.</p>	<p>Geen wijziging van het voordeel</p>

<sup>67</sup> Vanaf 2020 zal ook 80 % worden afgenomen van de bezoldigingen van werknemers die een bachelordiploma hebben.

<sup>68</sup> Sinds 1 juli 2004,

<sup>69</sup> Sinds 1 oktober 2005.

<sup>70</sup> Sinds 1 juli 2006.

<sup>71</sup> Onderzoekers met een doctoraat (in toegepaste wetenschappen, exacte wetenschappen, geneeskunde, dierengeneeskunde of farmaceutische wetenschappen), met een diploma van burgerlijk ingenieur (en naargelang van de gelijkstelling, van bio-ingenieur), met een master in een wetenschappelijke tak (de limitatieve lijst hangt af van de gemeenschap waarin men het diploma heeft behaald) of sinds 2018, met een bachelordiploma in een specifieke richting (overgangsbachelor en beroepsgerichte bachelor).

<sup>72</sup> De fictieve voorheffing wordt berekend op de forfaitaire dagbezoldigingen van de zeevarenden (die wettelijk worden vastgelegd). Er werd overgestapt op het gebruik van een forfaitaire bezoldiging om komaf te maken met de onzekerheid over het bedrag van de bedrijfsvoorheffing dat aan de schatkist moest worden gestort. Tevoren werd de bedrijfsvoorheffing immers berekend op basis van bezoldigingen en die varieerden naargelang van de hoeveelheid gevangen vis; ze kon dus niet nauwkeurig worden berekend. Daarenboven kan met de invoering van dat systeem de gelijke behandeling tussen werkgevers uit de sector worden gewaarborgd. De werkelijk verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt achteraf berekend.

<sup>73</sup> De middelen van dat fonds moeten onder meer dienen om de Belgische zeevisserij te herstellen.

Initiële wet	Initieel voordeel	Huidige voordelen en uitbreiding van de begunstigen
<p>Nacht- en ploegenwerk - Programmawet van 22 december 2003</p>	<p>Percentage vrijstelling: 1 % van de belastbare bezoldigingen, de ploegen- en nachtpremies inbegrepen<sup>74</sup></p>	<p>Vrijstellingspercentage voor nacht- en ploegenwerk: 22,8 % van de belastbare lonen, maar invoering van een antimisbruikmaatregel<sup>75</sup></p> <p>Verhoging met 2,2 % voor ondernemingen die met een volcontinusysteem werken<sup>76</sup>.</p> <p>Vrijstellingspercentage voor nacht- en ploegenwerk in de sector van de werken in onroerende staat: 3 % van de belastbare bezoldigingen<sup>77,78</sup>.</p> <p>Uitbreiding van de maatregel naar de uitzendkantoren<sup>79</sup></p>
<p>Sportbeoefenaars - Wet van 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars</p>	<p>Vrijstellingspercentage: 80 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing<sup>80</sup></p> <p>In het geval van sportbeoefenaars ouder dan 26 jaar: verplichting om de helft van de vrijgestelde bedragen te investeren in de opleiding van jongeren.</p>	<p>Geen wijziging van het voordeel, maar wijzigingen in de notie van opleiding van jongeren (zie hoofdstuk 4)</p>
<p>IPA - Wet houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008</p>	<p>Vrijstellingspercentage: 0,25 % van de bezoldigingen vóór de inhouding van de persoonlijke socialezekerheidsbijdragen voor de privésector.</p>	<p>In 2015 werd de algemene vrijstelling geschrapt<sup>81</sup></p> <p>Voor de sector van de sociale maribel en voor de "overheidsbedrijven die in een competitieve omgeving werken", vrijstellingspercentage: 1 % van de bezoldigingen vóór de inhouding van</p>

<sup>74</sup> De belastbare bezoldigingen, met inbegrip van de ploegenpremies, zijn de belastbare bezoldigingen van de werknemers, met uitsluiting van het vakantiegeld, de eindejaarspremie en de bezoldigingsachterstallen.

<sup>75</sup> De invoering van een minimumduur voor het nacht- en ploegenwerk om de vrijstelling te genieten. Deze clausule werd toegevoegd op vraag van de sociale partners naar aanleiding van het interprofessioneel akkoord 2008-2009.

<sup>76</sup> Naar aanleiding van de programmawet van 26 december 2013.

<sup>77</sup> Werken beoogd in artikel 20, § 2, van koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde. Voor die sector wordt de notie van ploegenwerk aangepast omdat "door de huidige definitie van opeenvolgende ploegen vandaag vooral industriële processen zijn geïsoleerd." (Parl. St. Kamer, 11 december 2017, DOC 54 2839/001, wetsontwerp betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, memorie van toelichting, p.238).

<sup>78</sup> Vanaf 1 januari 2019 bedraagt dat percentage 6 % en vanaf 1 januari 2020 18 %.

<sup>79</sup> Wet van 3 juli 2005.

<sup>80</sup> In de initiële versie van het voorstel bedroeg de vrijstelling 50 %. Door onder meer het advies van het Rekenhof dat van oordeel was dat de maatregel niet het volledige bedrag zou kosten dat de regering ervoor had uitgetrokken (50 miljoen euro) heeft de minister van Financiën beslist onmiddellijk een percentage van 80 % toe te passen.

<sup>81</sup> De wet van 26 december 2015 schrapt de algemene vrijstelling van bedrijfsvoorheffing van 1 % voor de profitsector en zet die om in een vermindering van het basispercentage van de werkgeversbijdragen.

Initiële wet	Initieel voordeel	Huidige voordelen en uitbreiding van de begunstigden
		<p>de persoonlijke socialezekerheidsbijdragen<sup>82</sup>.</p> <p>Voor werkgevers die als kmo's<sup>83</sup> worden beschouwd, vrijstellingspercentage: 0,12 % van de bezoldigingen vóór inhouding van de persoonlijke socialezekerheidsbijdragen.</p>
<p>Steunzones -</p> <p>Wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance</p>	<p>Vrijstellingspercentage: 25 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing.</p>	<p>Geen wijziging van het voordeel maar uitbreiding van het aantal steunzones<sup>84</sup> en versoepeling van bepaalde toekenningsvoorwaarden<sup>85</sup>.</p>
<p>Startende ondernemingen - Programmawet van 10 augustus 2015</p>	<p>Vrijstellingspercentage voor kleine ondernemingen<sup>86</sup>: 10 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing</p> <p>Vrijstellingspercentage voor de <i>microvennootschappen</i><sup>87</sup>: 20 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing</p> <p>Vrijstelling toegekend gedurende 48 maanden volgend op de eerste inschrijving van de werkgever bij de Kruispuntbank van Ondernemingen<sup>88</sup>.</p>	<p>Geen wijziging van het voordeel</p>

<sup>82</sup> Sinds de wet van 18 december 2016 kunnen bepaalde sociale werkplaatsen en ondernemingen voor aangepast werk ook de vrijstelling van het storten van bedrijfsvoorheffing genieten.

<sup>83</sup> Werkgevers die ofwel beantwoorden aan de criteria van artikel 15, § 1 tot § 6 van het Wetboek van Vennootschappen, of die natuurlijke personen zijn die *mutatis mutandis* beantwoorden aan de criteria van dat artikel 15, § 1 tot § 6.

<sup>84</sup> De steunzones worden bij koninklijk besluit vastgelegd op voorstel van de gewesten. Tot 2018 beschikte alleen Vlaanderen over twee steunzones. Momenteel heeft Vlaanderen drie steunzones: Genk, Turnhout en Zaventem-Vilvoorde. Er werden in Wallonië vier steunzones vastgelegd rond de sites van Arcelor Mittal, Saint Gobain Sekurit, Caterpillar en Doosan.

<sup>85</sup> Versoepeling van de criteria voor collectief ontslag, invoering van de mogelijkheid om de investering te laten uitvoeren door een andere vennootschap van de groep dan de vennootschap die de nieuwe arbeidsposten creëert en toekenning van een toelating aan de gewesten om kleinere steunzones af te bakenen.

<sup>86</sup> De werkgever wordt beschouwd als een kleine vennootschap in de zin van artikel 15, § 1 tot § 6, van het Wetboek van Vennootschappen of is een natuurlijke persoon die *mutatis mutandis* voldoet aan de criteria van dat artikel 15, § 1 tot § 6.

<sup>87</sup> De werkgever is een microvennootschap in de zin van artikel 15/1 van het Wetboek van Vennootschappen of een natuurlijke persoon die naar analogie beantwoordt aan de criteria van artikel 15/1.

<sup>88</sup> Deze periode wordt in de wet beschouwd als de fase om de activiteit op te starten.

Initiële wet	Initieel voordeel	Huidige voordelen en uitbreiding van de begunstigen
<p>Jonge werknemers – Wet van 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie</p>	<p>De vrijstelling stemt overeen met de nettosupplementen die de werkgever aan jongeren tussen 18 en minder dan 21 jaar oud heeft betaald in het raam van een startbaanovereenkomst om de vermindering van hun brutobezoldiging te compenseren<sup>89</sup>.</p>	<p>Geen wijziging van het voordeel</p>

Bron: Rekenhof

<sup>89</sup> Werkgevers kunnen sinds 1 juli 2018 het brutoloon verminderen dat wordt betaald bij de aanwerving van een jongere van 18 tot minder dan 21 jaar oud. De jonge werknemer behoudt echter de nettobezoldiging die overeenstemt met het volledige brutoloon; de werkgever moet een netto forfaitair supplement storten dat overeenstemt met het geraamde verlies. De vrijstelling werd ingevoerd om te vermijden dat de werkgever de kosten van dat supplement zou moeten betalen.

## BIJLAGE 2

# Stand van zaken van de kennisgevingen aan de Europese Commissie

Vrijstellingen	Stand van de kennisgevingen	Commentaar van de FOD Financiën en in voorkomend geval advies van de Europese Commissie
	In 2005 geen kennisgeving	Geen kennisgeving omdat de maatregel alle sectoren betreft
Overuren	Bij de uitbreiding van de maatregel voor de horecasector en de bouwsector: de kennisgeving is gebeurd (in 2014) en vervolgens ingetrokken (in 2015)	De kennisgeving werd ingetrokken ingevolge informele contacten met de Europese Commissie om een negatief antwoord van die Commissie te vermijden. Geen reactie van de Europese Commissie.
Koopvaardij, bagger- en sleepvaart	Kennisgeving in 2000 en in 2015 (om een verlenging van de maatregel van 2016 tot 2025 te vragen)	De Europese Commissie oordeelde dat de maatregel in overeenstemming is met de verdragen.
Onderzoek en ontwikkeling	Kennisgevingen in 2005 en in 2006, naar aanleiding van de uitbreiding van de maatregel	De Europese Commissie oordeelde dat de maatregel in overeenstemming is met de verdragen, met uitzondering van de YIC.  De Europese Commissie start in 2013 een inbreukprocedure op in verband met de YIC.  In 2015 oordeelt de Commissie na onderzoek dat de vrijstelling voor de YIC verenigbaar is met de interne markt tot 30 juni 2014. Sinds 1 juli 2014 moet België echter bepaalde aspecten wijzigen om te zorgen dat de wetgeving in lijn ligt met de steuncategorieën die verenigbaar zijn met de interne markt.

Vrijstellingen	Stand van de kennisgevingen	Commentaar van de FOD Financiën en in voorkomend geval advies van de Europese Commissie
Zeevisserij	Kennisgeving van de maatregel in 2003	De Europese Commissie oordeelde dat de maatregel in overeenstemming is met de verdragen.
	Kennisgeving van de maatregel in 2003	De Europese Commissie oordeelde dat de maatregel in overeenstemming is met de verdragen.
	In 2014 kennisgeving en vervolgens intrekking ervan bij de uitbreiding van de maatregel naar werk in volcontinuïdient	België heeft op vraag van de Commissie aangetoond dat de vrijstelling vergelijkbaar is met de vrijstelling voor ploegen- en nachtwerk.
Ploegen- en nachtwerk	In 2016 kennisgevingen van een gewenste uitbreiding van de maatregel voor technologische producten	Intrekking van de maatregel bij gebrek aan een positief antwoord van de Europese Commissie.
	In 2018 geen kennisgeving bij de uitbreiding van de maatregel naar de sector van werken in onroerende staat	De FOD is van oordeel dat de maatregel geen specifieke sector beoogt omdat hij betrekking heeft op alle vormen van ploegenwerk die worden georganiseerd om manueel werk te vervullen.
Sportbeoefenaars	Geen kennisgeving	Geen commentaar
IPA	Geen kennisgeving	Aanvankelijk betrof de maatregel alle belastingplichtigen en was dus geen kennisgeving vereist. In 2015 werd deze vrijstelling enkel nog toegekend aan bepaalde belastingplichtigen ( zie Tabel 1). De FOD was van oordeel dat geen kennisgeving nodig was omdat de belastingplichtigen die van de vrijstelling worden uitgesloten, een gelijkwaardige steun krijgen in de vorm van een vermindering van sociale bijdragen.
Steunzones	Geen kennisgeving van de algemene maatregel	Geen kennisgeving noodzakelijk omdat de maatregel in de lijn ligt van steuncategorieën die verenigbaar zijn met de interne markt, namelijk met de maatregelen om bepaalde zones te ondersteunen.

Vrijstellingen	Stand van de kennisgevingen	Commentaar van de FOD Financiën en in voorkomend geval advies van de Europese Commissie
	Kennisgeving van een overgangsbepaling in de wet	Naar aanleiding van besprekingen met de Commissie heeft de FOD Financiën beslist de geplande overgangsmaatregelen in te trekken.
Startende ondernemingen	Geen kennisgeving	Geen kennisgeving nodig omdat de maatregel in de lijn ligt van de steuncategorieën die verenigbaar zijn met de interne markt; namelijk de steun aan kmo's.
Jonge werknemers	Geen kennisgeving	Geen kennisgeving omdat de maatregel niet bedoeld is om ondernemingen te ondersteunen, maar om het nettoloon van jonge werknemers te ondersteunen.

*Bron: Rekenhof*



## BIJLAGE 3

# Voornaamste voorwaarden voor de toepassing van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing

Vrijstellingen	Voornaamste gebruiksvoorwaarden
Overuren	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Voor overuren waarop een wettelijke overwerktoeslag van toepassing is.</li> <li>• Max. 130 overuren/jaar/werknemer.</li> <li>• Voor werken in onroerende staat, max. 180 uren/jaar/werknemer indien elektronische aanwezigheidsregistratie op de werf.</li> <li>• Voor de horeca<sup>90</sup> max. 360 uren/jaar/werknemer<sup>91</sup>.</li> <li>• Uitsluiting van de werkgevers van de sociale Maribel.</li> </ul>
Koopvaardij, baggervaart, sleepvaart	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De bezoldigingen moeten worden betaald aan communautaire zeevarenden die werken op schepen die in een lidstaat zijn ingeschreven en die over een document beschikken dat het schip is geregistreerd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte.</li> <li>• Voor baggervaart en de sleepvaart gaat het om de bezoldigingen van zeevarenden die verbonden zijn aan het gedeelte maritiem transport van de activiteiten.</li> <li>• In het geval van baggervaart en sleepvaart zijn minstens 50 % van de activiteiten operationele activiteiten op zee.</li> <li>• In verband met sleepvaart wordt een deel van de wachttijd in aanmerking genomen als maritiem transport.</li> <li>• De uitzendsector wordt uitgesloten.</li> </ul>
Wetenschappelijk onderzoek	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De werknemer moet naargelang van de hoedanigheid van de belastingplichtige werkgever specifieke diploma's bezitten: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ voor universiteiten en hogescholen: assistent-onderzoeker;</li> <li>◦ voor het Federale Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek (FFWO), het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (FWO) en het <i>Fonds de la recherche scientifique</i> (FNRS): postdoctoraal onderzoeker;</li> <li>◦ voor de erkende wetenschappelijke instellingen: assistent-onderzoeker of postdoctoraal onderzoeker;</li> <li>◦ voor ondernemingen die via een partnerschapsovereenkomst met Europese universitaire instellingen of een erkende wetenschappelijke instelling verbonden zijn, onderzoeker;</li> <li>◦ voor de andere ondernemingen die projecten of programma's voor onderzoek en ontwikkeling uitvoeren</li> </ul> </li> </ul>

<sup>90</sup> De uitzendsector kan die specifieke regeling ook genieten als de gebruiker behoort tot een paritair comité van de horeca.

<sup>91</sup> Van 1 januari 2014 tot 30 november 2015 moest men over een kasregister te beschikken om onder die uitbreiding te vallen. Nadien is deze voorwaarde weggefallen. De werkgevers uit de horeca die het vak "Bezoldigingen voor overuren in de horeca die in aanmerking komen voor de vrijstelling" hebben ingevuld, worden ook van die vrijstelling uitgesloten.

Vrijstellingen	Voornaamste gebruiksvoorwaarden
	<p>(hierna « andere ondernemingen »), onderzoekers met een diploma dat in de wet is gespecificeerd<sup>92</sup> ;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o voor de <i>Young Innovative Companies</i>, wetenschappelijk personeel.</li> <li>• Voor de « andere ondernemingen die projecten of programma's voor onderzoek en ontwikkeling uitvoeren » die houders van een bachelordiploma tewerkstellen, is de vrijstelling beperkt tot 25 % van het totaalbedrag van de vrijstelling zoals die wordt toegepast voor de werknemers met een diploma van doctor of master (voor kmo's wordt de beperking opgetrokken tot 50 %<sup>93</sup>).</li> <li>• De onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of –programma's moeten fundamenteel onderzoek, industrieel onderzoek of experimentele ontwikkeling tot doel hebben.</li> <li>• Die projecten of programma's moeten bij de POD Wetenschapsbeleid (hierna « Belspo ») zijn ingeschreven. De vrijstelling kan pas worden toegepast vanaf die inschrijving. De belastingplichtige kan aan Belspo ook een voorafgaand advies vragen om te zien of zijn project of programma valide is en in aanmerking kan komen. Dat advies is dwingend.</li> <li>• De YIC moeten daarenboven aan de volgende voorwaarden beantwoorden: <ul style="list-style-type: none"> <li>o een kleine vennootschap zijn<sup>94</sup> ;</li> <li>o minder dan 10 jaar zijn opgericht vóór het jaar waarin de vrijstelling wordt toegekend;</li> <li>o niet zijn opgericht in het raam van een concentratie, een herstructurering, een uitbreiding van een voordien bestaande activiteit of een overname van dergelijke activiteiten;</li> <li>o uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling hebben gedaan die minstens 15 % van het totaalbedrag van de kosten van de vorige belastbare periode vertegenwoordigen.</li> </ul> </li> </ul>
Zeevisserij	<p>De bezoldigingen moeten worden betaald aan hun werknemers die zijn tewerkgesteld aan boord van een schip dat in een lidstaat van de Europese Unie is geregistreerd en dat beschikt over een zeebrief<sup>95</sup>.</p>
Ploegen- en nachtwerk	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ploegenwerk : werk dat wordt uitgevoerd in minstens twee ploegen bestaande uit minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen zowel qua inhoud als qua omvang en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer dan één vierde van hun dagtaak bedraagt. In het geval van werken in onroerende staat, houdt ploegenwerk het volgende in: ondernemingen waar het werk wordt uitgevoerd in één of meer ploegen van minstens twee werknemers die hetzelfde werk doen zowel qua inhoud als qua omvang.</li> </ul>

<sup>92</sup> Onderzoekers met een doctoraat (in toegepaste wetenschappen, exacte wetenschappen, geneeskunde, dierengeneeskunde of farmaceutische wetenschappen), met een diploma van burgerlijk ingenieur (en naargelang de gelijkstelling, van bio-ingenieur), met een master in een wetenschappelijke tak (de limitatieve lijst hangt af van de gemeenschap waarin men het diploma heeft behaald) of sedert 2018, met een bachelordiploma in een specifieke richting (overgangsbachelor en beroepsgerichte bachelor).

<sup>93</sup> Voor kmo's die beantwoorden aan de voorwaarden van artikel 15, § 1 tot § 6, van het Wetboek van Vennootschappen voor het aanslagjaar met betrekking tot de belastbare periode in de loop waarvan de bezoldigingen werden betaald.

<sup>94</sup> In de zin van artikel 15 van het Wetboek van Vennootschappen.

<sup>95</sup> Of een vergelijkbaar document waaruit onweerlegbaar blijkt dat het schip is geregistreerd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

Vrijstellingen	Voornaamste gebruiksvoorwaarden
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nachtwerk : prestaties die worden verricht tussen 20 u. en 6 u., met uitsluiting van de werknemers die enkel prestaties verrichten tussen 6 uur en middernacht en de werknemers die gewoonlijk beginnen te werken vanaf 5 uur.</li> <li>Volcontinuwerk: ondernemingen waar het werk wordt uitgevoerd in minstens vier ploegen van minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen qua inhoud en omvang, die een continue bezetting tijdens de gehele week en het weekend garanderen en die elkaar opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer bedraagt dan één vierde van hun dagtaak<sup>96</sup>.</li> <li>Werknemers moeten minstens 1/3<sup>e</sup> van hun tijd in de loop van de maand in ploegen of met de nacht werken om voor de vrijstelling van storting van bedrijfsvoorheffing in aanmerking te komen<sup>97</sup>.</li> </ul>
Sportbeoefenaars	<ul style="list-style-type: none"> <li>Is van toepassing op alle sportbeoefenaars die in België verblijven en op de niet-inwoners die beroepsinkomsten ontvangen tijdens meer dan 30 dagen over een periode van twaalf maanden<sup>98</sup>.</li> <li>In het geval van sportbeoefenaars ouder dan 26 jaar : verplichting om de helft van de vrijgestelde bedragen te investeren in « opleiding » van jongeren.</li> <li>Opleiding van jongeren : betalen van de lonen aan personen die verantwoordelijk zijn voor de opleiding, de begeleiding of de ondersteuning van jongeren en het betalen van de lonen aan de jonge atleten (jonger dan 23 jaar). Het loon van de jonge atleten mag het minimumloon van een niet-inwoner van de Europese Economische Ruimte niet overschrijden.</li> </ul>
Looncorrectie (IPA)	<ul style="list-style-type: none"> <li>De werkgever is een kleine vennootschap, een werkgever van de sociale Maribel, Proximus of Bpost<sup>99</sup>.</li> <li>Voor werkgevers van de sociale Maribel : verplichting om drievierde van de vrijstelling door te storten voor de financiering van de sociale Maribel-fondsen<sup>100</sup>.</li> </ul>
Steunzones	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sluiting of herstructurering met collectief ontslag.</li> <li>Samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en de gewesten om een zone te identificeren.</li> <li>Vrijstelling die 2 jaar geldig is als er betrekkingen worden gecreëerd na een investering.</li> <li>Definitieve vrijstelling als de nieuw opgerichte arbeidsplaats gedurende minstens 3 of 5 jaar werd gehandhaafd (naargelang het om een kmo dan wel een grote onderneming gaat).</li> <li>Vrijstelling van storting van de voorheffing beperkt tot maximum 7,5 miljoen euro per investering<sup>101</sup>.</li> <li>Cumulatie is verboden met vrijstellingen voor "overuren", "koopvaardij, baggervvaart en sleepvaart", "wetenschappelijk onderzoek", "zeevisserij" en "sportbeoefenaars".</li> </ul>

<sup>96</sup> Dergelijke ondernemingen moeten overigens minstens 160 uren per week werken.

<sup>97</sup> Deze antimisbruikbepaling bestaat sedert 2010.

<sup>98</sup> Sportbeoefenaars die niet in België wonen en die aan een bedrijfsvoorheffing van 18 % zijn onderworpen, genieten deze maatregel niet.

<sup>99</sup> Voor Proximus en Bpost alleen voor de werknemers die voor die ondernemingen prestaties verrichten die niet voortvloeien uit een arbeidscontract

<sup>100</sup> Een werkgever die valt onder de paritaire comités en subcomités die zijn opgesomd in artikel 1, a) tot en met s), van het koninklijk besluit van 18 juli 2002 houdende maatregelen met het oog op de bevordering van de tewerkstelling in de non-profit sector.

<sup>101</sup> Er worden ook voorwaarden in verband met de aard van de investering vastgelegd, die variëren naargelang de grootte van de onderneming.

Vrijstellingen	Voornaamste gebruiksvoorwaarden
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bij de grote ondernemingen zijn bepaalde sectoren uitgesloten (staalnijverheid, visserij,...).</li> </ul>
Startende ondernemingen	<ul style="list-style-type: none"> <li>De werkgever wordt als een kleine onderneming of een microvennootschap beschouwd.</li> <li>De werkgever is sedert hooguit 48 maanden geregistreerd bij de Kruispuntbank van Ondernemingen. De 48 maanden gaan in op de eerste dag van de maand die volgt op die registratie.</li> <li>Bij de voortzetting van een activiteit die voordien werd uitgeoefend, gaat de termijn van 48 maanden in op de eerste dag van de maand die volgt op de eerste inschrijving bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.</li> </ul>

Bron: Rekenhof

## BIJLAGE 4

# Antwoord van de minister van Wetenschapsbeleid van 28 februari 2019



Federaal Wetenschapsbeleid

De Minister belast met Wetenschapsbeleid

Dhr. Philippe Roland,  
Eerste Voorzitter  
Jozef Van Ingelgem,  
Hoofdgriffier  
Rekenhof  
Regentschapsstraat 2  
1000 Brussel

164505



uw kenmerk  
A6-3.714.604-L10

ons kenmerk

bijlage(n)

contactpersoon  
Pierre Moortgat

e-mail  
pierre.moortgat@belspo.be

telefoon  
02/2383597

datum  
28/02/2019

**Betref:** ontwerpverslag audit art. 275<sup>3</sup> WIB; vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing kenniswerkers.

Mijnheer de Voorzitter,  
Mijnheer de Hoofdgriffier,



Ik verwijs naar het ontwerp van verslag van het Rekenhof inzake de uitgevoerde audit naar de vrijstellingen van doorstorting van de bedrijfsvoorheffingen dat ik met veel aandacht heb geanalyseerd. Ik ben zo vrij u hierbij een aantal aanvullingen en punctuele opmerkingen over te maken met betrekking tot dit ontwerp van verslag en de conclusies en aanbevelingen die daarin zijn geformuleerd.



In hoofdstuk 2 van het ontwerp van verslag wordt een evolutie van de uitgaven verbonden aan de vrijstellingen gegeven. Specifiek met betrekking tot de vrijstelling inzake onderzoek en ontwikkeling blijkt daaruit een sterke stijging tussen 2006 en 2017. Deze stijging is, zoals terecht blijkt uit het ontwerpverslag, het gevolg van de geleidelijke uitbreiding van de steunmaatregel zowel op het vlak van de begunstigden als het percentage van de verleende vrijstelling. Daarnaast moet echter ook worden gewezen op de algemene toename in de O&O-investeringen in België die tussen 2006 en 2017 zijn gestegen van 5,93 miljard Euro naar 11,34 miljard Euro, of nog van 1,81 naar 2,58% van het BBP. Deze toename van investeringen in onderzoek en ontwikkeling hebben een verhoging van de tewerkstelling in kennisfuncties tot gevolg, die eveneens heeft bijgedragen tot een stijging van de vrijgestelde personenbelasting in het kader



Louizalaan, 231 B-1050 Brussel W. [www.belspo.be](http://www.belspo.be) T. +32 (0)2 230 34 11 F. +32 (0)2 230 69 12 @ [info@belspo.be](mailto:info@belspo.be)

PROGRAMMATIEBISCHE FEDERALE OVERHEIDSDIENST WETENSCHAPSBELEID - ALGEMENE DIRECTIE ONDERZOEK & RUIMTEVAART - ALGEMEEN RIJSGARCHIEF EN RIJSGARCHIEF IN DE PROVINCIES - KONINKLIJK BELGISCH INSTITUUT VOOR RUIMTE-AGRONOMIE - KONINKLIJK BELGISCH INSTITUUT VOOR NATUURWETENSCHAPPEN - KONINKLIJKE BIBLIOTHEEK VAN BELGIË - KONINKLIJKE MUSEA VOOR KUNST EN GESCHIEDENIS - KONINKLIJKE MUSEA VOOR SCHONE KUNSTEN VAN BELGIË - KONINKLIJKE STERRENKONING VAN BELGIË - KONINKLIJK INSTITUUT VOOR HET KUNSTPATRIMONIUM - KONINKLIJK METEOROLOGISCH INSTITUUT VAN BELGIË - KONINKLIJK MUSEUM VOOR MIDDENAFRIKA - BELNET



van art. 275<sup>3</sup> WIB.

Het mag verondersteld worden dat deze quasi verdubbeling van de Belgische O&O-investeringen in 10 jaar tijd, mede mogelijk is gemaakt door maatregelen zoals de bedrijfsvoorheffingskorting.

Daarnaast moet worden aangestipt dat de vrijstellingspercentages tussen 2005 en 2017 evolueerden van 25% voor ondernemingen en 50% voor onderzoeksorganisaties naar het huidige vrijstellingspercentage van 80%.

Tot slot meen ik dat ook de omzendbrief AGFisc N° 17/2015 van 8 mei 2015 en de FAQ van de FOD Financiën van 30 april 2015 een effect gehad hebben op de daling van de fiscale inkomsten ingevolge de gedeeltelijke vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing. Beide teksten van de fiscale administratie breiden het toepassingsgebied van de maatregel uit ten aanzien van de wettelijk voorziene doelgroep. De toepassing van de maatregel wordt immers niet langer beperkt tot de onderzoekers / assistenten / postdoc's maar omvat eveneens technici in het onderzoek die een bachelor diploma hebben behaald.

In het kader van de analyse naar de ontwikkeling en vaststelling van het controlebeleid door de FOD financiën signaleert het ontwerp van verslag vervolgens in hoofdstuk 4 een onvoldoende adequate uitwisseling van gegevens tussen de fiscale administratie en de POD Wetenschapsbeleid.

Onder punt 4.3.1 op pagina 21 onder "toepassingsvoorwaarden en risico-indicatoren" stelt het ontwerp verslag onder meer :

*'(...) en matière de recherche et développement, le service TACM ne dispose pas des données lui permettant d'établir si un projet est qualifié à tort ou à raison de projet de recherche et développement. Belspo dispose pourtant d'une base de donnée qui reprend les projets ou programmes inscrit auprès d'elle. En effet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, pour pouvoir bénéficier de la dispense, les entreprises doivent au préalable notifier leurs projets auprès de Belspo. Le SPF Finances n'a pas accès à cette base de donnée alors qu'il a demandé. De même le service TACM ne dispose pas des informations permettant de vérifier si les conditions relatives aux diplômes des chercheurs sont remplies'.*

De POD Wetenschapsbeleid beheert in het kader van zijn opdracht voorzien in artikel 275<sup>3</sup> WIB (de aanmeldingsplicht) een databank waarin de gegevens voor de aangemelde O&O-projecten en programma's in de ondernemingen worden bewaard. Naast de beschrijving van de projecten en programma's bevat deze databank ook het rijksregisternummer, het diploma en de functiebeschrijving van de kenniswerkers die op deze projecten en programma's zijn tewerkgesteld. Ter informatie geef ik aan dat ook bepaalde onderzoeksorganisaties in de databank zijn opgenomen nu de hoger vermelde FAQ van de FOD Financiën stelt dat een vzw kan worden beschouwd worden als een onderneming.

Niettegenstaande er geen algemene toegang tot de database voor de FOD Financiën is voorzien, stelt de POD Wetenschapsbeleid de noodzakelijke gegevens ter beschikking van de ambtenaren van de FOD Financiën. Een dergelijke ter beschikking stelling van gegevens gebeurt op eenvoudig verzoek. Dit gebeurt onder meer in het kader van de uitvoering van een fiscale controle. Het dient trouwens te worden benadrukt dat de databank vertrouwelijke onderzoeksgegevens, én, persoonsgegevens bevat waardoor een automatische toegang door de FOD Financiën aan bepaalde voorwaarden is onderworpen en dus met omzichtigheid moet worden behandeld.

Het spreekt voor zich dat in het licht van de organisatie van (onder meer) een meer gericht controlebeleid de POD Wetenschapsbeleid achter een structurele uitwisseling van gegevens staat met de FOD Financiën en actief zal meewerken aan het creëren van een kader waarin dit mogelijk wordt. De POD



Wetenschapsbeleid wijst in dat verband ook naar de noodzaak om te kunnen beschikken over de vrijstellingsbedragen per onderneming om deze tegenover de aangemelde gegevens in de database te kunnen plaatsen. Deze gegevens die de FOD Financiën als vertrouwelijk kwalificeert, zijn van belang in het kader van de gelijkvormige toepassing van de maatregel ten overstaan van de begunstigden. In dat verband voorziet verordening EU 651/2014 reeds dat bepaalde van deze steunbedragen (de staatssteun in de zin van het VWEU) op een publiek toegankelijke website worden opgenomen en beveelt zij volledige transparantie inzake O&O-steunmaatregelen aan.

Het ontwerpverslag stelt vervolgens in punt 5.4.2.4 op pagina 41 en 42 dat de validering van structurele of recurrente onderzoeksprogramma's niet bij wet is voorzien.

Ik wil er graag op wijzen dat de aanmelding van deze programma's reglementair werd vastgelegd in het koninklijk besluit van 23 maart 2014 tot wijziging van het KB/WIB 92 inzake de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing in toepassing van artikel 275.3, §§ 2 en 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Deze aanmeldingsvorm impliceert de opgave van alle bij de uitvoering van de programma's betrokken personeelsleden, met vermelding van hun diplomakwalificatie en functiebeschrijving. De aanmelding van generiek geformuleerde structurele / recurrente onderzoeksprogramma's werd ingevoerd om de betrokkenheid van consultancybedrijven te beperken en om te vermijden dat al te confidentiële onderzoeksinformatie verspreid zou raken.

Deze aanmeldingsvorm gebeurt steeds na voorafgaandelijk akkoord van de POD Wetenschapsbeleid. Voor het bindend advies, dat doorgaans voor een bepaalde tijdspanne wordt afgeleverd, dienen de betrokken ondernemingen hun O&O-activiteiten gedetailleerd toe te lichten tijdens een specifiek daartoe georganiseerd onderhoud. Het advies voor deze programma's wordt bijgevolg niet uitsluitend op basis van de aangemelde gegevens in de database opgesteld, maar is het resultaat van een grondig voorafgaand onderzoek.

Tot slot acht ik het nog van belang in algemene zin te wijzen op het fundamenteel verschil tussen de opdracht van de POD Wetenschapsbeleid in de verplichte aanmelding van de O&O programma's, en, de bevoegdheid tot het afleveren van bindende adviezen. De verplichte aanmelding in hoofde van de onderneming is noodzakelijk om toepassing te kunnen maken van de steunmaatregel, doch creëert geen recht in hoofde van de aanmeldende onderneming noch bevat het een standpunt over de gerechtigheid op de steunmaatregel door de POD Wetenschapsbeleid. Uit een attest van aanmelding kan of mag dan ook geenszins een standpunt van de POD Wetenschapsbeleid over een bepaald project of programma worden afgeleid.

Dit laatste is anderzijds wel het geval in het kader van het afleveren op verzoek van de onderneming of van de FOD Financiën van een bindend advies. Het is in het kader van deze bindende adviesbevoegdheid dat de POD Wetenschapsbeleid, vanuit zijn hoedanigheid van technisch expert in onderzoek en ontwikkeling, een eenvormige en congruente toepassing en rechtspraak verdedigt en ontwikkelt. Interpretatieverschillen tussen de POD Wetenschapsbeleid in de aflevering van bindende adviezen en de FOD Financiën, bijvoorbeeld in het kader van de uitoefening van fiscale controles moeten, hoewel ze naar mijn mening beperkt zijn, worden vermeden.

Ik onderschrijf dan ook, samen met de POD Wetenschapsbeleid de noodzaak om eventuele onvolkomenheden in het huidig wettelijk en reglementair kader die zouden leiden tot interpretatieverschillen tussen de beide administraties, te corrigeren.

4

In dit verband heeft de POD Wetenschapsbeleid samen met de Federale Raad voor Wetenschapsbeleid reeds een aantal voorstellen van aanpassing van het huidige art. 275<sup>3</sup> WIB geadviseerd. . Zo wordt voorgesteld om de begrippen onderzoeker, technicus en ondersteunend personeel duidelijker te omschrijven en af te bakenen aan de hand van objectieve diplomakwalificaties. Zo ook wordt voorgesteld om de definitie van onderzoek en ontwikkeling en het onderscheid tussen een onderneming en een onderzoeksorganisaties uit verordening EU 651/2014 in de wet in te schrijven.

Ik zou u willen verzoeken rekening te willen houden met deze aanvullende informatie en punctuele correcties en deze mee op te nemen in uw finaal rapport.

Met de meeste hoogachting,

De Minister belast met Wetenschapsbeleid



**Sophie WILMÈS**



## BIJLAGE 5

# Antwoord van de minister van Financiën van 1 maart 2019



VICE-EERSTEMINISTER  
**ALEXANDER DE CROO**

Minister van Financiën en Ontwikkelingssamenwerking

Het Rekenhof  
Rue de la Régence 2  
B-1000 Brussel  
België

**Uw bericht van**  
19 februari 2019

**Ons kenmerk**  
KC.FIN.2019.0110.1

**Uw kenmerk**  
A6-3.714.604-L9

**Dossier behandeld door**  
Arne Christoffels

**Brussel**

**Contact via**  
arne.christoffels@decroo.fed.be

Geachte heer de eerste voorzitter,

Mijn beleidscel heeft ingevolge uw e-mail d.d. 19 februari 2019 kennis kunnen nemen van het ontwerprapport "Vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing".

Aangezien er in het rapport een aantal keer wordt verwezen naar *'het kabinet van de minister van financiën'* wil ik graag benadrukken dat ik pas sinds 10 december 2018 in functie ben als minister van Financiën. Het betreft hier dus de beleidscel van de vorige minister van Financiën. Daarnaast is het belangrijk te weten dat de nieuwe beleidscel slechts eind januari 2019 voor het eerst mondeling in kennis werd gesteld van een aantal problemen inzake de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing.

Mijn administratie zal de opdracht krijgen om te onderzoeken welke verbeteringen er in de toekomst kunnen worden geïmplementeerd. Evenwel moet ik hierbij de kanttekening maken dat een wettelijk ingrijpen moeilijk zal zijn gezien de situatie van lopende zaken.

Met vriendelijke groeten



Alexander De Croo

Er bestaat ook een Franse versie van dit verslag.  
Il existe aussi une version française de ce rapport.



**WETTELIJK DEPOT**

D/2019/1128/16

**ADRES**

Rekenhof  
Regentschapsstraat 2  
B-1000 Brussel

**TEL.**

+32 2 551 81 11

**FAX**

+32 2 551 86 22

[www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)