



www.pwc.com

# *De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing:*

*door de bomen het bos nog zien*

Philippe  
Vanclooster  
(Partner)

Matthias  
Bastiaen  
(Manager)



22 januari 2013

**pwc**

## ***Agenda***

- 1 Introductie
- 2 Belangrijke wijzigingen in de wetgeving
  - Roerende voorheffing (vennootschappen)
  - Vennootschapsbelasting

## ***Introductie***



De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 3

## ***Introductie***

### **De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing**

- Deze presentatie heeft tot doel om een aantal belangrijke fiscale maatregelen geïntroduceerd in 2012 naar voren te brengen
  - die hoofdzakelijk gericht zijn op de wetswijzigingen mbt de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing ingevoerd in het kader van de begrotingen 2012 en 2013 van de regering Di Rupo I
- De presentatie voorziet niet in een gedetailleerde analyse van alle wetswijzigingen, maar in een overzicht van de belangrijkste aspecten van de Belgische fiscale wetgeving aan het begin van het jaar 2013

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 4

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***



De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 5

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving*** Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 6

## **Belangrijke wijzigingen in de wetgeving**

### Overzicht

- **Roerende voorheffing (vennootschappen)**
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 7

## **Roerende voorheffing: dividenden**

Stijging van de tarieven (artikel 269 WIB92): dividenden

	<b>Basistarief</b>	<b>Verlaagd tarief</b>	<b>Uitzonderingen</b>
<b>T.e.m. 31 december 2011</b>	25 % (bevrijdend in pb)	15 % (bevrijdend in pb)	• Liquidatieboni: 10 % • Inkoop eigen aandelen: 10 %
<b>Vanaf 1 januari 2012</b>	25 %	21 + 4%	Liquidatieboni: 10 % Niet langer voor inkoop eigen aandelen (21 %)
<b>Vanaf 1 januari 2013</b>	25 % (bevrijdend in pb)	-	• Liquidatieboni: 10 % • Dividenden van residentiële vastgoedBEVAKs: 15 %

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 8

## Roerende voorheffing: interest

Stijging van de tarieven (artikel 269 WIB92): interest

	Basistarief	Verhoogd tarief	Uitzonderingen
T.e.m. 31 december 2011	15 % (bevrijdend in pb)	-	• Interest op geregementeerde spaarrekening tot bepaald bedrag: 0 %
Vanaf 1 januari 2012	21 %	21% + 4% (bevrijdend in pb)	• Staatsobligaties Leterne (november / december 2011): 15 % • Interest op geregementeerde spaarrekeningen vanaf bepaald bedrag: 15 % • Interest op geregementeerde spaarrekening tot bepaald bedrag: 0 %
Vanaf 1 januari 2013	25 % (bevrijdend in pb)	-	• Staatsobligaties Leterne (november / december 2011): 15 % • Interest op geregementeerde spaarrekeningen vanaf bepaald bedrag: 15 % • Interest op geregementeerde spaarrekening tot bepaald bedrag: 0 %

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 9

## Roerende voorheffing: royalty's

Stijging van de tarieven (artikel 269 WIB92): ander roerend inkomen (royalty's)

	Basistarief	Uitzonderingen
T.e.m. 31 december 2011	15 %	-
Vanaf 1 januari 2012	15 %	-
Vanaf 1 januari 2013	25 %	• Auteursrechten en naburige rechten tot bepaald bedrag (EUR 37.500): 15 % • Auteursrechten en naburige rechten vanaf bepaald bedrag: 25 % (maar werkelijke belastingdruk afhankelijk van kwalificatie: beroepsinkomen of roerend inkomen) • Wettelijke en verplichte licenties: 15 %

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 10

## **Roerende voorheffing**

### Vrijstellingen

Huidige vrijstellingen roerende voorheffing o.b.v.:

- Interne wetgeving
- Moeder-Dochterrichtlijn
- Interest- en Royalty's Richtlijn
- Dubbelbelastingverdragen

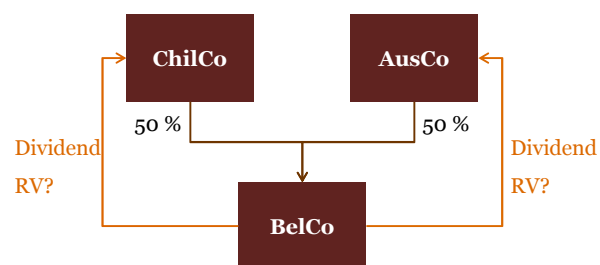
→ Blijven behouden!

## **Roerende voorheffing**

### Vrijstelling – Voorbeeld

BelCo wordt aangehouden door twee vennootschappen:

- 50 % door VN 1 gevestigd in Chili
- 50 % door VN 2 gevestigd in Australië



## ***Roerende voorheffing***

### Vrijstelling – Voorbeeld

Roerende voorheffing op dividenden uitgekeerd door de Belgische vennootschap?

- 1) Intern recht: 25 %
  - 2) Vrijstelling o.b.v. Moeder-Dochter richtlijn: neen, want geen Europese vennootschappen
  - 3) Vrijstelling o.b.v. het dubbelbelastingverdrag:
    - a) Chili: **roerende voorheffing is 0 %**
    - b) Australië: roerende voorheffing beperkt volgens verdrag tot 15 %
- Maar uitbreiding Moeder-Dochterrichtlijn in Belgisch intern recht naar verdragslanden met kwalificerende clause voor wat betreft uitwisseling van inlichtingen = **roerende voorheffing is 0 %**

## ***Roerende voorheffing***

### Conclusie

- Situatie tussen vennootschappen: geen grote wijzigingen (vooral vrijstelling o.b.v. richtlijn / verdrag)
- Aandacht voor verdragen: landen zonder verdrag + verdragen zonder kwalificerende clause uitwisseling inlichtingen (wat betreft dividenden)
- Uiteindelijk: verhoging belastingen voor particulieren
- Verhoging van RV 15 % - 25 %, opnieuw bevrijdend
- Gelijkschakeling interesten, dividenden en royalty's aan 25 %

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- **Meerwaarden op aandelen**
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Oude regel: van toepassing tot aanslagjaar 2012

- Meerwaarden op aandelen: 100 % vrijgesteld
- Kwalitatieve voorwaarden
  - “Normaal” belastingregime
  - Min. tarief van 15 % (voor niet EU-vennootschappen)
- Geen minimale houdperiode van de deelneming
- Niet vereist dat aandelen in volle eigendom worden aangehouden
- Minderwaarden op aandelen: in principe niet fiscaal aftrekbaar



## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Nieuwe specifieke regel

- **Belasting** van 33,99 % op meerwaarden gerealiseerd op aandelen aangehouden in een **handelsportefeuille**
- **Aftrekbaarheid** van minderwaarden en waardeverminderingen op deze aandelen
- Is alleen van toepassing voor:
  - de kredietinstellingen
  - de beleggingsondernemingen
  - de beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Nieuwe specifieke regel

- Het begrip « **effecten die behoren tot de handelsportefeuille** » : effecten verworven met de bedoeling ze bij derden te plaatsen of ze door te verkopen, om redenen van hun rendement op korte termijn (max. zes maanden) en voor effecten op vaste termijn, korter dan de resterende looptijd van de betrokken effecten
  - » Het gaat dus over de “voorraad”
- **Interne overdracht** van aandelen of rechten van deelneming (van de handelsportefeuille naar de beleggingsportefeuille of naar de financiële activa of vice versa) worden voor fiscale doeleinden **beschouwd als een vervreemding**

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Nieuwe specifieke regel

- **Inwerkingtreding:**
  - Vanaf aanslagjaar 2013
  - Meerwaarden, waardeverminderingen en minderwaarden gerealiseerd vanaf 28 november 2011
  - Op minderwaarden en waardeverminderingen die in de boekhouding zijn opgenomen vanaf 28 november 2011
  - En voor verrichtingen of overbrengingen die plaatsvinden vanaf 28 november 2011
    - Tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012
  - Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Nieuwe algemene regel (1)

- Invoering van een **minimale houdperiode van de deelneming van een jaar in volle eigendom**
- Bij realisatie meerwaarde binnen het jaar:
  - ➔ meerwaarde belast aan een afzonderlijk tarief van 25 % + 3 % crisisbelasting (artikel 463bis WIB) = 25,75 % (+ toeslag mogelijk in geval van ontoereikende voorafbetalingen)
  - ➔ Mogelijkheid blijft bestaan om meerwaarde af te zetten tegen verliezen, notionele interestaftrek enz.
- Minderwaarden: blijven in principe niet aftrekbaar

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192 WIB)***

### Nieuwe algemene regel (1)

- Voor bepaalde fiscaal neutrale transacties, wordt de houdperiode van een jaar geacht niet onderbroken te zijn (Wet 13 december 2012)
  - Bv.: Inbreng van een bedrijfstak
  - Bv.: Fusie
- **Inwerkingtreding:**
  - Meerwaarden gerealiseerd vanaf 28 november 2011 tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op 6 april 2012
  - Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking

## ***Meerwaarden op aandelen (artikel 192, §1 en 217, 3° WIB)***

### Nieuwe algemene regel (2)

- Invoering van een **minimale belasting** op de meerwaarde van vrijgestelde aandelen
  - ➔ meerwaarde belast aan een afzonderlijke tarief van 0,4 % + 3 % crisisbelasting (artikel 463bis WIB) = 0,412 %
- Enkel van toepassing op grote ondernemingen (art. 15 W. Venn.) – niet op KMO's
- Geen aftrek van verliezen, NID en andere aftrekken = meerwaarde is min. belastbare basis
- **Inwerkingtreding:**
  - Vanaf aanslagjaar 2014
  - Elke wijziging die vanaf 21 november 2012 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking

## **Meerwaarde op aandelen**

Nieuwe algemene regel: overzicht

	<b>Verkoop van “slechte” aandelen</b>	<b>Verkoop van “goede” aandelen</b>
<b>Wat</b>	Meerwaarde op aandelen in vennootschappen gevestigd in belastingparadijzen + vennootschappen die niet voldoen aan artikel 203 WIB	Meerwaarde op aandelen in vennootschappen die voldoen aan de voorwaarden voor DBI-af trek (artikel 202, § 1 en 203 WIB)
<b>Houdperio de &lt; 1 jaar</b>	33,99 %	25,75 % (25 % + 3 % crisisbelasting) (gebruik van fiscale aftrekken mogelijk)
<b>Houdperio de &gt; 1 jaar</b>	33,99 %	0,412 % (0,4 % + 3 % crisisbelasting) indien geen KMO (minimaal belastbare basis)

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 23

## **Meerwaarde op aandelen**

Nieuwe algemene regel: voorbeeld (1)

Vennootschap A:

- Fiscale winst: 500 (inclusief gerealiseerde meerwaarde van 150)
- Gerealiseerde meerwaarde op “goede” aandelen die minder dan 1 jaar werden aangehouden: 150
  - Gerealiseerde meerwaarde van 150 wordt belast aan 25,75 %
  - Overige 350 wordt belast aan 33,99 %

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 24

## ***Meerwaarde op aandelen***

### Nieuwe algemene regel: voorbeeld (2)

Vennootschap A:

- Fiscale winst: 500 (inclusief gerealiseerde meerwaarde van 150)
- Gerealiseerde meerwaarde op “goede” aandelen die minder dan 1 jaar werden aangehouden: 150
- Overgedragen verlies: 200
- Overgedragen notionele interestaftrek: 200
  - Het overgedragen verlies en de overgedragen notionele interestaftrek (400) worden eerst aangerekend op de ‘gewone winst’ van 350 en daarna op de gerealiseerde meerwaarde ten belope van 50
  - 100 (150 – 50) wordt belast aan 25,75 %

## ***Meerwaarde op aandelen***

### Nieuwe algemene regel: voorbeeld (3)

Vennootschap A (geen KMO):

- Fiscale winst: 500 (inclusief gerealiseerde meerwaarde van 150)
- Gerealiseerde meerwaarde op “goede” aandelen die meer dan 1 jaar werden aangehouden: 150
- Overgedragen verlies: 200
- Overgedragen notionele interestaftrek: 200
  - Het overgedragen verlies en de overgedragen notionele interestaftrek (400) worden aangerekend op de ‘gewone winst’ van 350
  - 150 wordt belast aan 0,412 %

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- **Kosten met betrekking tot bedrijfswagens**
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 27

## ***Kosten met betrekking tot bedrijfswagens***

### Nieuwe verworpen uitgave (artikel 198, 9° WIB)

- **Nieuwe verworpen uitgave:** 17 % van het « nieuwe » voordeel in natura voor de genietter (VVAA):
  - 6/7 van de cataloguswaarde
  - × % CO<sub>2</sub>-uitstoot van het voertuig
  - × type van de brandstof
- **“Slechte” verworpen uitgaven :** het verlies van het boekjaar, de overgedragen fiscale verliezen, de NID, de investeringsaftrek, enz., kunnen niet worden afgetrokken van de slechte verworpen uitgaven
  - minimum belastbare basis
- **Inwerkingtreding:**
  - VVAA toegekend vanaf 1 januari 2012

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 28

## Kosten met betrekking tot bedrijfswagens

### Voorbeeld

<b>BMW 320D – Operationele Lease (CO2 109gr/km)</b>	<b>T.e.m. 31 december 2011 (20 %)</b>	<b>Vanaf 1 januari 2012 (20 %)</b>
Afschrijving – EUR 300	60	60
Interest – EUR 120	N/A	N/A
Andere – EUR 180	36	36
Benzine – EUR 100	25	25
<b>Totale kost (excl. bel.) – EUR 700</b>	<b>121</b>	<b>121</b>
VVAA (70 %)	VVAA 120 x 70 % x 20 % = <16,80>	VVAA 166 x 70 % x 20 % = <23,24>
VVAA (30 %)	VVAA 120 x 30 % x 25 % = <9>	VVAA 166 x 30 % x 25 % = <12,45>
<b>Nieuwe verworpen uitgaven (17 %)</b>		<b>28,22</b>
<b>Verschuldigde belasting (33,99%)</b>	<b>32,35</b> (95,2 x 33,99%)	<b>38,59</b> (113,53 x 33,99%)
<b>Totale kost incl. bel.</b>	<b>732,35</b>	<b>738,59</b>

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 29

## Kosten met betrekking tot bedrijfswagens

### Nieuwe verworpen uitgave (artikel 198, 9° WIB)

#### Vroegere discussie: kosteloos of niet

- Artikel 198, 9° WIB: “voor het persoonlijk gebruik van een **kosteloos** ter beschikking gesteld voertuig”
- Indien eigen (vb. zeer kleine) bijdrage door werknemer: het gebruik is niet kosteloos
  - ➔ Artikel 198, 9° WIB is niet van toepassing
- Belastingadministratie: de eigen bijdrage is enkel aftrekbaar van het VVAA voor de berekening van de nieuwe verworpen uitgave

#### Aanpassing van artikel 198, 9° (Wet 13/12/2012):

- ‘Kosteloos’ is geschrapt
- Van toepassing op de VVAA toegekend vanaf 1 januari 2012
- **Discussie gesloten?**

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 30

## ***Kosten met betrekking tot bedrijfswagens***

Nieuwe verworpen uitgave (artikel 198, 9° WIB)

### **Stel:**

- Vennootschap A sluit af op 30 juni 2012
- Werknemers betalen EUR 5 per maand voor het persoonlijk gebruik van een bedrijfsvoertuig
  - Geen verworpen uitgave op moment van indienen aangifte AJ 2012?
  - Kan de fiscus de aangifte wijzigen?

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- **Onderkapitalisatie**
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere



## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### a. Principe

	Oude regel	Nieuwe regel (1 juli 2012)
<b>Schulden</b>	Alle leningen ontvangen van vennootschappen gevestigd in belastingparadijzen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alle leningen ontvangen van vennootschappen gevestigd in belastingparadijzen;</li> <li>• <b>Alle intragroepsschulden</b></li> </ul>
<b>Eigen vermogen</b>	De som van de belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van het belastbaar tijdperk	De som van de belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van het belastbaar tijdperk
<b>Ratio schulden / eigen vermogen</b>	7:1	<b>5:1</b>
<b>Uitgesloten schulden</b>	Obligaties, effecten andere dan openbare effecten	Obligaties, effecten andere dan openbare effecten, en leningen verleend door <b>kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen</b>

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 33

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### a. Principe

	Oude regel	Nieuwe regel (1 juli 2012)
<b>Uitgesloten entiteiten</b>	Geen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Leasing- en factoringmaatschappijen</b>, in de mate dat de ontleende kapitalen effectief dienen voor leasing- en factoringactiviteiten</li> <li>• Vennootschappen actief in de publiek-private samenwerking</li> </ul>
<b>Antimisbruik-maatregelen</b>	Neen	<p>Ja: Een "derde partij" (kan ook groepsvennootschap zijn) wordt beschouwd als de werkelijke verkrijger van de interesten indien:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• de derde de lening heeft gewaarborgd; of</li> <li>• de derde aan de schuldeiser de nodige middelen heeft verschaft met het oog op de financiering van de lening en geheel of gedeeltelijk de risico's draagt;</li> <li>• En voor zover de waarborg of de financiering als hoofddoel belastingontwijking heeft</li> </ul>

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 34

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### b. Voorbeeld (1)

#### Oude regel

BelCo	
Actief	EV
8.000	800
	EU bankschuld
Liquiditeiten	1.000
2.000	Intragroepsschulden (geen belastingparadijs)
	2.200
	Intragroepsschulden (belastingparadijs)
	6.000

EV = 800  
 Slechte schulden = 6.000  
 Totale schulden = 9.200  
 $EV/S = 800 \times 7 = 5.600 \text{ max}$   
 ⇒ Interest op 400 is niet aftrekbaar

#### Nieuwe regel

BelCo	
Actief	EV
8.000	800
	EU bankschuld
Liquiditeiten	1.000
2.000	Intragroepsschulden
	8.200

EV = 800  
 Intragroepsschulden = 8.200  
 Totale schulden = 9.200  
 $EV/S = 800 \times 5 = 4.000 \text{ max}$   
 ⇒ Interest op 1.000 is aftrekbaar  
 ⇒ Interest op 4.000 van 8.200 is aftrekbaar  
 ⇒ Interest op 4.200 is niet aftrekbaar

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
 PwC

Januari 2013  
 Slide 35

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### b. Voorbeeld (2)

#### Voor kapitalisatie

BelCo	
Actief	EV
1.200	100
	Intragroepsschulden
	1.100

EV = 100  
 Intragroepsschulden = 1.100  
 $EV/S = 100 \times 5 = 500 \text{ max}$   
 ⇒ Interest op 600 is niet aftrekbaar

#### Na kapitalisatie

BelCo	
Actief	EV
1.200	200
	Intragroepsschulden
	1.000

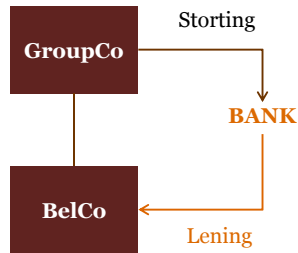
EV = 200  
 Intragroepsschulden = 1.000  
 $EV/S = 200 \times 5 = 1.000 \text{ max}$   
 ⇒ Interest op 1.000 is aftrekbaar?  
 ⇒ Opgelet: de thin-cap wordt berekend op dagbasis

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
 PwC

Januari 2013  
 Slide 36

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

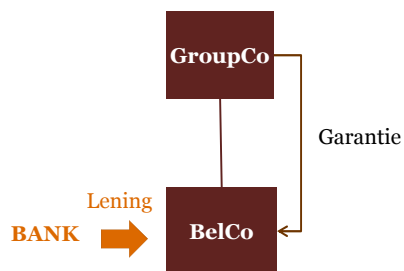
### c. Antimisbruikmaatregelen



- BelCo ontvangt een lening van een externe bank
  - GroupCo voorziet middelen voor de lening aan de bank
  - GroupCo draagt alle of een deel van de risico's (bedrag en rentevoet van de twee leningen zijn vrijwel identiek)
- = Tussenkost van een externe bank om onderkapitalisatie te voorkomen
- ⇒ Belastingontwijking als hoofddoel → de antimisbruikmaatregel kan van toepassing zijn

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### c. Antimisbruikmaatregelen



- BelCo ontvangt een lening van een externe bank
  - GroupCo waarborgt de lening
  - BelCo betaalt een commissie voor de garantie aan GroupCo
- = Door de garantie: verlaging van de rentelasten op niveau van BelCo en op niveau van de groep
- ⇒ Economische reden voor de garantie (de beste voorwaarden) dus geen belastingontwijking als hoofddoel?

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### d. Uitzonderingen voor de financieringscentra

<b>Wie</b>	<b>Financieringscentra</b> binnen een groep ( <i>cash pool</i> )
<b>Wat</b>	De netting van <b>alle interestbetalingen aan de groepsondernemingen met alle interest die wordt ontvangen</b> van deze ondernemingen, voor wat betreft interesten betaald / ontvangen <b>in het kader van een raamovereenkomst voor gecentraliseerd thesauriebeheer</b>
<b>Uitzonderingen</b>	<b>De ontvangen interesten</b> van bepaalde groepsondernemingen zijn uitgesloten van het verrekeningssysteem: <ul style="list-style-type: none"><li>• Kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen</li><li>• Leasing- en factoringmaatschappijen en vennootschappen actief in de publieke-private samenwerking</li><li>• Ondernemingen gevestigd in belastingparadijzen</li></ul>

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 39

## Onderkapitalisatie (artikel 198, 11° WIB)

### d. Uitzonderingen voor de financieringscentra

<b>Bewijslast</b>	De <b>belastingplichtige</b> moet aantonen dat de betaalde / ontvangen interesten betrekking hebben op het gecentraliseerd thesauriebeheer en het gevolg zijn van de raamovereenkomst voor dit gecentraliseerd thesauriebeheer
<b>Definities</b>	Voor de toepassing van deze paragraaf wordt verstaan onder :  <b>Gecentraliseerd thesauriebeheer:</b> het beheer van dagelijkse thesaurieverrichtingen of het thesauriebeheer op korte termijn of uitzonderlijk op langere termijn om rekening te houden met specifieke omstandigheden binnen een normaal thesauriebeheer  <b>Raamovereenkomst:</b> de overeenkomst waarin de vennootschappen die deel uitmaken van een groep, duidelijkheid scheppen over het gebruikte financieringsmodel en de activiteiten binnen het gecentraliseerd thesauriebeheer

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 40

## **Belangrijke wijzigingen in de wetgeving**

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- **Notionele interestaftrek**
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 41

## **Notionele interestaftrek (NID)**

### a. Plafond voor het tarief

	<b>Aanslagjaar 2012</b>	<b>Aanslagjaar 2013</b>	<b>Aanslagjaar 2014</b>
<b>Tarief</b>	3,425 % (3,925 % voor KMO's)	3 % (3,5 % voor KMO's)	2,742 % (3,242 % voor KMO's)
<b>Maximaal tarief</b>	6,5 %	3 % (3,5 % voor KMO's)	3 % ?
<b>Plafond bij KB</b>	3,8 % (4,3 % voor KMO's)	Plafond kan niet worden aangepast bij KB	Plafond kan niet worden aangepast bij KB

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 42

## Notionele interestaftrek (NID)

Vb: Financieringsvennootschap – Effective tax rate

Return on Equity / Financial return (net)	3 %	6 %
NID tarief AJ 2012	(3,425 %)	(3,425 %)
NID tarief AJ 2013	(3 %)	(3 %)
NID tarief AJ 2014	(2,742 %)	(2,724 %)
Belastbaar rendement op EV AJ 2012	0 %	2,575 %
Belastbaar rendement op EV AJ 2013	0 %	3 %
Belastbaar rendement op EV AJ 2014	0,258 %	3,258 %
Nominaal belastingtarief (afgerond)	34 %	34 %
Effective Tax Rate AJ 2012	0,0 %	14,6 %
Effective Tax Rate AJ 2013	0,0 %	17,0 %
Effective Tax Rate AJ 2014	2,83 %	18,50 %

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 43

## Notionele interestaftrek (NID)

b. Afschaffing van de overdracht NID

	T.e.m. aanslagjaar 2012	Vanaf aanslagjaar 2013
“Nieuwe” excess NID	Overdracht NID naar max. 7 volgende aanslagjaren (FIFO als LIFO)	Geen overdracht
“Stock” aan overgedragen NID	Overdracht NID naar max. 7 volgende aanslagjaren (FIFO als LIFO)	Overdracht NID naar max. 7 volgende aanslagjaren, maar beperkingen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• aftrekbaar tot 1mEUR zonder limiet</li> <li>• rest slechts aftrekbaar tot 60 %</li> <li>• 40 % onbeperkt overdraagbaar</li> </ul>
Bewerking in aangifte	Voor de overgedragen verliezen en voor de investeringsaftrek	Na alle andere fiscale aftrekposten

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 44

## Notionele interestaftrek (NID)

### b. Afschaffing van de overdracht NID

#### Voorbeeld – in duizend EUR

Belastbaar inkomen	7.000		Oude regel		Nieuwe regel
NID van het belastbaar tijdperk	1.000	Inkomsten	7.000	Inkomsten	7.000
Overgedragen NID	5.000	NID van het belastbaar tijdperk	-1.000	NID van het belastbaar tijdperk	-1.000
Overgedragen verliezen	2.000	Overgedragen NID	-5.000		
		Overgedragen verliezen	-1.000	Overgedragen verliezen	-2.000
			0		4.000
		<b>Saldo van de overgedragen verliezen</b>	<b>1.000</b>		<b>0</b>

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 45

## Notionele interestaftrek (NID)

### b. Afschaffing van de overdracht NID

#### Voorbeeld – in duizend EUR

Belastbaar inkomen na alle andere fiscale aftrekken	Nieuwe regel
	4.000
<b>Overgedragen NID (voorraad van 5000)</b>	-1.000 (omdat er geen limiet is op het eerste miljoen EUR)
	-3.000 x 60% = -1.800
	<b>1.200</b>

Overdraagbaar

#### Voorraad aan overgedragen

NID: 5.000

-2.800

= 2.200



LIFO of FIFO?

zonder tijdsbepering

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 46

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- **Niet-inwoners**
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 47

## ***Niet-inwoners***

### 2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Wet 13 december 2012

- **Beginsel van belastingheffing van de bronstaat op internationaal niveau**
- **Introductie van een “catch-all clause”** (art. 228, § 3 WIB) :
- (i) inkomsten waarop België het recht heeft om belasting te heffen op grond van een verdrag
  - Bv.: Verlenen van technische bijstand of van technische diensten in België
  - Landen (8): Argentinië, Brazilië, Ghana, India, Marokko, Roemenië, Rwanda en Tunesië
- (ii) wanneer er geen verdrag is, de inkomsten die niet daadwerkelijk worden belast in de woonstaat van de belastingplichtige (voorwaarden: « belastbare » inkomsten in geval de niet-inwoner een Belgisch inwoner zou zijn en de inkomsten slechts belastbaar zijn wanneer zij ten laste zijn van een Belgisch ingezetene)

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 48



## ***Niet-inwoners***

2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Wet 13 december 2012

- **Bewijs van belasting in de woonstaat moet verstrekt worden door de niet-inwoner**
- **Bedrijfsvoorheffing** (art. 87, 5° KB/WIB):
  - 33 % op het bedrag van inkomsten na aftrek van een forfaitair bedrag voor kosten (50 % van het brutobedrag van de inkomsten)
  - 16,5 % van het brutobedrag van de inkomsten
  - Wordt ingehouden door de schuldenaar van deze inkomsten
  - Geen globalisatie, maar niet-inwoner kan wel opteren voor globalisatie

## ***Niet-inwoners***

2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Wet 13 december 2012

- Bv.: Inkomen bedraagt 1.000, kostenforfait van 50 %
  - Netto belastbaar inkomen: 500
  - Bronheffing: 33 % of 165
  - Effectieve belastingdruk: 16,5 %
- Welke inkomsten in scope? Modaliteiten van de bedrijfsvoorheffing?
  - Nog te bepalen via aanpassing KB + via “bericht aan de schuldenaars”

## ***Niet-inwoners***

### 2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Voorbeeld (1)

Bedragen betaald aan een inwoner van Argentinië (**verdrag**) voor het verlenen van technische bijstand in België:

- T.e.m. 31 december 2012: dubbelbelastingverdrag verbiedt België niet om te belasten, maar geen Belgische wetsbepalingen inzake BNI (geen “in België behaalde of verkregen inkomsten” – artikel 228, §1 en §2 WIB)
- Vanaf 1 januari 2013: de bedragen zijn belastbaar in de BNI (eerste categorie)
- Tarief: 10% onder verdrag België – Argentinië



De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 51

## ***Niet-inwoners***

### 2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Voorbeeld (2)

Bedragen betaald aan een inwoner van Cuba (**geen verdrag**) voor het verlenen van technische bijstand:

- T.e.m. 31 december 2012: geen interne bepaling in WIB om inkomsten te belasten
- Vanaf 1 januari 2013: de bedragen zijn belastbaar in de BNI (tweede categorie), tenzij CubCo kan bewijzen dat inkomsten belastbaar zijn in Cuba



De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

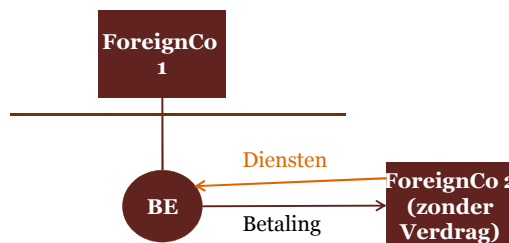
Januari 2013  
Slide 52

## ***Niet-inwoners***

### 2 nieuwe categorieën van het belastbaar inkomen aan het BNI – Voorbeeld (3)

- **Voorbeeld**

- ForeignCo 2 levert diensten buiten België aan een Belgische inrichting
- ForeignCo 2 heeft voor de rest geen enkele andere band met België
- Inkomsten zijn belastbaar in België



De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 53

## ***Niet-inwoners***

### Uitbreiding van het concept van Belgische inrichting (1) – Wet 13 december 2012 (artikel 229, §2/1 & §2/2 WIB)

- **Belgische inrichting:**

- Werkzaamheden in België in het kader van het leveren van diensten voor eenzelfde of voor met elkaar verband houdende projecten
- D.m.v. één of meer natuurlijke personen in België aanwezig
- Gedurende een tijdvak of tijdvakken waarvan de duur in het totaal 30 dagen te boven gaat of gaan tijdens enig tijdperk van twaalf maanden

- **Risico op misbruik:**

- Ondernemingen **splitsen** hun contracten **op** in meerdere delen
- Elk minder lang dan de gestelde termijn en toegekend aan een andere vennootschap die deel uitmaakt van dezelfde groep
- De nieuwe paragraaf 2/2 moet die misbruiken tegengaan

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 54

## ***Niet-inwoners***

### Uitbreiding van het concept van Belgische inrichting (3) – Wet 13 december 2012 (artikel 229, §2/1 & §2/2 WIB)

- **Antimisbruikbepaling:**

Wanneer een buitenlandse onderneming verbonden of geassocieerd is met één of meerdere andere ondernemingen in de zin van art. 11 en 12 W.Venn.

wordt de **gecumuleerde duur** van de gelijkaardige werkzaamheden die door deze ondernemingen in België worden uitgeoefend, in aanmerking genomen om vast te stellen of de duur van de door de bedoelde buitenlandse onderneming in België uitgeoefende werkzaamheden meer bedraagt dan de minimale duur die in § 1, tweede lid, 8° (bouw- of constructiewerk), en in § 2/1 (diensten vaste inrichting) is vastgelegd om een Belgische inrichting te vormen, of dan de minimale duur die door een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting is vastgelegd om een vaste inrichting te vormen.

## ***Niet-inwoners***

### Uitbreiding van het concept van Belgische inrichting (3) – Wet 13 december 2012 (artikel 229, §2/1 & §2/2 WIB)

- **Antimisbruikbepaling (vervolg):**

**Tegenbewijs mogelijk:**

Deze bepaling is niet van toepassing wanneer de buitenlandse onderneming bewijst dat het uitoefenen van gelijkaardige werkzaamheden door haarzelf of door één of meer ondernemingen waarmee ze verbonden of geassocieerd is,

**gerechtvaardigd is op grond van andere motieven dan te vermijden dat die werkzaamheden**, naargelang het geval,

**een Belgische inrichting of een vaste inrichting vormen** met behulp waarvan die werkzaamheden worden uitgeoefend.

## ***Niet-inwoners***

Uitbreiding van het concept van Belgische inrichting (2) –  
Wet 13 december 2012 (artikel 229, §2/1 & §2/2 WIB)

- **Voorbeeld:**

- Twee vennootschappen die deel uitmaken van dezelfde groep, X en Y
- X en Y sluiten met een Belgische vennootschap 2 verschillende contracten af voor onderhoudswerkzaamheden
- Paragraaf 2/2: de termijn van werkzaamheden van beide vennootschappen in België moeten in aanmerking genomen worden om te bepalen of de gestelde termijn door elk van de vennootschap overschreden is (**tenzij tegenbewijs**)

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- **Investeringsaftrek**
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

## **Investeringsaftrek**

Artikel 75, 3<sup>o</sup> WIB

### **Oude regel:**

- Vennootschap verloor recht op investeringsaftrek indien recht tot gebruik van het onderliggend actief overgedragen is aan een derde

### **Nieuwe regel (als gevolg van rechtspraak):**

- Vennootschap kan investeringsaftrek toepassen indien recht tot gebruik van het onderliggende actief overgedragen is aan een derde
- Voorwaarde: de derde voldoet aan min. dezelfde voorwaarden voor de toepassing van de investeringsaftrek als de overdrager van het actief
- Inwerkingtreding:
  - Vanaf aanslagjaar 2013 in zover de vaste activa vanaf 1 januari 2012 zijn verkregen of tot stand gebracht
  - Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de afsluitingsdatum van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking

## **Belangrijke wijzigingen in de wetgeving**

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- **Geheime commissielonen**
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- Andere

## **Geheime commissielonen**

### **Principe (artikel 219 WIB)**

- De voordelen van alle aard en bepaalde andere kosten moeten gestaafd worden door:
  - individuele fiches
  - een samenvattende opgave

### **Sanctie in geval van niet-naleving**

- De kosten zijn niet aftrekbaar
- of*
- Afzonderlijke aanslag in het kader van geheime commissielonen (309 %) – aftrekbaarheid van deze niet-gerechtigde kosten en de afzonderlijke bijdrage

### **Ontsnapting**

- Geen belasting aan 309 % indien de belastingplichtige kan aantonen dat het bedrag van het voordeel correct is opgenomen in de Belgische aangifte van de begunstigde

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 61

## **Geheime commissielonen**

### **Circulaire van 1 december 2010**

- Strengere toepassing van de belasting op geheime commissielonen
- Administratieve flexibiliteit in geval van een te late indiening van de fiches  
=> Regularisatie blijft mogelijk in de praktijk

### **Interne instructies van 27 juli 2011**

- De voordelen van alle aard kunnen nooit *a posteriori* worden geregulariseerd
- De belasting van 309 % is de regel
- Interne controle bij de fiscus zelf is belangrijk voor wat betreft de juiste toepassing van de instructies
- Deze instructies zijn van toepassing met terugwerkende kracht

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 62

## ***Geheime commissielonen***

### **Addendum van 23 december 2011 aan de circulaire van 1 december 2010**

- Versoepeling van de interne instructies van 27 juli 2011
  
- Permanente administratieve tolerantie
  1. Goede trouw van de onderneming
  2. Uitzonderlijk karakter van de vergetelheid
  3. Relatief belang van de fout ten opzichte van de naleving van de andere fiscale verplichtingen

BEHALVE in het geval waar de genietter van het voordeel wacht op de aankondiging van fiscale controle om het bedrag van het voordeel op te nemen via de rekening-courant

## ***Geheime commissielonen***

### **Addendum van 20 juli 2012 aan de circulaire van 1 december 2010**

- De uitvoering van een forfaitaire regularisatie kan de Administratie overwegen op basis van drie voorwaarden:
  1. Uitzonderlijke rekenfout te goeder trouw
  2. Gering bedrag
  3. Spontane rechtzetting van de genietter van het voordeel
- Is in werkelijkheid een verstrenging van de administratieve tolerantie:
  1. Het zijn geen aparte hypothesen, maar cumulatieve voorwaarden
  2. Introductie van het begrip « rekenfout »
  3. Vereist een spontane correctie door de genietter van het voordeel



## ***Geheime commissielonen***

### **Addendum van 20 juli 2012 aan de circulaire van 1 december 2010 (vervolg)**

- Beëindiging van de discriminatie tussen genietters-ingezetten en genietters-niet-ingezetten?
  - **Voorheen** : geen toepassing van de 309% indien de belastingplichtige kan aantonen dat het bedrag van het voordeel correct is opgenomen in de **Belgische aangifte** van de begunstigde
  - **Nu**: idem voorheen + geen toepassing van de 309 % indien de Belgische vennootschap kan aantonen dat het bedrag van de niet aangegeven kosten of het voordeel van alle aard begrepen zijn in een door de genietters ingediende aangifte krachtens een bepaling van buitenlands recht die gelijkaardig is aan de Belgische bepalingen

## ***Geheime commissielonen***

### ***Wijzigingen aan het regime werden aangekondigd:***

- In bepaalde gevallen zou de bijzondere aanslag van 309 % niet meer toegepast worden, maar enkel de verwerping van de aftrek in de vennootschapsbelasting:
  - Niet duidelijk dat het om voordelen van alle aard gaat;
  - Kleine foutjes m.b.t. voordelen van alle aard (voorwaarde: de vennootschap identificeert de genietter onmiddellijk na de controle, zodat belasting mogelijk is binnen de normale driejarige aanslagtermijn)
  - Betwiste restaurantkosten
- Eventueel verlaging van het tarief van de bijzondere aanslag en afschaffing aftrekbaarheid

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- **De nieuwe anti-misbruikbepaling**
- Andere

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 67

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Achtergrond

- Oude antimisbruikbepaling (oud artikel 344, §1 WIB, artikel 18, §2 W.Reg. en artikel 106, lid 2 W.Succ.)
  - In de praktijk: moeilijk toepasbaar
  - Rechtspraak (cassatie 22/11/2007): enkel herkwalificatie mogelijk in transactie met gelijke of gelijksoortige rechtsgevolgen (maar: cassatie 10/06/2010)
- Andere specifieke anti-misbruikbepalingen (nog) steeds van toepassing:
  - Artikel 26 WIB: verleende abnormale of goedgunstige voordelen
  - Artikel 49 WIB: kwalificatie beroepskost
  - Artikel 79 / 207 WIB: ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen
  - Artikel 198, lid 1, 10° WIB: betalingen aan belastingparadijzen
  - ...

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 68

## De nieuwe anti-misbruikbepaling

### Vergelijking oud – nieuw

	Oud artikel 344, §1 WIB	Nieuw artikel 344, §1 WIB
Definitie van het concept 'fiscaal misbruik'	Geen definitie van fiscaal misbruik (juridische kwalificatie vs de rechtshandeling)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zichzelf buiten het doel van een bepaald artikel te plaatsen, in strijd met de doelstelling van het WIB of de uitvoerende decreten</li> <li>2. De aanspraak op een belastingvoordeel van het WIB of van de uitvoerende decreten waarbij de toekenning van het voordeel in strijd zou zijn met de bepaling en het belangrijkste doel is het verkrijgen van het belastingvoordeel</li> </ol>
Wat is niet tegenstelbaar?	Juridische kwalificatie	De rechtshandeling (of het geheel van rechtshandelingen)

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 69

## De nieuwe anti-misbruikbepaling

### Vergelijking oud – nieuw

	Oud artikel 344, §1 WIB	Nieuw artikel 344, §1 WIB
Bewijslast van de belasting-authoriteiten	Bewijs van juridische kwalificatie met doel van <b>belastingontwijking</b>	Bewijs van objectieve elementern van <b>fiscaal misbruik</b> Niet: bewijs van een subjectief element (doel om belastingen te ontwijken moet niet aangetoond worden)
Bewijslast van de belasting-plichtige	Tegenbewijs van <b>rechtmatige economische of financiële behoeften</b>	De rechtshandelingen worden verantwoord door andere motieven dan <b>belastingontwijking</b>
Oplossing indien het bewijs van de belasting-plichtige onvoldoende is	Juridische herkwalficatie van een rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen (indien gelijke of gelijksoortige rechtsgevolgen)	Herzien van de belastbare grondslag en de belastingberekening van de belastingplichtige alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden → Geen herkwalficatie → Geen aanpassing van de juridische gevolgen

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 70

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Inwerkingtreding

- Nieuw artikel 344, §1 WIB:
  - Vanaf het aanslagjaar 2013
  - Vanaf aanslagjaar 2012 voor boekjaren die ten vroegste afsluiten op 6 april 2012
- Gelijksortig artikel in Wetboek Registratierechten (artikel 18, §2 W.Reg.) en Wetboek Successierechten (artikel 106, lid 2 W. Succ.):
  - Rechtshandelingen gesteld vanaf 1 juni 2012
- Nieuwe anti-misbruikbepaling: gelijkenissen met Frankrijk / Nederland / UK / India...

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Interpretatie (1)

- Hoe nieuwe anti-misbruikbepaling interpreteren?
  - Parlementaire voorbereiding
  - Circulaire van 04/05/2012 (algemeen)
  - Circulaire van 19/07/2012 (registratierechten / successierechten)
  - Nieuwe circulaire op komst
  - Rechtsleer
  - Rechtspraak → nog enkele jaren geduld...
- Circulaire / parlementaire voorbereiding
  - Anti-misbruikbepaling: is “ultiem wapen”
  - Ook toepassing bij “geheel van rechtshandelingen”
  - Fiscaal misbruik: in licht van “volstrekt kunstmatige constructies”
  - Toepassing artikel 344, §1 WIB → geen belastingontduiking, dus gewone aanslagtermijn van 3 jaar (en geen 7 jaar)

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Interpretatie (2)

- Rulingcommissie:
  - Kan geen ruling afleveren over niet-toepasbaarheid artikel 344, §1 WIB
  - Wel: ruling over aanwezigheid zakelijke motieven (andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelasting)
    - De facto anti-misbruikbepaling niet van toepassing indien positieve ruling!
  - Eerste ruling gepubliceerd (Ruling dd. 19 juni 2012)

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Fiscaal misbruik: objectief / subjectief element (1)

- **Objectief element:**
  - Bewijs fiscaal misbruik: “de belastingplichtige kiest een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen die hem toelaten zich in een toestand te plaatsen die strijdig is met de doelstellingen van de bepaling WIB of ter uitvoering daarvan genomen besluiten”
    - → Twee mogelijkheden: belastingplichtige plaatst zich:
      - Buiten het toepassingsgebied van belastingvermeerderende bepaling
      - Binnen het toepassingsgebied van belastingverminderende bepaling
  - Bewijslast voor administratie
    - Belastingplichtige benadert met zijn juridische constructie de belastbare, niet-vrijgestelde of niet-begunstigde toestand zeer dicht (toepassingsvoorwaarde fraus legis)
    - Miskenning doel en strekking van de wet
    - Alle bewijsmiddelen van gemeen recht, de eed uitgezonderd

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Fiscaal misbruik: objectief / subjectief element (2)

- **Subjectief element:**
  - “de belastingplichtige kiest een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen met als wezenlijk doel het verkrijgen van een belastingvoordeel”
  - Moet niet bewezen worden door administratie teneinde bestaan van fiscaal misbruik te bewijzen
  - Tegenbewijs voor de belastingplichtige (subjectief element):
    - Er bestaan voor de gekozen rechtshandeling(en) andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen
      - Rechtmatige economische of financiële motieven
      - Patrimoniale, persoonlijke, familiale en affectieve motieven (in kader van beheer privé-vermogen)
  - De minst belaste weg kan nog altijd gekozen worden, maar is o.i. wel aan banden gelegd

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 75

## ***De nieuwe anti-misbruikbepaling***

### Punten die nog steeds onduidelijk zijn

- Doel en strekking van wet niet kenbaar
- Wat als een geheel van rechtshandelingen gesteld wordt waarbij de eerste rechtshandeling voor de inwerkingtreding van de nieuwe antimisbruikbepaling gesteld werd en de tweede rechtshandeling na deze inwerkingtreding?
- Wanneer en hoe lang kan de administratie een beroep doen op de niet-tegenstelbaarheid van de antimisbruikbepaling?
- Wat als het motief dat de belastingplichtige inroept, een andere belasting (bv. registratierechten) is?
- Hoe moet de fiscus de belastbare basis herstellen? Moet ze zowel negatieve als positieve elementen in aanmerking nemen?
- Wettelijkheid van de antimisbruikbepaling op het gebied van de successie- en schenkingsrechten (machtoverschrijding)? → Verzoekschrift bij Grondwettelijk Hof ingediend.
- Schending legaliteitsbeginsel → Verzoekschrift bij Grondwettelijk Hof ingediend

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 76

## ***Belangrijke wijzigingen in de wetgeving***

### Overzicht

- Roerende voorheffing (vennootschappen)
- Meerwaarden op aandelen
- Kosten met betrekking tot bedrijfswagens
- Onderkapitalisatie
- Notionele interestaftrek
- Niet-inwoners
- Investeringsaftrek
- Geheime commissielonen
- De nieuwe anti-misbruikbepaling
- **Andere**

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 77

## ***Andere maatregelen***

Interne pensioenvoorziening

Una-via principe

Invoering begrip ernstige fiscale fraude

Verhoging boetes

Nieuwe berekeningsbasis voor belastingverhoging

Andere maatregelen ter bestrijding van fiscale fraude

Taks op omzetting aandelen aan toonder

...

De wijzigingen van Di Rupo I in de vennootschapsbelasting en de roerende voorheffing  
PwC

Januari 2013  
Slide 78

---

## ***Bedankt voor jullie aandacht!***

### **Philippe Vanclooster**

Partner

Tel.: +32 3 259 32 88

[philippe.vanclooster@pwc.be](mailto:philippe.vanclooster@pwc.be)

### **Matthias Bastiaen**

Manager

Tel.: +32 9 268 81 66

[matthias.bastiaen@pwc.be](mailto:matthias.bastiaen@pwc.be)

© 2013 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.