

Hervorming van de vennootschapsbelasting

18 januari 2018

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick



Dit document dient ter ondersteuning van de mondelinge presentatie georganiseerd door het fiscaal departement van Liedekerke inzake de hervorming van de vennootschapsbelasting (wet van 25/12/2017). Het is gebaseerd op de beschikbare informatie op 18/01/2018. Het betreft geen fiscaal advies.

Inleiding – Overzicht

De verlaging van het tarief van de VenB

- Doel: het tarief van de vennootschapsbelasting verlagen om het aantrekkelijker te maken in de Europese Unie, in een budgettair neutraal kader
 - Compenserende maatregelen
- Wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting (BS 29 december)
- Het tarief van de vennootschapsbelasting is verlaagd
 - tot 29,58% voor aanslagjaren 2019 en 2020
 - tot 25% à vanaf aanslagjaar 2021
 - tot 20% (20,4% in AJ 2019 en AJ 2020) voor de eerste 100.000 EUR winsten van “kleine vennootschappen”

Compenserende maatregelen (1/2)

- “Interne” compenserende maatregelen (selectie)
 - NIA nieuwe versie
 - De “kort”
 - Toerekening kapitaalverminderingen
 - Voorafbetalingen
 - Beperking van aftrekbare voorzieningen
 - Effectieve belasting in geval van controle
 - Beperking DBI-overschotten in geval van reorganisaties
 - Gebruik van verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen
 - Moratoire interesten

Compenserende maatregelen (2/2)

- Compenserende maatregelen in het kader van omzetting van ATAD
 - Beperking van de aftrek van interesten – 30% van de fiscale EBITDA
 - Invoering van “CFC” regels
 - Bepalingen met betrekking tot “hybriden” – strijd tegen fiscale asymmetrie
 - Exitheffingen

Enkele richtlijnen

- Verlaging van de tarieven
- Vereenvoudiging van het holdingregime – meer concurrentieel met Luxemburg en Nederland
- Het sluiten van bepaalde “deuren”: kapitaalvermindering, gebruik zonder beperking van overgedragen fiscale aftrekken
- Strijd tegen de fiscale planning – ATAD
- Invoeren van een “zekere consolidatie”
- Versterking van de minimale belastbare basis, via de “korf” en de nieuwe regels in geval van de wijziging van de aangifte

De “afwezigen” in de hervorming

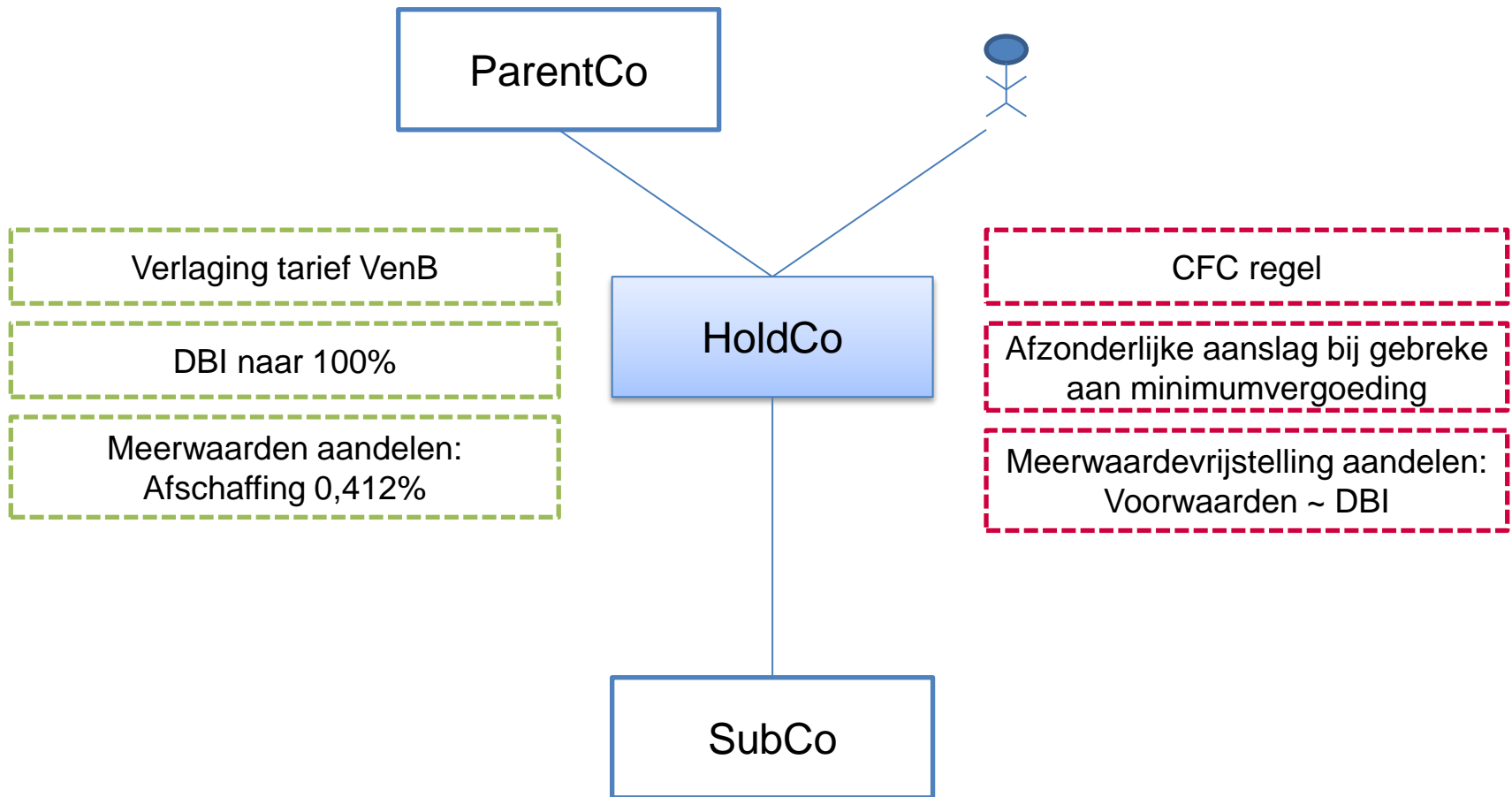
- Afschaffing van de Fairness Tax

Bevindt zich in het voorontwerp van wet “houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen” (die eveneens een aantal bepalingen zou wijzigen van de wet van de hervorming VenB...)

- Antimisbruikbepaling ATAD – acht men de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 voldoende? De minister van Financiën lijkt inderdaad van die mening (cf. verwerping amendement om een nieuwe antimisbruikbepaling in het Wetboek op te nemen)
- De taks op de effectenrekening en de fiscale vrijstelling van 500 EUR/maand voor occasionele werken

Holdings

What's new?



Factsheet



Wat?

DBI: verhoging van de aftrek van 95% naar 100%

Voor wie?

Alle vennootschappen die genieten van DBI-aftrek

Vanaf
wanneer?

Vanaf AJ 2019, als boekjaar ten vroegste start op
1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 45 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 204 van het WIB 92

Factsheet



Wat?

Vrijstelling meerwaarden op aandelen: gelijkschakeling van de voorwaarden met de voorwaarden van de DBI aftrek

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Vanaf AJ 2019, als boekjaar ten vroegste start op
1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 24 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 192, § 1, van het WIB 92

Factsheet



Wat?

Vrijstelling meerwaarden op aandelen: afschaffing van de 0,412%

Voor wie?

Niet-KMO's
(deze belasting was enkel op hen van toepassing)

Vanaf
wanneer?

Vanaf AJ 2019, als boekjaar ten vroegste start op 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 55, 5° van de wet van 25 december 2017

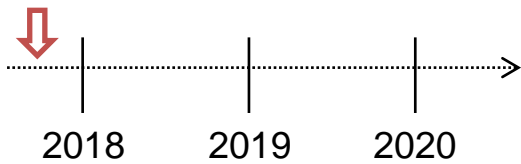
Gewijzigde
bepaling?

Afschaffing artikel 217, eerste lid, 3° van het WIB 92

Mechanics (1/2)

- Vrijstelling van de meerwaarden op aandelen *“in de mate dat de eventuele inkomsten van deze aandelen in aanmerking komen om krachtens de artikelen 202 en 203 van de winst te worden afgetrokken”*
 - Taxatievoorwaarde bij de dochter
 - Minimale houdperiode van één jaar
 - Participatievoorwaarde: 10% of 2,5 miljoen euro (nieuw!) – wanneer?
- Doorwerking uitzonderingen DBI naar meerwaardevrijstelling (bv. beleggingsvennootschappen)
- Impact van toegevoegde participatievoorwaarde op bestaande structuren!

Mechanics (2/2)



Taxatievoorwaarde OK

Taxatievoorwaarde niet OK

Houdperiode < 1 jaar

25,75%

33,99%

Houdperiode ≥ 1 jaar

0,412% / KMO: 0%

KMO: verlaagd opklimmend tarief



Taxatievoorwaarde en
participatievoorwaarde OK

Taxatievoorwaarde of
participatievoorwaarde niet OK

Houdperiode < 1 jaar

25,50%
KMO: 20,40% (tot € 100.000)

29,58%

Houdperiode ≥ 1 jaar

0%

KMO: 20,40% (tot € 100.000)



Taxatievoorwaarde en
participatievoorwaarde OK

Taxatievoorwaarde of
participatievoorwaarde niet OK

Houdperiode < 1 jaar

25%
KMO: 20% (tot € 100.000)

25%

Houdperiode ≥ 1 jaar

0%

KMO: 20% (tot € 100.000)

Factsheet



Wat?

CFC (*Controlled Foreign Company*): implementatie ATAD

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Vanaf AJ 2020, als boekjaar ten vroegste start op
1/1/2019

Wijzigings-
bepaling?

Artikelen 20 en 44, 2° van de wet van 25 december 2017
+ Voorontwerp?

Gewijzigde
bepaling?

Artikelen 185/2 en 202, § 1, 4°, van het WIB 92

Mechanics (1/2)

- “Transparante” belasting van bepaalde niet-uitgekeerde winst van (klein)dochtervennootschappen
- Transactionele benadering
 - In aanmerking komende vennootschap
 - Deelnemingsvoorwaarde: 50% van stemrechten, kapitaal of winst
 - Taxatievoorwaarde: belasting lager dan de helft van de belasting die verschuldigd zou zijn geweest in België
 - Kunstmatige constructie: verschuiving van activa of risico's terwijl sleutelfuncties in België blijven, die niet zou zijn gebeurd mocht er geen zeggenschap zijn
 - In aanmerking komende winst
 - De winst van de in aanmerking komende vennootschap, met uitzondering van de bedragen die niet zijn voorgebracht uit de verschoven activa of risico's

Mechanics (2/2)

- Bepaling beperkt tot kunstmatige constructies (cf. memorie van toelichting)
 - Geen verrekening van belasting betaald in het buitenland
 - Geen proportionele beperking in functie van deelneming
 - Geen *de minimis* regel
- Gaat verder dan minimumbescherming in ATAD
- Vermijden van dubbele belasting
 - Aanvullende DBI-aftrek indien gewone DBI-aftrek niet van toepassing is en in de mate dat het inkomsten betreft die werden belast volgens de CFC regel
- Impact voorontwerp van wet houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen

Factsheet



Wat?

Afzonderlijke aanslag van 5,1% (10% vanaf 2020) indien onvoldoende bezoldiging aan bedrijfsleider

Voor wie?

Alle vennootschappen (behalve eerste vier belastbare tijdperken van KMO's)

Vanaf wanneer?

Vanaf AJ 2019, als boekjaar ten vroegste start op 1/1/2018

Wijzigingsbepaling?

Artikelen 59 en 60 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

Artikel 219*quinquies* van het WIB 92

Mechanics

- Ratio: strijd tegen “vervennootschappelijking” louter om fiscale redenen
- Afzonderlijke aanslag *“in hoofde van de vennootschap die ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk ten minste een van haar in artikel 32 bedoelde bedrijfsleiders de minimumvergoeding heeft toegekend”*
- Grondslag: €45.000 – hoogste bedrijfsleidersbezoldiging
- Tarief: 5,1% → 10% vanaf 2020
- Uitzondering: gezamenlijke drempel van €75.000 voor verbonden vennootschappen (art. 11 W. Venn.) waarvan minstens de helft van de bedrijfsleiders dezelfde zijn in iedere vennootschap
- Afzonderlijke aanslag fiscaal aftrekbaar

Some thoughts

- Verbetering competitiviteit holding regime (tarief, DBI)
- Vereenvoudiging (meerwaarden aandelen ~ DBI)
- Maar... CFC strenger dan vereist op basis van ATAD
- Nood aan stabiliteit / fiscale zekerheid
- Gemengde holding?

Beperkingen van de aftrek van boekhoudkundige kosten

What's new?

- Nog (meer) verworpen uitgaven
 - Bijzondere aanslag op geheime commissielonen
 - Administratieve geldboeten
 - Disconto op schulden
 - ...
- Principe van “*matching*” tussen inkomsten en kosten: voorwaarde van aftrekbaarheid van Ven.B.
- Wijziging van de afschrijvingsstelsels
- Voorzieningen voor risico's en kosten

Mechanics (1/5)



■ Nieuwe verworpen uitgaven

- Aanslag op geheime commissielonen (art. 198, § 1, 1° WIB) + finale kost = 100%
- De geldboeten, met inbegrip van administratieve geldboeten, zijn nooit aftrekbaar (art. 53, 6° WIB)
- Disconto op niet-afschrijfbaar activa, indien: aankoopprijs < werkelijke waarde + disconto (art. 198, § 1, 8° WIB) – *contra* Cass. 11 maart 2016

Mechanics (2/5)



- Wijziging van de methode van afschrijvingen voor activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1/1/2020
 - Proratisering van de 1^e afschrijvingsannuïteit, zelfs voor KMO's
 - Degressieve afschrijving wordt niet meer aanvaard
 - Grote vennootschappen moeten de bijkomende kosten afschrijven aan hetzelfde ritme als het betrokken actief
 - De KMO's kunnen blijven genieten van de mogelijkheid om deze bijkomende kosten in één keer in aftrek te brengen, maar als ze kiezen voor één afschrijving, moet deze gebeuren aan hetzelfde ritme als die van het betrokken actief

Mechanics (3/5)



- *Matching principe* in de Ven.B.
 - De kosten met betrekking tot de inkomsten verworven in een boekjaar zijn slechts aftrekbaar voor dit boekjaar
 - Bestrijding van de techniek die het mogelijk maakte om belastbare winst in hoofde van de vennootschap, die voorafgaandelijk kosten betaalde, te verminderen, terwijl de ontvanger deze inkomst slechts gespreid opneemt in zijn resultaat
 - Impliciete bevestiging dat art. 49 WIB voorheen een keuze liet aan de belastingplichtige?
 - Stroomlijning met de boekhoudkundige principes van voorzichtigheid, realisatie en overeenstemmen van kosten en inkomsten

Mechanics (4/5)



- Nieuw regime voor voorzieningen voor risico's en kosten
 - Vrijstelling geldt alleen voor voorzieningen voor risico's en kosten die voortvloeien uit contractuele, wettelijke en reglementaire verplichtingen bestaande op het moment van afsluiting van de jaarrekening, andere dan boekhoudkundige verplichtingen (art. 194 WIB)
 - Voorzieningen voor herstellingen en groot onderhoud: geen vrijstelling
 - Voorziening voor hangende geschillen: vrijstelling
 - Voorziening voor garantieverplichtingen: vrijstelling
 - Voorziening voor ontslagvergoedingen: vrijstelling
 - Voorziening voor werkloosheid met bedrijfstoelage: vrijstelling
 - Van toepassing op voorzieningen aangelegd vanaf 1/1/2018 en op toevoegingen aan reeds bestaande voorzieningen uitgevoerd vanaf 1/1/2018

Mechanics (5/5)



- “Antimisbruikregeling” voorzieningen
 - De wetgever vreest dat vennootschappen anticiperen op de verlaging van het tarief Ven.B., door te “overprovisioneren” tegen een hoog tarief om vervolgens deze voorzieningen terug te nemen aan een lager tarief
 - Voorzieningen aangelegd ten vroegste gedurende een belastbaar tijdperk dat eindigt op 1/1/2017 en ten laatste op 30/12/2020
 - In geval van “terugneming” van de voorzieningen voor risico’s en kosten, is er belasting tegen nominaal tarief van toepassing vanaf hun aanleg (33,99% of 29,58%)
 - Alleen de “terugnemingen” van de voorziening zijn geïmputeerd, niet het “gebruik” ervan
 - Methode FIFO - *“In geval van terugneming van een voorziening worden de oudste bedragen van de voorziening geacht eerst te zijn teruggenomen”*

Some thoughts

- In de praktijk moet er boekhoudkundig een onderscheid gemaakt worden tussen:
 - De toevoeging aan voorzieningen (boeken van de schatting van het risico of de kost + aanvulling)
 - Het gebruik van de voorziening (op het moment dat het risico of de kost zich voordoet)
 - Het hernemen van de voorziening (het risico is verdwenen of de kosten is niet langer gerechtvaardigd)
- Belasting van de voorziening als overschatting van het passief (art. 361 WIB) – aan welk tarief?
- Stroomlijning met IFRS?

Factsheet

Wat?

Niet-afrekbaarheid van de bijzonder aanslag voor geheime commissielonen

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020

Wijzigingsbepaling?

Artikel 39, 2° van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

Artikel 198, § 1,1° WIB 92

Factsheet

Wat?

Niet-aftrekbaarheid van disconto op schulden

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden met een belastbaar tijdperk
dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 39, 4° van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 198, § 1, 8° WIB 92

Factsheet

Wat?

Niet-aftrekbaarheid van administratieve geldboeten

Voor wie?

Natuurlijke personen en vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk
dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 8 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 53, 6° WIB 92

Factsheet

Wat?

Wijziging van de afschrijvingsmethode

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2021 voor activa verkregen of tot stand
gebracht vanaf 1/1/2020

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 38 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 196, § 2 tot 4 WIB 92

Factsheet

Wat?

Aftrek conform het *matching principe*

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk
dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 37 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 195/1 WIB 92

Factsheet

Wat?

Beperking van de voorzieningen voor risico's en kosten

Voor wie?

Alle vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk
dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

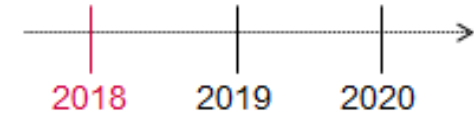
Artikel 28 en 29 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 194 WIB 92

Aftrek voor risicokapitaal

What's new?



- Omvorming tot systeem dat enkel betrekking heeft op “incrementele kapitaal”
 - Aangroei risicokapitaal over 5 jaar
 - Effect aanpassingen risicokapitaal wordt uitgevlakt → minder gevoelig voor misbruik
- Berekeningsbasis: eigen vermogen op einde van belastbaar tijdperk
- Vorming risicokapitaal en uitsluitingen blijven tot nu toe ongewijzigd (wijziging in ontwerp, zie infra)

Mechanics (1/4)

- In aanmerking komend risicokapitaal = $\frac{1}{5}$ x (gecorrigeerd eigen vermogen eind belastbaar tijdperk – gecorrigeerd eigen vermogen eind 5^e voorgaande belastbaar tijdperk)
 - Wiskundige vereenvoudiging van concept voortschrijdend gemiddelde

Mechanics (2/4)

Boekjaar (BJ)	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Risico-kapitaal	100	100	100	100	100	200

Berekening aangroei – onduidelijkheid MvT t.o.v. wettekst

(Gem. BJ 2014-2018) - (Gem. BJ 2013-2017)

= $1/5 * (BJ\ 2014 + BJ\ 2015 + BJ\ 2016 + BJ\ 2017 + BJ\ 2018) - 1/5 * (BJ\ 2013 + BJ\ 2014 + BJ\ 2015 + BJ\ 2016 + BJ\ 2017)$

= $1/5 * ((BJ\ 2014 + BJ\ 2015 + BJ\ 2016 + BJ\ 2017 + BJ\ 2018) - (BJ\ 2013 + BJ\ 2014 + BJ\ 2015 + BJ\ 2016 + BJ\ 2017))$

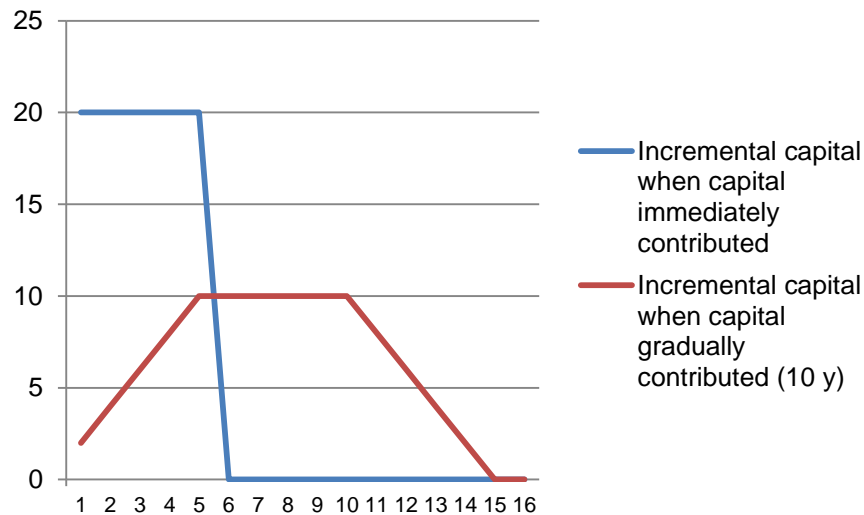
= $1/5 (BJ\ 2018 - BJ\ 2013)$

Mechanics (3/4)

- Aftrek risicokapitaal = tarief aftrek risicokapitaal x aangroei gecorrigeerd eigen vermogen
- Tarief gebaseerd op referte-indexen J m.b.t. OLO 10 jaar
 - AJ 2019: 0,746% (KMO: 1,246%)
- Beperking aftrek in de “korf”
- Overgangsbepaling (art. 536 WIB 92) blijft behouden: stock NIA t.e.m. AJ 2012 blijven overdraagbaar
- Nieuw model formulier 275 C?

Mechanics (4/4)

- Nieuw opgerichte vennootschappen
 - Risicokapitaal 0 voor jaren voorafgaand aan oprichting
 - Invloed inbreng kapitaal
 - Voorbeeld: vennootschap opgericht in jaar 1
 - Kapitaal (100) onmiddellijk ingebracht
 - Kapitaal (100) geleidelijk ingebracht (vb. 10 per jaar)



Some thoughts

- Aftrek risicokapitaal nog slechts schim van zichzelf
- Art. 11 CCTB: aftrek voor groei en investeringen (AGI)
- Voorontwerp wet diverse bepalingen inkomstenbelastingen
 - Antimisbruikbepaling 'double dip' in art. 205^{ter}, § 2, (nieuw) 7° WIB 92 (inw. 1 januari 2018)
 - Moedervennootschap brengt kapitaal in en sluit lening af waarvan ze de interesten als kost aftrekt
 - Deze kapitaalinheng niet in aanmerking voor berekeningsbasis aftrek risicokapitaal

Factsheet

Wat?

Aftrek om fiscale behandeling van eigen middelen af te stemmen op behandeling geleende middelen

Voor wie?

Ondernemingen onderworpen aan vennootschapsbelasting (incl. Belgische VI van buitenlandse vennootschappen)

Vanaf
wanneer?

1/1/2018
(afschaffing art. 205*novies* WIB 92 vanaf 1 januari 2020)

Wijzigings-
bepaling?

Artikelen 49 - 51 en 86 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

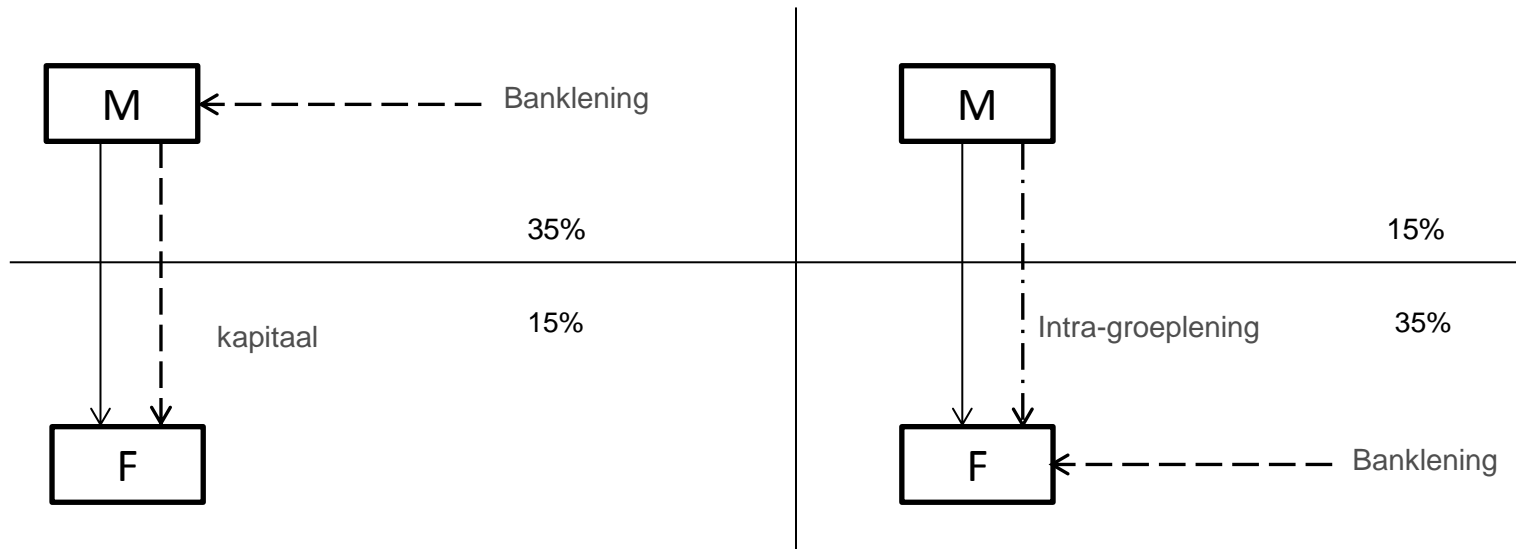
Artikelen 205*bis* – 205*novies* en 536 van het WIB 92

Niet-aftrekbare interessen

What's new?

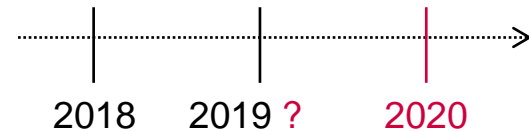


- Uitholling van de belastbare basis door de “ongerechtvaardigde” interestaftrek in een multinationale groep (ATAD en actie 4 BEPS):



- Niet aftrekbaarheid van de (netto) interesten die 30% van het belastbare EBITDA overschrijden

Mechanics (1/4)

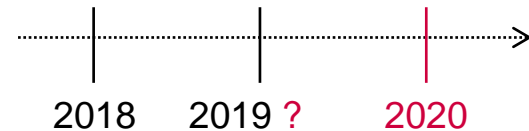


Financieringskostensurplus $><$ 30% fiscaal EBITDA

- Aftrekbare netto financieringskosten (art. 49, 54, 55 WIB)
- Tussen
 1. *out of scope* Belgische verbonden entiteiten,
 2. Belgische niet-verbonden entiteiten
 3. met buitenlandse verbonden of niet-verbonden entiteiten
- Niet de contracten gesloten vóór 17/06/2016 (! in geval van wijziging)
- Bepaalde PPP-contracten niet
- Drempel van 3 miljoen EUR van netto interesten te verdelen tussen Belgische entiteiten van dezelfde groep

- Belastbare basis van het boekjaar in België
- Uitsluiten van alle vrijgestelde inkomsten van het boekjaar
- [Uitsluiten van de verkregen groepsbijdrage]
- Uitsluiten van de winst in uitvoering van PPP
- Vermeerderd met de (aftrekbare) afschrijvingen
- Vermeerderd met het “financieringskostensurplus”
- Abstractie maken van intercos tussen Belgische entiteiten *in scope*

Mechanics (2/4)



- Toepasbaar van zodra er een buitenlandse vaste inrichting of een gelieerde ondernemingen, zelfs Belgisch (> 25%)
- Niet toepasbaar op “financiële ondernemingen” (bijlage 1)
- Toepasbaar op interesten betaald aan banken of in het kader van een publieke uitgifte
- Alle financieringskosten zijn bedoeld – veel ruimer dan het begrip interest (bijlage 2)
- Benadering van een “gesimuleerde” consolidatie: de Belgische entiteiten *in scope* van een groep worden behandeld als een entiteit maar de berekening van de “grens” blijft individueel
- Materialiteitsdrempel te verdelen binnen de groep

Mechanics (3/4)



- De nieuwe regel wordt toegevoegd aan de bestaande beperkingen:
 - Algemene voorwaarden voor aftrekbaarheid (art. 49)
 - Geen aftrek van interesten betaald aan niet-inwoners (niet EU) met een aanzienlijk gunstiger belastingregime tenzij bewijs van werkelijk en oprecht karakter van de verrichtingen (art. 54)
 - Geen aftrek indien niet de marktrente (art. 55)
 - “Thin cap 1/5” – regel (lening > 5X eigen vermogen):
 - blijft toepasselijk telkens de interesten bij de ontvanger onderworpen zijn aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime → dubbele verwerping?
 - Blijft van toepassing op intra-groep leningen vóór 17 juni 2016

Mechanics (4/4)



- Het financieringskostensurplus kan worden overgedragen (*carry forward*) of overgedragen naar een Belgische vennootschap van de groep (middels overeenkomst en vergoeding) – [overdracht van het grensbedrag]
- De overdracht kwalificeert als een vrijstelling van de inkomsten bij diegene die het ontvangt
- De te betalen vergoeding is niet aftrekbaar en niet belastbaar

Some thoughts



- Belangrijke impact:
 - Opdat 30 aan interesten aftrekbaar zou zijn, zijn belastbare inkomsten nodig van 100 (na re-integratie van afschrijvingen en financieringskosten)
 - Model van de gemengde holding in gevaar
- Belgische omzetting strenger dan wat de richtlijn vereist: België heeft de groepsratio niet geïmplementeerd – strikte vrijstelling PPP
- Zelfs bankinteresten of interesten in het kader van publieke uitgaves zijn geïmplementeerd
- Inwerkingtreding: *quid* verenigbaarheid ATAD-richtlijn?

Factsheet

Wat?

Aftrekbeperking van de financieringskosten wanneer deze 30% van het fiscaal EBITDA en 3 miljoen EUR overschrijden

Voor wie?

Alle vennootschappen behalve (1) financiële vennootschappen (limitatieve lijst), (2) autonome vennootschappen (VI of band van ten minste 25%), (3) PPS

Vanaf wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020 – quid richtlijn ATAD 1/1/2019?

Wijzigingsbepaling?

Art. 34, 36, 39 8° en 40 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

Art. 194sexies, 194septies, 198 15°, 198/1 WIB 92

Bijlage 1 – Voornaamste entiteiten *out of scope*

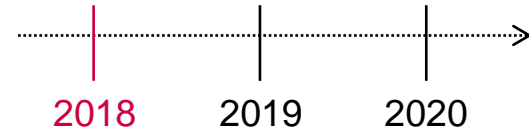
- Financieel gereguleerde entiteiten
 - Kredietinstellingen
 - Beleggingsondernemingen, beheerders van AICB's wet 19/4/2014, en AICB, beheersvennootschappen van ICB wet 3/8/2012 en ICB
 - Verzekerings- en herverzekeringsondernemingen
 - Pensioeninstellingen
 - Centrale tegenpartijen en centrale effectenbewaarinstellingen
- Ven. waarvan de enige activiteit bestaat in het uitvoeren van PPP (+ overheidsopdrachten en activa in de EU)
- Autonome vennootschappen
 - Geen directe of indirecte deelneming van 25% of meer
 - Geen aandeelhouder die 25% of meer aanhoudt in de vennootschap en in een andere vennootschap
 - Geen buitenlandse VI

Bijlage 2 – Begrip interest (ATAD)

- De rentelasten op alle vormen van schuld,
- De andere kosten die economisch gelijkwaardig zijn aan rente en kosten in verband met het aantrekken van financiële middelen als omschreven in het nationale recht,
- De betalingen in het kader van winstdelende leningen,
- De toegerekende rente op instrumenten als converteerbare obligaties en nulcouponobligaties,
- De bedragen in het kader van alternatieve financieringsregelingen, zoals islamitische financiering,
- Het financieringskostenelement van betalingen voor financiële leasing,
- De gekapitaliseerde rente opgenomen in de balanswaarde van een gerelateerd actief, of de amortisatie van gekapitaliseerde rente,
- De bedragen gemeten naar financieringsopbrengst op grond van verrekenprijnsregels, waar van toepassing,
- De notionelerentebedragen in het kader van afgeleide instrumenten of hedgingregelingen met betrekking tot de leningen van een entiteit,
- Bepaalde winsten op buitenlandse valuta en verliezen op leningen en instrumenten in verband met het aantrekken van financiële middelen,
- De garantieprovisies voor financieringsregelingen,
- De afsluitprovisies en soortgelijke kosten in verband met het lenen van middelen.

De korf

What's new?



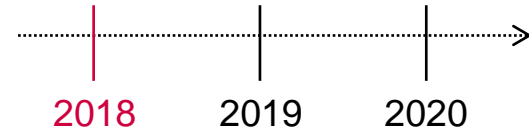
- Nieuwe volgorde aftrekken bij berekening belastbare grondslag
- Compenserende maatregel
- Geen neutralisatie met overgedragen aftrekken en NIA t.b.v. 30% van de winst boven 1 miljoen EUR na aftrekken van het jaar
- Invoering van een minimumbelasting bij gebruik van overgedragen aftrekken

Mechanics (1/4)



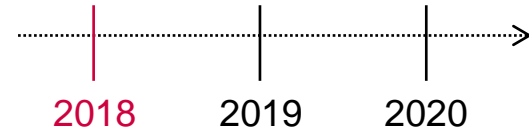
- Tot 2017
 - In principe zelfde behandeling voor aftrekken van het jaar en overgedragen aftrekken (uitz. overgedragen NIA)
 - Overgedragen aftrekken kunnen in principe belastbaar resultaat volledig wegwerken (behoudens overgedragen NIA)
 - Artikelen 74 – 79 KB/WIB: 9 bewerkingen
 - Beperkte minimum belastbare grondslag bestaat reeds
 - Bv. geen aftrek op verkregen abnormale en goedgunstige voordelen

Mechanics (2/4)



- Vanaf 2018
 - Aftrekken van het jaar zelf komen eerst
 - Uitzonderingen: incrementele NIA (eruit) en overgedragen investeringsaftrek (erin)
 - Overgedragen aftrekken komen in een korf
 - Uitzonderingen: incrementele NIA (erin) en overgedragen investeringsaftrek (eruit)
 - Aftrekken van korf beperkt tot
 - 1 miljoen EUR
 - Plus 70% van de nog resterende winst

Mechanics (3/4)



- Praktisch gevolg: minimumbelasting van 7,5% bij toepassing van korf
 - 25% (VenB) op 30% winst

Mechanics (4/4)

Nieuwe volgorde	Beperking
1. Niet belastbare elementen	Onbeperkte aftrek
2. DBI van het jaar zelf	
3. Overgangsregeling aftrek octrooi-inkomsten	
4. Aftrek innovatie-inkomsten	
5. Investeringsaftrek (van het jaar zelf + overgedragen)	
6. Groepsbijdrage (fiscale consolidatie) vanaf 2019	
SALDO	
7. NIA (incrementeel)	Aftrek beperkt tot 70% van het resterend belastbaar resultaat dat 1 miljoen overschrijdt
8. Overgedragen DBI	
9. Overgedragen aftrek innovatie-inkomsten	
10. Overgedragen vorige verliezen	
11. Overgedragen NIA (onbeperkt)	----- Additionele beperking tot 60% van het resterend belastbaar resultaat terug verhoogd met NIA van het jaar, dat 1 miljoen overschrijdt
12. Overgedragen NIA (7 jaar)	

Factsheet

Wat?

Geen neutralisatie met overgedragen aftrekken t.b.v. 30% van de winst boven 1 miljoen EUR na aftrekken van het jaar

Voor wie?

Alle vennootschappen,
behoudens kleine tijdens eerste vier jaar na oprichting

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk
dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 53, 1° en 3° tot 6° van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

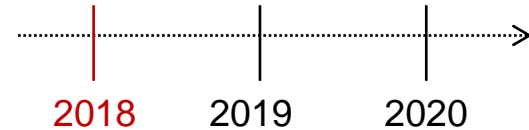
Artikel 207 van het WIB 92

Some thoughts

- Cash impact – reactie?
- Grotere impact op cyclische bedrijven
- Verzachting via consolidatie vanaf 1 januari 2019
- Verhouding (overgedragen) aftrek – vrijstelling
- Verenigbaarheid met de Moeder-Dochterrichtlijn?
- Aangekondigde exit fairness tax

Fiscale aftrekken en wijziging van de aangifte

What's new?



- Indien wijziging van de aangifte met belastingverhoging ($\geq 10\%$)
 - is de wijziging van het resultaat altijd belast
 - behalve niet-gebruikte DBI van het jaar zelf
- + Idem bij aanslag van ambtswege

Mechanics (1/3)

- Gebaseerd op bestaande regel voor ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen (maar deze geldt ook voor de DBI van het jaar)

- Geldt dus voor:
 - de overgedragen aftrekken
(vorige verliezen, overgedragen DBI, ...)

 - de fiscale aftrekken van het jaar behalve de DBI
(investeringsaftrek, aftrek voor risicokapitaal, octrooi- of innovatieaftrek, aftrek van groepsbijdrage (2020→))

 - het verlies van het boekjaar

Mechanics (2/3)

- Indien verhoging $\geq 10\%$ “effectief toegepast”
- WIB (art. 444):
 - tarief van 10% tot 200%
 - schaal te bepalen door Koning
 - “bij ontstentenis aan kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10% belastingverhoging”
- KB/WIB (art. 225 tot 229):
 - omstandigheden “onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige”: 0
 - geen opzet om belasting te ontwijken: 10%
 - opzet om belasting te ontwijken: 50%

Mechanics (3/3)

- **Com. IB 92 :**
 - “omstandigheden onafhankelijk van de wil” = overmacht, onmogelijk om anders te handelen (nrs. 444/2 en 444/20)
 - afzien van 10% indien te goeder trouw en eerste inbreuk over een periode van vijf jaar (nr. 444/22)
- **Memorie van toelichting:** “In de gevallen waar een belastingverhoging van 10 pct. van toepassing is, maar deze niet effectief wordt toegepast (bij ontstentenis van kwade trouw), zal de maatregel geen toepassing vinden indien het een eerste overtreding betreft”
- **Minister van financiën in kamercommissie:** “bijvoorbeeld als er geen sprake is van kwade wil of in het geval van principiële discussies”

Some thoughts

- Maatregel = sanctie
 - Evenredigheid? Bijvoorbeeld voor aftrekken die niet overdraagbaar zijn en dus in elk geval verloren zijn
 - Gelijkheid? Bijvoorbeeld vergeleken met zwaarte van sancties ingeval van fraude
 - Legaliteitsbeginsel? Keuze van gecontroleerde belastingplichtigen, keuze om verhoging al dan niet toe te passen
- Aanslag van ambtswege: wat met aangegeven resultaat?

Factsheet

Wat?

Indien wijziging van de aangifte of aanslag van ambtswege met belastingverhoging van 10%, steeds effectieve belasting behalve m.b.t. niet-gebruikte DBI van het boekjaar

Voor wie?

Belastingplichtingen Venn.B. en BNI-Venn.

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2019 verbonden aan belastbaar tijdperk dat ten vroegste start op 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

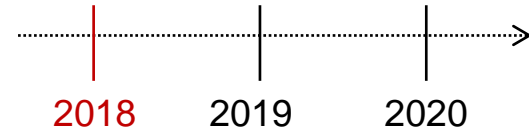
Art. 53, 4°, van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Art. 207, lid 7, in fine WIB 92

Nalatigheidsinteressen en moratoire interessen in de inkomstenbelasting

What's new?



- Tarief van de interesten gaat van 7% naar
 - 4% voor interesten verschuldigd aan de Staat (“nalatigheidsinteresten”)
 - 2% voor interesten verschuldigd door de Staat (“moratoire interesten”)
- Interesten verschuldigd door de Staat lopen niet meer van rechtswege: ingebrekestelling vereist

Mechanics

- De wijziging van de tarieven is van toepassing voor de periode vanaf 1/1/2018, zelfs voor reeds ingekohierde belastingen
- De vereiste van een ingebrekestelling om moratoire interesten te ontvangen is van toepassing voor aanslagen ingekohierd vanaf 1/1/2018
- De ingebrekestelling kan gelijk welke schriftelijke vorm aannemen maar lijkt niet te kunnen voorafgaan aan de betaling van de belasting

Some thoughts

- De “ontkoppeling” van de tarieven is een vernieuwing, maar niet zeldzaam in het buitenland
- Nieuwe tarieven te vergelijken met:
 - wettelijke interest in burgerlijke zaken: 2% (2018)
 - nalatigheidsinteressen in handelszaken: 8% (2017)
- Tarief BTW, Reg.R. en Succ.R. ongewijzigd:
 - BTW: in principe 9,6% in de twee richtingen; soms 7 % in de twee richtingen (WBTW, art. 91, en wet 5 mei 1865, art. 2, § 2)
 - Reg.R. en Succ.R.: interest van 7% in twee richtingen (WReg, art. 223, en WSucc, art. 81 en 142², en wet 5 mei 1865, art. 2, § 2) — In Vlaanderen: 7% maar 0% op teruggaven behalve indien fout van administratie) (VCF, art. 3.9.2.01.)

Factsheet

Wat?

Tarieven van nalatigheidsinteressen en moratoire interessen beperkt tot 4% en 2%
Moratoire interessen lopen niet meer zonder ingebrekestelling

Voor wie?

Alle belastingplichtigen en belastingschuldigen in de inkomstenbelasting

Vanaf wanneer?

Nieuwe tarieven: 1/1/2018
Ingebrekestelling: inkohieringen vanaf 1/1/2018

Wijzigingsbepaling?

Art. 77 tot 80 en 90 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

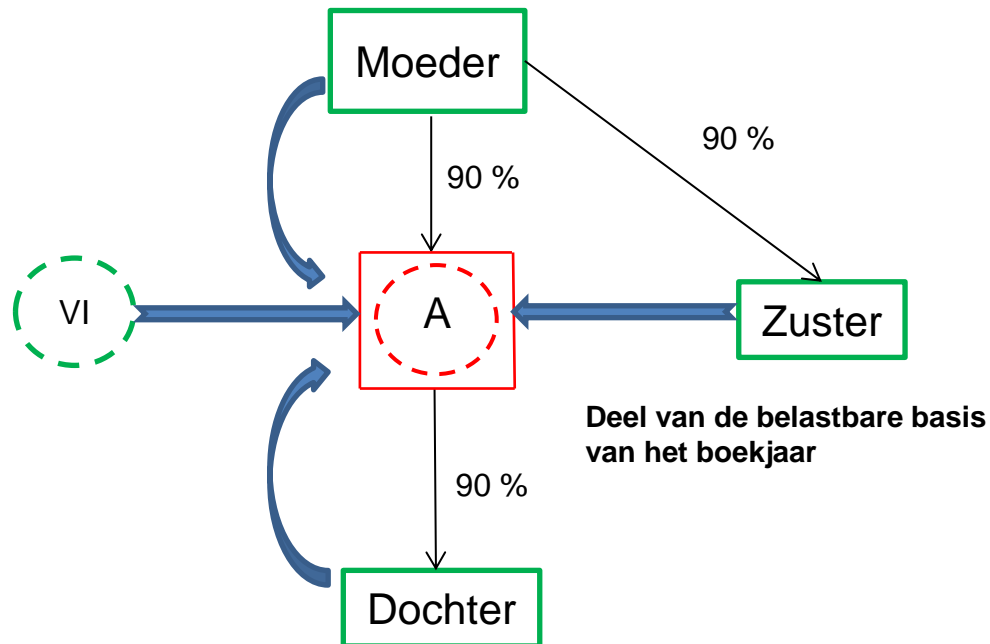
Art. 414, 416, 418 en 419 WIB 92

Consolidatie – groepsbijdrage

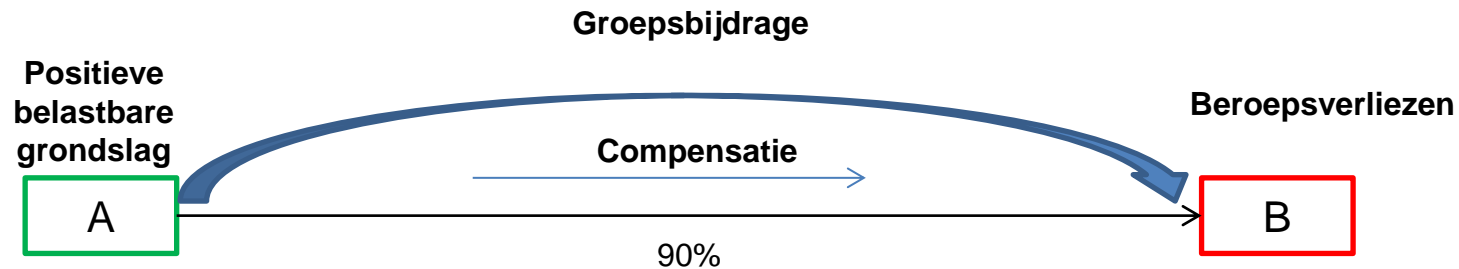
What's new?



- Mogelijkheid om Belgische winstgevende en verlieslatende entiteiten van een groep “als één belastingplichtige” te belasten voor een bepaald jaar → “overdracht” van de winst



Mechanics (1/3)



- Het overgedragen bedrag is een “aftrekbare kost van het boekjaar” (na DBI-, innovatie/octrooi- en investeringsaftrek)
- Het bedrag van de betaalde compensatie (de uitgespaarde belasting) is een verworpen uitgave - deze wordt behandeld als “belasting van het boekjaar”

- Het ontvangen bedrag wordt opgenomen in de belastbare basis: vermindering van de begintoestand van de reserves – geen boekhoudkundige impact
- Het bedrag van de ontvangen vergoeding is vrijgesteld

Mechanics (2/3)



- Belgische vennootschap(pen) of een Belgische VI van vennootschap(pen) gevestigd in de EER – niet de vennootschappen met een afwijkend regime en bepaalde vastgoedvennootschappen
- Groep: een (directe) deelneming in het kapitaal van ten minste 90% (moeder – dochter – zusters) sinds 5 jaar
- Een positief en negatief fiscaal resultaat gedurende hetzelfde boekjaar → geen verrekening met de overgedragen verliezen en andere aftrekken
- Bijzondere regeling in geval van overdracht van belastbare grondslag aan een VI

Mechanics (3/3)



- De jaarlijkse overeenkomst tussen de winstgevende entiteit die haar basis overdraagt en de verlieslatende entiteit die het ontvangt:
 - Kan worden gesloten in N+1 (na de sluiting) maar vóór de indiening van de belastingaangifte
 - Moet het bedrag van de overgedragen winst bepalen
 - Moet de verbintenis bevatten die de verlieslatende vennootschap aangaat om de overgedragen winst op te nemen in haar belastbare basis
 - Moet de verbintenis bevatten die de winstgevende vennootschap aangaat om een vergoeding te betalen aan de verlieslatende vennootschap gelijk aan de uitgespaarde belasting

Some thoughts



- Maatregel die het effect van de “korf” verzwakt
- Overdracht van de belastbare basis is mogelijk in het geval van fiscale verliezen van een entiteit van de groep tijdens hetzelfde boekjaar
 - Quid met DBI-overschot? Innovatieaftrek-overschot?
 - Schending van de moeder-dochterrichtlijn (in combinatie met de beperking op de verrekening met het DBI-overschot?) ... Cf. Cobelfret
- De winstgevende vennootschap moet een keuze maken tussen de groepsbijdrage en aftrekposten die in de korf vallen (ook NIA van het boekjaar en de overgedragen NIA met beperking in tijd, quid ingeval wijziging van controle of geplande herstructurering?)

Factsheet

Wat?

“Consolidatie” van de positieve en negatieve jaarlijkse fiscale resultaten van de Belgische entiteiten van éénzelfde groep

Voor wie?

Belgische vennootschappen of vennootschappen gevestigd in de EER met een VI in België met direct verband van minstens 90% – enkele uitzonderingen gelden

Vanaf wanneer?

Aanslagjaar 2020 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste start op 1/1/2019

Wijzigingsbepaling?

Art. 35, 36, 39 9° en 48 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

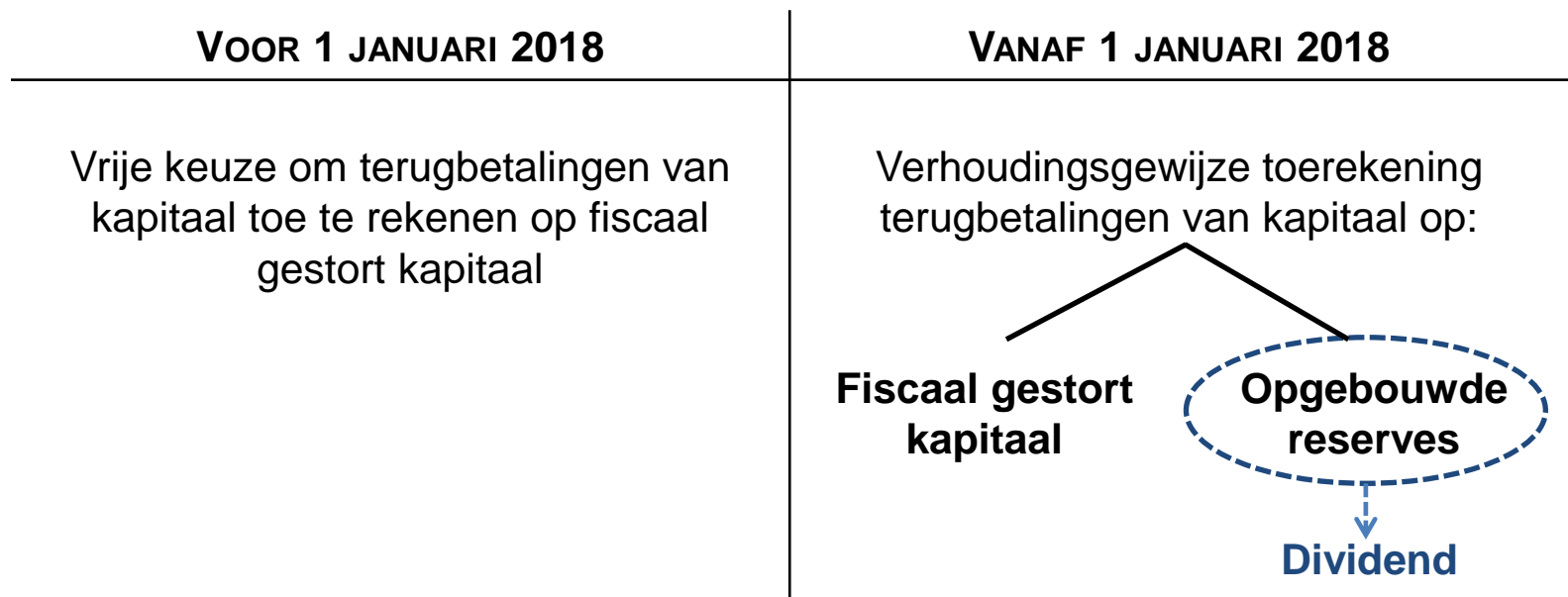
Art. 194*septies*, 198 15°/1 en 205/5 WIB 92

Terugbetalingen van kapitaal

What's new?



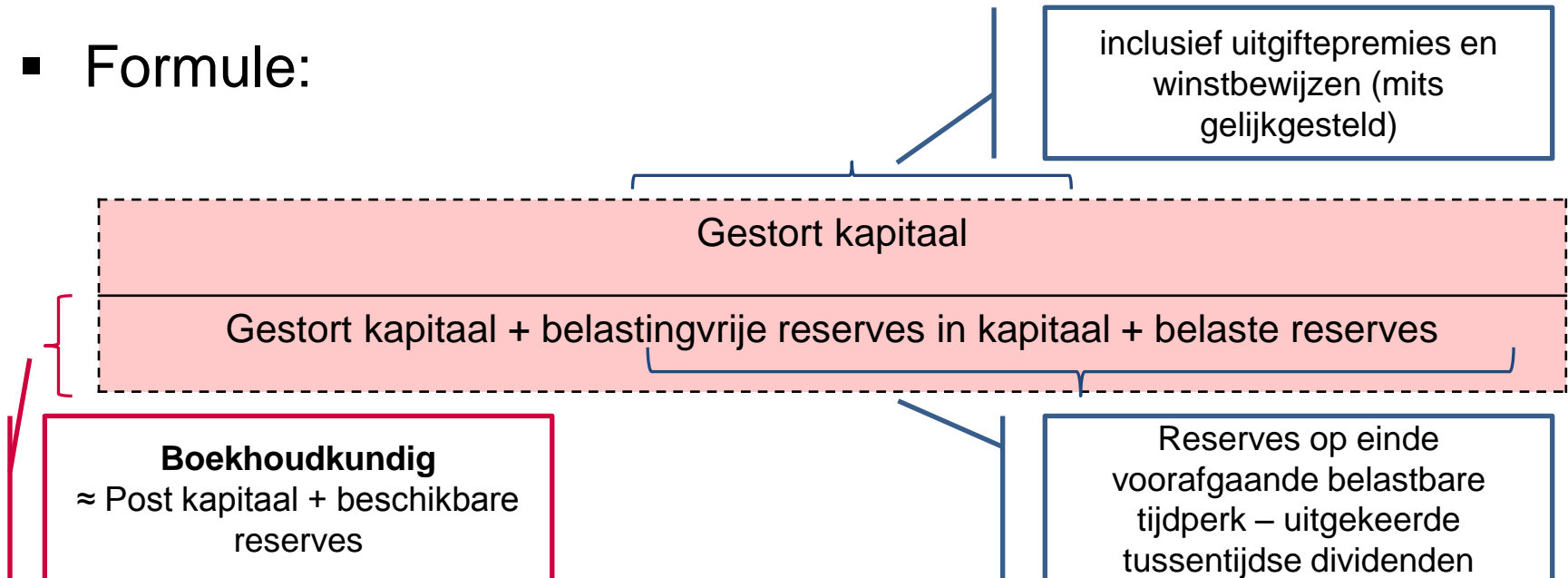
- Verhoudingsgewijze fiscale aanrekening kapitaalvermindering op fiscaal gestort kapitaal en reserves



- Betaling als dividend ten belope van de aanrekening op de reserves
- Formule voor aanrekening behoudens indien vrijwillige aanrekening die leidt tot een dividend dat minstens even hoog is

Mechanics (1/4)

- Formule:



- Bij berekening pro rata worden bepaalde reserves buiten beschouwing gelaten
 - In essentie reserves die “princi pieel” niet voor uitkering vatbaar zijn (e.g. wettelijke reserve, herwaarderingsmeerwaarden)
 - Maar ook (bijzondere) liquidatiereserve

Mechanics (2/4)

- Volgorde aanrekening op reserves:
 1. In kapitaal geïncorporeerde belaste reserves
 2. Niet in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves
 3. In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves
- Fiscaal regime van het aandeel dat op de reserves wordt aangerekend
 - Venb indien aanrekening op vrijgestelde reserves (onaantastbaarheidsvoorwaarde niet langer voldaan)
 - RV (tenzij vrijstelling)
- Afwijkend regime: “Vastklikreserves”
 - Eerst toepassing artikel 537 WIB, dan pas nieuwe regeling

Mechanics (3/4)

- Voorbeeld (gebaseerd op MvT)

Activa		Passiva	
Materiële vaste activa	2.000	Kapitaal (= <i>fiscaal gestort</i> <i>kapitaal</i>)	1.400
		Beschikbare reserves	800
Liquide middelen	1.000	Wettelijke reserve	140
		Vreemd vermogen	660
Totaal	3.000	Totaal	3.000

Mechanics (4/4)

- 1/1/2018: AV beslist tot terugbetaling van kapitaal van 400
- Boekhoudkundig: maatschappelijk kapitaal daalt van 1.400 naar 1.000
- Fiscaal:

$$\text{- Pro rata: } \frac{\text{Fiscaal gestort kapitaal (K)}}{\text{(K + beschikbare reserves)}} = \frac{1.400}{(1400 + 800)} = 63,6\%$$

$$\text{- Proportie gestort kapitaal: } 400 \times 63,6\% = 255$$

$$\text{- Proportie belaste reserves: } 400 \times 36,4\% = 145$$

Belastbaar dividend

Some thoughts

- Nieuwe discrepantie boekhoudkundig eigen vermogen en fiscaal eigen vermogen
- Vrijwillige aanrekening vennootschapsrechtelijk altijd mogelijk?
- Impact van de nieuwe regeling op aandeelhouders-vennootschappen
 - DBI-aftrek indien voorwaarden vervuld (100%)
 - In principe verrekening RV voor Belgische vennootschappen maar quid voor buitenlandse?
 - [Fairness tax]
 - Risico van dubbele belasting?

Factsheet

Wat?

Terugbetalingen van kapitaal worden geacht verhoudingsgewijs voort te komen uit (i) totaalbedrag gestort kapitaal en (ii) reserves

Voor wie?

Belgische en buitenlandse vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Verrichtingen die worden beslist door de algemene vergadering vanaf 1/1/2018

Wijzigings-
bepaling?

Art. 4, 1° en 2°, 16 en art. 68 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Art. 18, eerste lid, 2° en 2°bis; art. 18, tweede tot zevende lid; art. 184, vijfde lid; art. 264, eerste lid, 3°, c; art. 264 tweede en derde lid WIB 92

De bepalingen met betrekking tot hybriden

What's new?



- Een reeks bepalingen werd ingevoerd in het Wetboek om gevallen van dubbele aftrek van kosten (“AA”) en gevallen van aftrek zonder opname (“A/NO”) bij de ontvanger tegen te gaan
- Deze bepalingen voeren bepalingen in inzake (i) aftrekbepierking en (ii) opname in de belastbare basis
- Oorsprong: BEPS actie 2: neutraliseren van de effecten van hybride *mismatches* – eindverslag 2015
- In geval van A/NO, moet in principe de Staat waar de betaling geschiedt, de aftrek weigeren; in principe subsidiaire opname in de Staat van de ontvanger
- Richtlijn ATAD I – artikel 9 en Richtlijn ATAD II van 29 mei 2017 – vult aan en wijzigt aanzienlijk ATAD I inzake hybride mismatches

Mechanics (1/5)



- Drie nieuwe begrippen gedefinieerd in art. 2 WIB:
hybridemismatch, hybride-entiteit, hybrideoverdracht
 - Eerste nieuw begrip: “hybridemismatch” (art., 2, § 1, 16°)

“Een regeling die leidt tot aftrekbare kosten in hoofde van een binnenlandse vennootschap of een Belgische inrichting en van een buitenlandse onderneming of een vestiging daarvan, of in hoofde van een van deze actoren, maar zonder dat, in dit geval, met deze uitgaven inkomsten overeenstemmen die deel uitmaken van de belastbare inkomsten van de verkrijger”

Mechanics (2/5)



- Eerste nieuw begrip: “hybridemismatch” (vervolg)
Veronderstel dat er sprake is van “geassocieerde ondernemingen”, die deel uitmaken van dezelfde onderneming of “die handelen in het kader van een gestructureerde regeling”
 - Geassocieerde ondernemingen: criteria van deelneming / stemrecht (50%) of indien deel van dezelfde geconsolideerde groep inzake boekhouding of indien “de ene een invloed van betekenis uitoefent op het beheer van de andere”
 - Gestructureerde regeling: complexe definitie: in essentie, *mismatch* waarvan het doel of het effect beoogd door de partijen er in bestaat om een AA of een A/NO te bekomen

Mechanics (3/5)



- Tweede begrip: “hybride-entiteit” (art., 2, § 1, 17°)

“Elke entiteit of regeling die krachtens de wetgeving van een rechtsgebied als een belastbare entiteit wordt beschouwd en waarvan de inkomsten of de uitgaven krachtens de wetgeving van een ander rechtsgebied als de inkomsten of de uitgaven van een of meer andere personen worden beschouwd”

- Derde begrip: “hybrideoverdracht” (art., 2, § 1, 18°)

“Elke regeling voor het overdragen van een financieel instrument waarbij de onderliggende opbrengst van het overgedragen financieel instrument voor belastingdoeleinden wordt behandeld alsof deze tegelijkertijd is verkregen door meer dan een van de partijen bij die regeling”

Mechanics (4/5)



- De regels inzake niet-afrekbaarheid samengevat (prioritair in de ATAD-mechaniek)
 - 198, § 1, 10/1: regelt, in essentie, de dubbele aftrekken
 - 198, § 1, 10/2: regelt zes vormen van mismatches die resulteren in aftrekken zonder overeenkomstige opname, door, onder andere de verschillende kwalificaties van bepaalde instrumenten
 - 198, § 1, 10/3: regelt “geïmporteerde” hybriden
 - 198, § 1, 10/4: regelt het geval waarin een binnenlandse vennootschap die eveneens als binnenlandse vennootschap wordt beschouwd in een ander land en die de kosten kan aftrekken in dat andere land

Mechanics (5/5)



- De regels inzake de opname
 - Een regel die de verdragsrechtelijke uitzonderingen toegestaan door België beperkt – art. 185, § 1, lid 2 WIB
 - Een regel die in principe fiscaal transparante Belgische vennootschappen niet-transparant maakt – art. 185, § 1, lid 3 WIB
 - Regels die toelaten om inkomsten die aanleiding hebben gegeven tot een aftrek bij de buitenlandse tussenpersoon op te nemen in de belastbare basis in België – art. 185, § 2/1 WIB
- Een regel die het forfaitair gedeelte buitenlandse belasting “FBB” beperkt – art. 292, al. 3 WIB

Some thoughts



- Veel ruimer toepassingsgebied dan hybride financiële instrumenten
- Begrippen grotendeels afkomstig uit buitenlandse rechtstelsels
- Zeer summiere voorbereidende werken
- Om te begrijpen wat wordt bedoeld, moet worden gekeken in de overwegingen bij ATAD II en in het rapport BEPS van 2015
- Waarschijnlijk onverwachte effecten – voorzichtigheid

Factsheet

Wat?

Niet-aftrek van kosten N/O in de belastbare basis van de ontvanger of AA – Opname in de Belgische belastbare basis van inkomsten die in het buitenland zijn afgetrokken

Voor wie?

Alle vennootschappen – Sommige regels beperkt tot geassocieerde ondernemingen behalve als “gestructureerde regeling”

Vanaf wanneer?

Aanslagjaar 2020 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2019

Wijzigingsbepaling?

Art. 3, 18, 39, 73 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

Art. 2, § 1, 16° tot 18°, art. 198, § 1, 10/1 tot 10/4, art. 185, § 1, al. 2 tot 4, art. 185, § 2/1, art. 292, al. 3 WIB 92

Grensoverschrijdende overdracht activa en vaste inrichting

What's new?

- Exit-tax: belasting bij overdracht Belgische activa aan vaste inrichting in verdragsland (ATAD)
- Vermijden dubbele belasting door fiscale step-up bij overdracht buitenlandse activa naar België (ATAD)
- Verliezen buitenlandse vaste inrichting niet meer aftrekbaar (behoudens definitieve verliezen binnen EER) (compenserende maatregel)
- Aanpassing definitie personele Belgische inrichting (BEPS)

Mechanics (1/5)



- Exit tax: overdracht Belgische activa aan vaste inrichting in verdragsland
 - Tot eind 2018: geen belasting bij overdracht
 - Bij latere effectieve verwezenlijking: realisatie met toerekening van meerwaarde/minderwaarde tussen hoofdhuis en vaste inrichting (zie nrs. 30-32 ontwerp-circulaire toerekening winst aan VI)
 - Vanaf 2019: wel belasting bij overdracht
 - Winst omvat eveneens positief verschil tussen marktwaarde en fiscale waarde bij overdracht (art. 185/1 van het WIB)
 - Belast aan nominaal tarief, met mogelijkheid tot spreiding belasting (art. 413/1 van het WIB)

Mechanics (2/5)



- Overdracht van buitenlandse activa naar België
 - Tot eind 2018: wat is de fiscale waarde van binnenkomende activa
 - Boekwaarde of werkelijke waarde?
 - Risico dubbele belasting: belasting in Staat van vertrek en in België
 - Vanaf 2019: de fiscale waarde is de werkelijke waarde
 - Exit-Staat legt waarde vast bij exit en neemt niet-gerealiseerde meerwaarden op in de belastbare grondslag
 - Uitzondering: de waarde vastgelegd door exit-Staat is hoger dan werkelijke waarde
 - Exit-Staat moet informatie uitwisselen
 - Anders: aanschaffingswaarde minus aftrekken aanvaard door WIB (tenzij tegenbewijs)

Mechanics (3/5)



- **Aftrek buitenlandse verliezen**
 - Tot eind 2019: buitenlandse verliezen geleden in verdragsland zijn in België aftrekbaar voor zover
 - Niet afgetrokken van buitenlandse winst
 - Met recapture als buitenlandse verliezen alsnog in buitenland worden gebruikt, en in België reeds in mindering kwamen

Mechanics (4/5)



■ Aftrek buitenlandse verliezen

- Vanaf 2020: buitenlandse verliezen geleden in verdragsland zijn in België niet aftrekbaar
 - Zelfs als verliezen in buitenland niet zijn gebruikt
 - Uitzondering: definitieve beroepsverliezen in EER
 - Activiteit in buitenland is definitief stopgezet of er zijn geen activa meer, en verliezen in buitenland zijn niet gebruikt
 - Recapture bij heropstart buitenlandse activiteit binnen drie jaar
 - Oude recapture blijft bestaan bij vóór 1 januari 2020 in België gebruikte buitenlandse verliezen

Mechanics (5/5)



- **Aanpassing definitie personele Belgische inrichting**
 - Tot 2019: personele Belgische inrichting bij
 - Aanwezigheid van een Belgische vertegenwoordiger, zelfs als vertegenwoordiger geen machtiging bezit om overeenkomsten te sluiten
 - Uitzondering: vertegenwoordiger is een onafhankelijke tussenhandelaar
 - Vanaf 2020: beperkte aanpassing, in lijn met nieuw OESO-Modelverdrag
 - Negatieve definitie van onafhankelijke tussenhandelaar
 - Niet onafhankelijk als de persoon uitsluitend of bijna uitsluitend optreedt voor onderneming waarmee hij nauw verbonden is
 - Niet exclusief (onweerlegbaar) vermoeden van nauwe verbondenheid: 50% belang

Factsheet – exit tax

Wat?

Belasting bij overdracht actief door Belgische vennootschap naar buitenlandse vaste inrichting in verdragsland

Voor wie?

Alle Belgische vennootschappen

Vanaf wanneer?

Vanaf 1/1/2019 voor overdrachten die plaatsvinden vanaf 1/1/2019

Wijzigingsbepaling?

Artikelen 19 en 76 van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde bepaling?

Artikelen 185/1 en 413/1 van het WIB 92

Factsheet – overdracht activa naar België

Wat?

Vermijden dubbele belasting door het in rekening nemen van werkelijke waarde bij overdracht actief naar België

Voor wie?

Belgische vennootschappen en Belgische vaste inrichtingen

Vanaf
wanneer?

Vanaf 1/1/2019 voor overdrachten die plaatsvinden vanaf 1/1/2019

Wijzigings-
bepaling?

Artikelen 17, 2° tot 5° en 61, 2°
van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 184ter, §2 en 229, §5 van het WIB 92

Factsheet – aftrek buitenlandse verliezen

Wat?

Geen aftrek buitenlandse verliezen, tenzij definitieve beroepsverliezen binnen EER

Voor wie?

Belgische vennootschappen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020

Wijzigings-
bepaling?

Artikelen 18, 3° van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 185, §3 van het WIB 92

Factsheet – personele Belgische inrichting

Wat?

Verduidelijking begrip personele Belgische inrichting – negatieve definitie van onafhankelijke tussenpersoon

Voor wie?

Belgische inrichtingen

Vanaf
wanneer?

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1/1/2020

Wijzigings-
bepaling?

Artikel 61, 1° van de wet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Artikel 229, § 2 van het WIB 92

Some thoughts (1/2)

- Exit tax
 - Verstrenging, ingegeven door ATAD
 - Uitzonderingen in ATAD niet overgenomen (bv. tijdelijke overdracht in kader zekerheidsstelling of liquiditeitsbeheer)
 - Wat als er een verlies is bij overdracht?
- Step-up bij overdracht activa naar België
 - Wegwerken van bron van discussie in vorig regime, met vermijding dubbele belasting, ingegeven door ATAD
 - Verschil tussen fiscale en boekhoudkundige cijfers

Some thoughts (2/2)

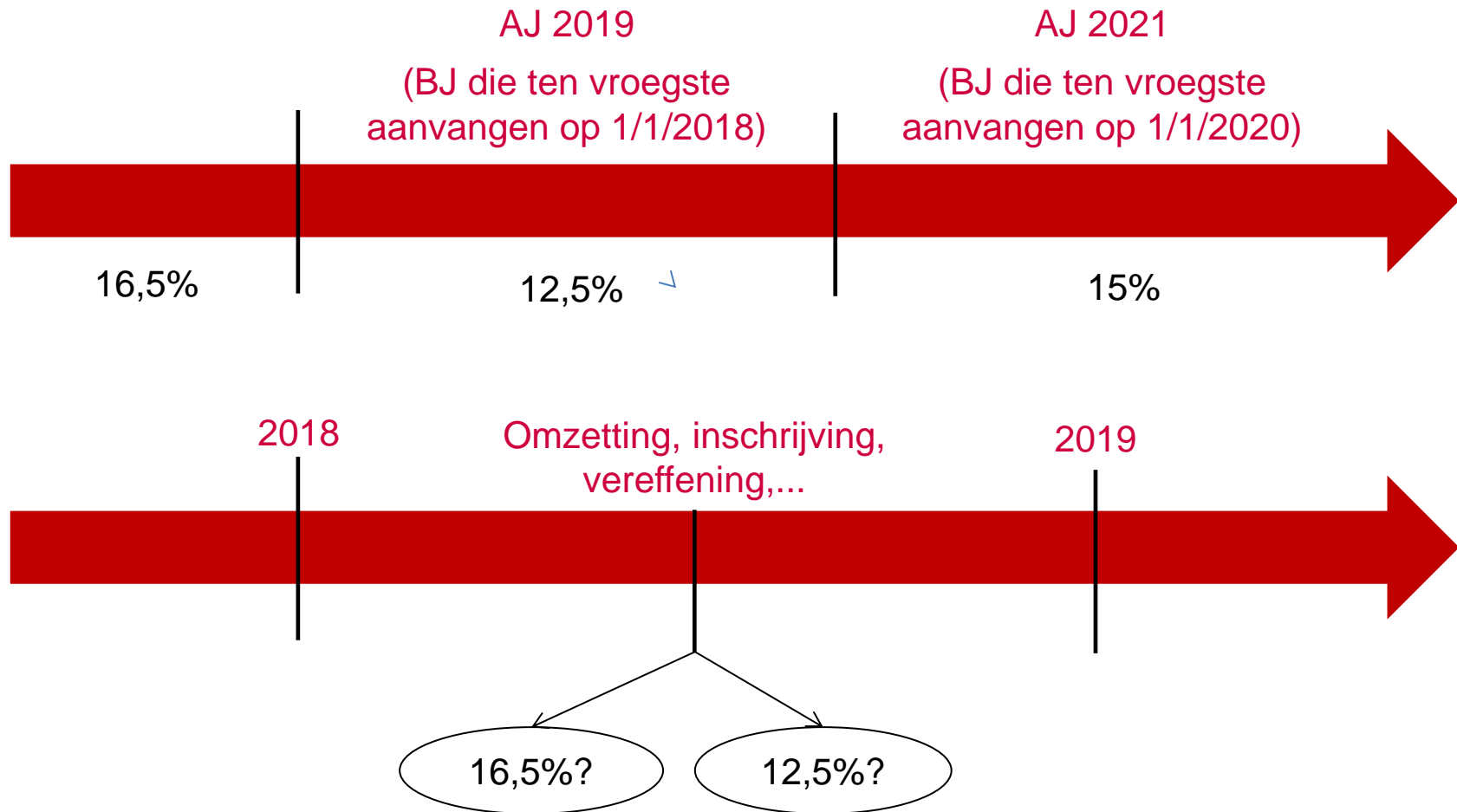
- Gebruik verliezen
 - Verstrenging, als compenserende maatregel
 - Fundamentele shift
 - Interessanter met buitenlandse dochtervennootschap?
- Verduidelijking/aanpassing van personele Belgische inrichting
 - Samenspel met dubbelbelastingverdragen – Multilateral instrument

Enkele implicaties van de hervorming op de vastgoedsector

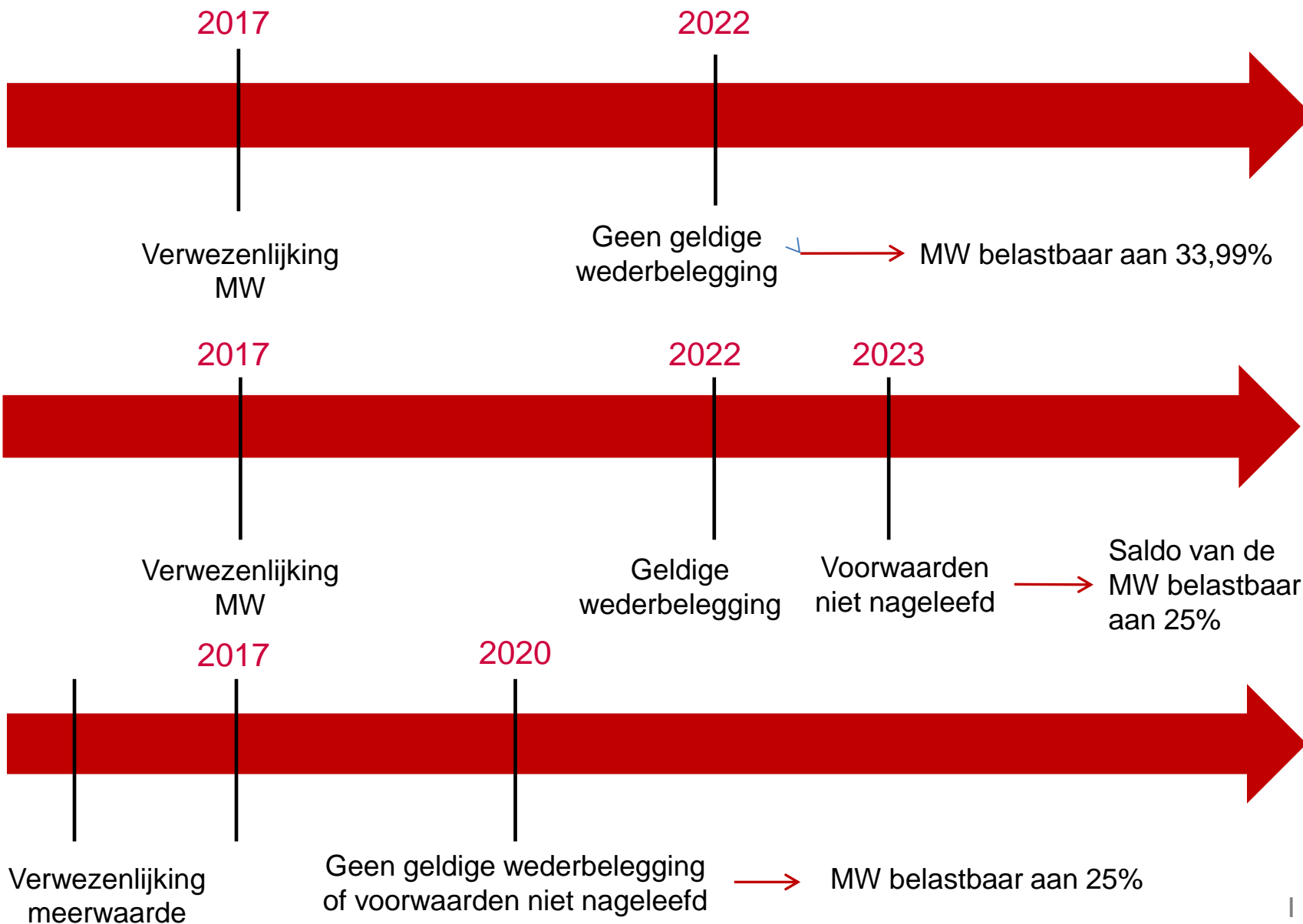
Tarieven – share deals

- In principe geen registratierechten of BTW en geen belasting van de latente meerwaarden op het onroerend goed
- Maar, kost fiscale korting
 - target behoudt een latente meerwaarde en wordt minder afgeschreven (het af te schrijven bedrag = de historische waarde en niet de marktwaarde)
 - in het algemeen: 17% ($\frac{1}{2}$ Ven.B.)
- Vanaf nu, kost fiscale korting: 12,5%?






Tarieven – exit tax



Tarieven – wederbelegging



Interestaftrek

	Netto-interestlast (ATAD)	Onderkapitalisatie (5:1)
Vastgoedvennootschap		<ul style="list-style-type: none"> - Intragroepsleningen afgesloten voor 17 juni 2016 - Leningen van een fiscaal paradijs
GVBF	 want AIF	
GVV	 Interestoverschot vormt niet-aftrekbare uitgave!	
Vastgoedcertificaten	 maar ...  Voorontwerp van wet	

Vorzieningen, korf en consolidatie

- Alleen voorzieningen “die voortvloeien uit wettelijke of reglementaire verplichtingen” kunnen fiscaalrechtelijk worden afgetrokken
 - Voorzieningen voor grote herstellingen en groot onderhoud: Nee
 - Voorzieningen voor milieuverplichtingen (bodemsanering, asbestverwijdering,...)?
- Korf
 - Impact voor vennootschappen met cyclisch resultaat
 - Oplossing? Activering van kosten, intragroepsoverdracht,...
 - Impact in geval van omzetting in / inschrijving als GVV en GVBF
- Fiscale consolidatie
 - Niet van toepassing in geval van Joint Venture voor ontwikkeling van vastgoedprojecten

De winstpremie

What's new?



- Deelname in winst herbekeken: de “winstpremie”
 - versoepeling regels omtrent de toekenning van winstpremies
 - aanpassing fiscale behandeling in hoofde van werknemers

- Pro memorie:
 - winstpremie = toekenning van deel van de winst van de vennootschap-werkgever in de vorm van een som geld zonder dat stemrecht wordt verleend
 - één van de drie “*werknemersparticipaties in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen*”
 - deelname in kapitaal / investeringsspaarplan: minder succes
 - niet te verwarren met
 - “klassieke” loonbonus (max. 3.313 euro) (AJ 2019) – “*resultaatsgebonden niet-recurrente voordelen*”

Mechanics (1/2)

- Fiscale behandeling
 - werkgever
 - niet fiscaal aftrekbaar (want uitkering winst)
 - geen patronale sociale bijdragen
 - werknemer
 - “solidariteitsbijdrage” 13,07%
 - bijzonder bevrijdend belastingtarief 7% (ingehouden door werkgever – zoals RV)

- Vb.: WG betaalt **100** bruto
 - normaal belastingregime: nettoloon WN = **32**
 - winstpremie: nettoloon WN = **62**

Mechanics (2/2)

- Formaliteiten en voorwaarden
 - versoepeling procedure: twee vormen
 - identieke winstpremie:
 - = gelijk bedrag of gelijk percentage van loon voor *alle* werknemers
 - besluit AV
 - gecategoriseerde winstpremie:
 - = voor *alle* werknemers, maar verschillend bedrag afhankelijk van objectieve criteria (anciënniteit, graad, functie, weddeschaal, opleidingsniveau,...)
 - specifiek bedrijfsCAO of toetredingsakte
 - max. 30% totale brutoloonmassa
 - niet voor bedrijfsleiders
 - belasting WN zoals systeem van RV
 - niet te vermelden in aangifte
 - zal worden vermeld op berekeningsnota gevoegd bij aanslagbiljet

Some thoughts

- Niet enkel winst van lopende boekjaar (?)
- Na de trend van fiscaal voordelige voordelen in *natura*, nu de trend van fiscaal voordelig loon in *cash*
 - Cfr. ecovergoeding / *cash for car* (afgeschoten door RvS)
- “*ceci n’est pas un salaire*” (sociaal recht)

Factsheet

Wat?

(Para)fiscaal voordelige toekenning van loon als winstdeelname

Voor wie?

Elke vennootschap-werkgever
Begunstigde: alle werknemers – niet voor bedrijfsleiders

Vanaf
wanneer?

1/1/2018
Winst boekjaren afgesloten vanaf 30 september 2017

Wijzigings-
bepaling?

Artt. 42-43, 45-54, en 69-78, van de programmawet van 25 december 2017

Gewijzigde
bepaling?

Wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipaties
WIGB (Titel VII – Artt. 112-118)
Artt. 38, §1, 15°; 198, §1, 12°; en 304*bis* WIB 92

Conclusies

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Bedankt voor uw aandacht

Brussels • London - www.liedekerke.com



Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

www.liedekerke.com/seminars/taxseminar