



Kabinet Minister
van Financiën en
Fiscale Fraudebestrijding

Hervorming vennootschapsbelasting

oktober 2017

1. Tariefverlaging	2
2. Bijkomende incentives	3
2.1. Verhoging DBI-affrek naar 100%	
2.2. Tijdelijke verhoging van de investeringsaffrek	
2.3. Uitbreiding vrijstelling van doorstorting	
2.4. Internationale aantrekkelijkheid verhogen	
2.5. Harmonisering	4
1. Autokosten personenbelasting	
2. Stopzettingsmeerwaarden	
3. Compenserende maatregelen: fase 1	5
3.1. Notionele interestaffrek (NIA) op bijkomend kapitaal	
3.2. Opheffing van investeringsreserve	
3.3. Korf (minimum belastbare basis)	
3.4. Bestrijden van vervennootschappelijking	7
3.5. Kapitaalverminderingen	8
3.6. Meerwaarden in de vennootschap	
1. Afschaffen van minimumtarief van 0,4%	
2. Harmoniseren voorwaarden meerwaarden op aandelen en DBI-voorwaarden	
3.7. Moratorium- en nalatigheidsinteressen	10
3.8. Inschakelingsbedrijven	
3.9. Verhoging van sanctie bij niet-aangifte in de vennootschapsbelasting	
3.10. Voorafbetalingen	11
3.11. Vooruitbetaalde kosten	
3.12. Beperking voorzieningen voor risico's en kosten	12
3.13. Taxatie van herbeleggingsmeerwaarden	
3.14. Effectieve belasting op supplementen n.a.v. controles	13
3.15. Beperking DBI-overschotten bij reorganisaties conform overgedragen verliezen	
4. Compenserende maatregelen: fase 2	14
4.1. ATAD – interestaffrek	
4.2. Omzetting andere ATAD-maatregelen	15
1. CFC	
2. Exit taxatie	16
3. Hybride mismatches	
4.3. Vaste inrichtingsproblematiek	17
4.4. Internationale verliesverrekening vaste inrichtingen	
4.5. Disconto op schulden	
4.6. Mobiliseren vrijgestelde reserves	18
4.7. Verduidelijken criterium marktrente	19
4.8. Wijziging afschrijvingsregimes	
4.9. Aftrekbeperring bijzondere uitgaven	20
4.10. Autokosten vennootschapsbelasting	
4.11. Andere diverse aanpassingen	21

1. Tariefverlaging¹

	2018	2020
Nominaal tarief		
Oud	33%	33%
Nieuw	29% (-4%)	25% (-8%)
Verlaagd tarief		
Oud	Complex systeem	
KMO-tarief <i>(verlaagd tarief voor deel belastbare grondslag ≤ 100.000 EUR⁽²⁾)</i>	20%	
Crisisbijdrage		
Oud	3%	3%
Nieuw	2% (-1%)	0% (-3%)

¹ Voor de exit-taks: tarief 12,5% in 2018 en 2019 en 15% vanaf 2020.

² art. 215, derde lid, 1°, 2°, 4° en 6° WIB 92 en art. 15, §§ 1-6 W.Venn)

- De vennootschap mag jaarlijkse niet meer dan 1 van volgende criteria overschrijden:
 - o Personeelsbestand (jaargemiddelde) van 50
 - o Jaaromzet (excl. BTW) van 9 miljoen EUR
 - o Balanstotaal van 4,5 miljoen EUR
- Uitkering minimale bedrijfsleidersbezoldiging van 45.000 (vandaag: 36.000)
- Rechtstreekse controle van de vennootschap door natuurlijke personen
- Geen beleggingsvennootschap zijn (met afwijkend fiscaal stelsel)
- Geen financiële vennootschap zijn

2. Bijkomende incentives

Naast de tariefdaling voor een eenvoudiger systeem, zet de regering in op enkele specifieke fiscale voordelen. De focus ligt daarbij op:

- ✓ *Stimuleren van onderzoek en ontwikkeling*
- ✓ *Een boost geven aan investeringen*
- ✓ *Wegwerken van verschillende fiscale behandelingen*
- ✓ *Internationale aantrekkelijkheid verhogen*

2.1. Verhoging DBI-af trek naar 100%

De DBI-af trek wordt vanaf 2018 verhoogd van 95% naar 100%. Deze tijdelijke verhoging zal ook gelden in de personenbelasting.

2.2. Tijdelijke verhoging van de investeringsaf trek

De investeringsaf trek voor KMO's van 8% wordt verhoogd naar 20% voor investeringen die worden gedaan tussen 1 januari 2018 en 31 december 2019.

2.3. Uitbreiding vrijstelling van doorstorting

De BV-vrijstelling wordt (gefaseerd) uitgebreid naar volgende bachelordiploma's:

- ✓ biotechniek;
- ✓ industriële wetenschappen en technologie, en nautische wetenschappen;
- ✓ productontwikkeling;
- ✓ handelswetenschappen en bedrijfskunde, evenwel beperkt tot de opleidingen die in hoofdzaak zijn gericht op informatica;

Voor 2018-2019 bedraagt de vrijstelling 40 pct. Vanaf 2020 bedraagt de vrijstelling 80 pct.

De diplomalijs t wordt verder geanalyseerd tussen eerste en tweede lezing om zo goed mogelijk te focussen op O&O.

2.4. Internationale aantrekkelijkheid verhogen

Invoeren van een fiscale consolidatie

Een fiscale consolidatie wordt ingevoerd in 2020. De regeling werd initieel gebaseerd op het Zweedse systeem, maar om de regeling vermogensneutraal te houden voor de betrokken vennootschappen (om vennootschapsrechtelijke, boekhoudrechtelijke en handelsrechtelijke issues te vermijden) werd het systeem zoveel als mogelijk fiscaal (extracomptabel) uitgewerkt itt. in Zweden.

Vermogensneutraliteit tussen de vennootschappen wordt behouden door een vergoeding die een vennootschap aan de andere vennootschap zal dienen te

betalen als tegenprestatie voor het belastingvoordeel dat op het verlies rust dat wordt overgenomen via de regeling.

De regeling wordt op volgende wijzen beperkt:

- ✓ De groepsbijdrage is enkel mogelijk ten belope tot het verlies van het jaar (dus geen overgedragen aftrekken) van de ene vennootschap
- ✓ De groepsbijdrage vormt een aftrekbepijerking bij de andere vennootschap na de DBI-aftrek, innovatie-aftrek en investeringsaftrek en is dus beperkt tot het resultaat dat overblijft na deze bewerkingen
- ✓ Beperkte consolidatiekring: enkel tussen Belgische vennootschappen: enkel tussen moeders en hun dochters of tussen zustervennootschappen van dezelfde moedervernootschap, en hun vaste inrichtingen. (Achter)kleindochters, nichten,.. komen niet in aanmerking
- ✓ De vennootschappen moeten een deelnemingsverhouding hebben van minstens 90 pct. gedurende het volledige belastbare tijdperk.
- ✓ De vennootschappen moeten reeds 5 jaar verbonden zijn om in de groepsbijdrageregeling te kunnen stappen: vermijdt optimalisatie door verhangingen van vennootschappen die niet binnen de consolidatiekring vallen of overname van verliesvennootschappen.
- ✓ De boekjaren van de vennootschappen moeten gelijk zijn.
- ✓ Uitsluiting van vennootschappen die een afwijkend belastingregime genieten.

2.5. Harmonisering

2.5.1. Autokosten personenbelasting

De aftrekbaarheid van autokosten wordt geharmoniseerd aan de regeling in de VENB (toepassing CO2-formule). Voor wagens aangekocht voor 1/1/2018 geldt een grandfathering: zij kunnen de nieuwe formule toepassen indien die voordeliger uitvalt, en anders de 75% aftrekbaarheid behouden.

Deze harmonisatie werd ook doorgevoerd m.b.t. de autokosten van minibussen voor collectief vervoer georganiseerd door de werkgever (waardoor deze in de PB ook niet meer aan 120% aftrekbaar zijn vanaf 2020).

2.5.2. Stopzettingsmeerwaarden

De aanslagvoet wordt voortaan uniform op 10 pct. vastgelegd voor meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld bij de stopzetting van een éénmanszaak vanaf de leeftijd van 60, wegens overlijden of in het kader van een gedwongen definitieve stopzetting.

Voor stopzettingsmeerwaarden op financiële vaste activa en andere aandelen geldt het tarief van 10 pct. enkel in zoverre het belastbare bedrag ervan hoger is dan het totale bedrag van de minderwaarden die er vroeger op aangenomen zijn.

3. Compenserende maatregelen: fase 1

3.1. Notionele interestaftrek (NIA) op bijkomend kapitaal

Omvorming van de bestaande NIA tot een systeem dat enkel betrekking heeft op het incrementele kapitaal:

- ✓ Enkel het bijkomend kapitaal ten aanzien van een voortschrijdend gemiddelde van de vijf voorbije jaren komt in aanmerking als berekeningsbasis.
- ✓ Hiervoor wordt het gemiddelde van het eigen vermogen van het betrokken jaar samen met de 4 voorgaande vergeleken met het gemiddelde van de 5 jaren voorafgaand aan het betrokken jaar en wordt de aangroei berekend.
- ✓ Aldus wordt de aftrek gespreid over een periode van 5 jaar en is de NIA minder gevoelig voor misbruik. Ook dient er door het uitvlakken van aanpassingen (5 jaar-periode) aan het eigen vermogen geen correctie te gebeuren voor dalingen van dat eigen vermogen.

De vorming en de uitsluitingen van deze incrementele NIA blijven hetzelfde als in het huidige systeem, inclusief het hogere percentage voor de KMO.

De overgangsbepaling voorzien in artikel 536 WIB 92, eerste en laatste lid, voor de overgedragen NIA t.e.m. aanslagjaar 2012, blijft van toepassing. De opgebouwde stocks van NIA blijven m.a.w. behouden: 7 jaar overdraagbaarheid + beperking tot 1 miljoen + 60%.

3.2. Opheffing van investeringsreserve

De investeringsreserve wordt afgeschaft voor nieuwe investeringen en dooft uit voor lopende investeringen.

3.3. Korf (minimum belastbare basis)

Naar analogie met Duitsland en andere EU landen wordt het gebruik van overgedragen verliezen (en bij uitbreiding andere overgedragen componenten) beperkt in functie van het resultaat van het jaar.

Hoe werkt het:

- ✓ De aftrekposten vorige verliezen, overgedragen DBI, overgedragen aftrek voor innovatie-inkomsten, overgedragen NIA en de nieuwe incrementele NIA worden elk jaar beperkt tot een bepaalde "korf".
- ✓ De aftrekken die niet konden worden afgetrokken door de korfbepaling blijven overdraagbaar zoals dat vandaag is
- ✓ Voor starters worden de overgedragen verliezen gedurende de eerste vijf boekjaren niet onderworpen aan de beperking.

Deze "korf" is beperkt tot 1 miljoen euro + 70%. Dit impliceert dat 30% van de winst bovenop het bedrag van 1 miljoen euro een minimale belastbare basis in de vennootschapsbelasting vormt. Deze kan enkel weggewerkt worden met bijvoorbeeld de innovatieaftrek (die niet beperkt wordt in de korf)

Huidige volgorde		Beperking
3 ^{de} bewerking	Niet belastbare elementen	
4 ^{de} bewerking	DBI van het jaar zelf + overgedragen DBI	
5 ^{de} bewerking	Aftrek octrooi-inkomsten	
6 ^{de} bewerking	NIA	
7 ^{de} bewerking	Overgedragen vorige verliezen	
8 ^{ste} bewerking	Investeringsaftrek	
	SALDO	
9 ^{de} bewerking	Overgedragen NIA	Beperkt tot 1.000.000 + 60% van saldo > 1.000.000

Nieuwe volgorde	Beperking
Niet belastbare elementen	
DBI van het jaar zelf	Overgedragen DBI verhuist naar de korf
<i>Aftrek van groepsbijdrage</i>	<i>Nieuwe toegevoegde aftrek mbt. fiscale consolidatie</i>
Overgangsregeling aftrek octrooi-inkomsten	T.e.m. 30/6/2021
Aftrek innovatie-inkomsten	
Investeringsaftrek	
SALDO	
NIA (incrementeel)	Deze aftrekken worden samen beperkt in een korf die maximaal gelijk is aan 1.000.000 + 70% op het saldo BO dat overblijft na de investeringsaftrek.
Overgedragen DBI	
Overgedragen aftrek innovatie-inkomsten	
Overgedragen vorige verliezen (onbeperkt)	
Overgedragen NIA (onbeperkt)	
Overgedragen NIA (7 jaar)	

3.4. Bestrijden van vervennootschappelijking

Door de verlaging van de tarieven in de vennootschapsbelasting, wordt de kloof met het hoogste tarief in de personenbelasting nog groter dan die vandaag al is. Om ervoor te zorgen dat niet alle zelfstandigen zonder meer gaan overstappen naar een vennootschap, zijn een aantal maatregelen ingebouwd die een dergelijke overstap minder interessant maken.

Invoeging bijkomende heffing indien een vennootschap niet aan minstens 1 bedrijfsleider-natuurlijke persoon een minimale bezoldiging uitkeert van:

- 45.000 EUR
- Indien de bezoldiging de bezoldiging kleiner is dan € 45.000, dan is vereist dat de bezoldiging minstens gelijk is aan het belastbaar inkomen van de vennootschap.

Voorbeeld: Een BVBA heeft, na aftrek van een bezoldiging aan haar zaakvoerder van €10.000, een belastbaar resultaat van €35.000. Het belastbaar resultaat, verhoogd met de bezoldiging, bedraagt derhalve € 45.000. De minimaal vereiste bezoldiging bedraagt dus € $45.000/2 = € 22.500$. De BVBA heeft € 12.500 te weinig bezoldiging toegekend.

De bijkomende heffing bedraagt:

- 2018-2019: 5% van het te weinig uitgekeerde bedrag
- 2020: 10% van het te weinig uitgekeerde bedrag

Deze bijkomende heffing geldt niet voor startende vennootschappen: voor hen geldt deze minimale bezoldiging niet. Een startende vennootschap in deze context is een vennootschap die minder dan 4 jaar geleden werd opgericht.

Indien een en dezelfde natuurlijk persoon bedrijfsleider is in meerdere vennootschappen wordt, voor de toepassing van die bijkomende heffing, de totale minimale bezoldiging die over de verschillende vennootschappen dient te worden uitbetaald, geplafonneerd op 75.000 EUR.

3.5. Kapitaalverminderingen

Een kapitaalvermindering wordt voortaan pro rata aangerekend op enerzijds het gestort kapitaal (geen RV) en anderzijds op de belaste reserves (binnen of buiten kapitaal) en de in kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves (toepassing van RV).

Niet (onmiddellijk) uitkeerbare reserves worden echter uit die pro rata en aanrekening gehouden (bv. liquidatiereserve, voorzieningen, onbeschikbare reserves).

De overgangsregeling voor liquidatieboni (art. 537 WIB) blijft evenwel bij voorrang gelden op deze kapitaalverminderingen. De nieuwe regeling geldt dus niet voor deze kapitaalverminderingen.

De regeling treft ook de liquidatiereserve niet!

De regeling geldt eveneens voor buitenlandse vennootschappen.

De regeling zal gelden voor kapitaalverminderingen (algemene vergadering) vanaf 1 januari 2018.

3.6. Meerwaarden in de vennootschap

3.6.1. Afschaffen van minimumtarief van 0,4%

Het minimumtarief van 0,4% voor grote ondernemingen afgeschaft wordt afgeschaft. Dit zorgt voor een vereenvoudiging van de regeling.

3.6.2. Harmoniseren voorwaarden meerwaarden op aandelen en DBI-voorwaarden

➤ Huidig systeem (voor hervorming)

	Taxatievoorwaarde voldaan	Taxatievoorwaarde <u>niet</u> voldaan
Houdduur < 1 jaar	25,75%	standaardtarief 33,99% (GO)
Houdduur > 1 jaar	0,412% (GO) 0% (KMO)	Verlaagd opklimmend tarief (KMO)

Om de uitkeringen van dividenden en het behalen van meerwaarden te neutraliseren (en dus conversie van dividenden in meerwaarden tegen te gaan) worden de DBI-voorwaarden en vrijstellingsvoorwaarden voor meerwaarden op aandelen op elkaar afgesteld.

Dit zorgt er ook voor dat normale beleggingen niet via de vennootschap gebeuren maar door de natuurlijke personen zelf.

Vandaag gelden 2 voorwaarden (taxatievoorwaarde en houdduur van 1 jaar). Afstemming met DBI-voorwaarden heeft tot gevolg dat ook een participatie van minstens 10% of 2,5 miljoen EUR waarde moet voorhanden zijn voor vrijstelling.

Dekkingsactiva van verzekeringsondernemingen (ter waarborg van hun verplichtingen jegens de verzekerden) blijven uitgesloten van de participatievoorwaarde.

➤ Overzicht hervorming

fase 1 hervorming 2018 - 2019	taxatievoorwaarde én participatievoorwaarde voldaan	Participatievoor waarde <u>niet</u> voldaan	taxatievoorwaarde <u>niet</u> voldaan
Houdduur < 1 jaar	25,50% (GO) 20,40% (KMO) = standaardtarief	standaardtarief 29,58% (GO) 20,40% (KMO)	standaardtarief 29,58% (GO) 20,40% (KMO)
Houdduur ≥ 1 jaar	0%	0%	

fase 2 hervorming vanaf 2020	taxatievoorwaarde én participatievoorwaarde voldaan	Participatievoorwaarde <u>niet</u> voldaan	taxatievoorwaarde <u>niet</u> voldaan
Houdduur < 1 jaar	standaardtarief 25% (GO) 20% (KMO)	standaardtarief 25% (GO) 20% (KMO)	standaardtarief 25% (GO) 20% (KMO)
Houdduur ≥ 1 jaar	0%	0%	

3.7. Moratorium- en nalatigheidsinteressen

Het stelsel van de moratorium- en nalatigheidsinterest wordt hervormd.

Het tarief van de nalatigheidsinteressen zal minimaal 4 pct. bedragen en maximaal 10 pct en zal jaarlijks worden herzien op basis van de hoogte OLO op 10 jaar van de maanden juli, augustus en september.

Het tarief van de moratoriuminteressen bedraagt steeds 2 pct. minder.

Daarnaast wordt de procedure voor de betaling van moratoriuminteressen op verschillende punten gerationaliseerd. Zo wordt voortaan pas moratoriuminterest verschuldigd na een ingebrekestelling en zullen voortaan geen moratoriuminteressen verschuldigd zijn indien de administratie niet over de nodige gegevens beschikt om de terugbetaling te kunnen uitvoeren.

3.8. Inschakelingsbedrijven

Vandaag geldt een dubbele vrijstelling door vrijstelling op basis van wet van 1999 (van de volledige winst) en vrijstelling van premies in WIB. Deze winstvrijstelling van de volledige winst wordt bovendien verleend zonder verdere opvolging en/of bijkomende voorwaarden.

Om dit te vermijden wordt het stelsel op 2 punten aangepast:

- ✓ Technische aanpassing: de belastingvrije premies van het gewest kunnen geen tweede keer vrijgesteld worden als vrijgesteld bestanddeel.
- ✓ Inhoudelijke aanpassing: de vrijstelling van de winst zal per werknemer uit de doelgroep die effectief wordt tewerkgesteld tijdens het belastbaar tijdperk worden beperkt tot het bedrag van het brutoloon van de aangeworven werknemer, met een minimum van €7.440 (niet-geïndexeerd bedrag, jaarlijks te indexeren) per werknemer uit de doelgroep die effectief wordt tewerkgesteld tijdens het belastbaar tijdperk.

De vrijstelling vervalt indien en in de mate dat vrijgestelde winst wordt uitgekeerd.

De vrijstelling van de winst kan niet gecombineerd worden met de vrijstellingen van art. 67, 67 bis en 67 ter WIB 92.

3.9. Verhoging van sanctie bij niet-aangifte in de vennootschapsbelasting

De sanctie voor niet-aangifte in de vennootschapsbelasting wordt opgetrokken en volgt de dalende evolutie van het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting.

Voor 2018-2019 wordt het bedrag van de belastbare forfaitaire minimumwinsten van 19.000 EUR (artikel 182, § 2, KB/WIB 92) opgetrokken tot 34.000 EUR. Dit bedrag wordt in 2020 opgetrokken tot 40.000 EUR.

Deze sanctie voor niet aangifte leidt gedurende de drie hervormingsjaren dan telkens tot een te betalen bedrag vennootschapsbelasting van ca. € 10.000, nl:

Jaar	Minimale belastbare basis	tarief	Te betalen
2018	34 000,00	29,58%	10 057,20 €
2019	34 000,00	29,58%	10 057,20 €
2020	40 000,00	25%	10 000,00 €

De sanctie zal bovendien verder worden verhoogd in het geval van een tweede, derde, vierde en volgende inbreuk met respectievelijk 25%, 50%, 100% en 200% (dit dient via KB te gebeuren). Het nieuwe bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd vanaf 2021. De bestaande administratieve tolerantie tot rechtzetting tijdens de bezwaartermijn blijft behouden.

De bijzondere forfaits voor bepaalde sectoren zullen ook worden herzien (via KB).

3.10. Voorafbetalingen

De toepassing van art. 163 WIB 92 wordt uitgesloten voor vennootschappen: dat artikel bepaalt nu dat er geen vermeerdering verschuldigd is als het bedrag ervan lager is dan 0,5% van de belasting waarop ze is berekend of lager dan € 50 (niet geïndexeerd bedrag). De vermeerdering zal voor vennootschappen m.a.w. altijd worden toegepast.

Starters worden gedurende de eerste 3 boekjaren vanaf de oprichting uitgesloten van de vermeerdering.

De bestaande berekening van de vermeerdering blijft behouden (2,25 x basisrentevoet) maar de basisrentevoet die thans minstens 1% bedraagt, wordt "minstens 3%" om zo bedrijven ertoe aan te zetten veel meer voorafbetalingen te doen.

3.11. Vooruitbetaalde kosten

Voortaan ook verplicht op fiscaal gebied het matching principe toe te passen (kosten die slaan op een volgend boekjaar zijn pas in dat volgend boekjaar aftrekbaar).

Planningstechniek (bv. vooruitbetaling van huur) wordt zo aan banden gelegd.

3.12. Beperking voorzieningen voor risico's en kosten

Enkel voorzieningen voor kosten die voortvloeien uit een op balansdatum bestaande contractuele of wettelijke of reglementaire verplichting (met uitzondering van de verplichtingen die het boekhoudrecht oplegt) zijn vrijstelbaar.

Dit wil zeggen dat de vrijstelling behouden blijft voor voorzieningen voor contractuele of wettelijke/reglementaire verplichtingen, zoals bijvoorbeeld:

- ✓ Garantieverplichtingen
- ✓ ontslagen na betekening van het ontslag of SWT
- ✓ milieuverplichtingen (zoals saneringsverplichtingen)
- ✓ hangende geschillen. Ook de voorziening die kan worden aangelegd bij vergoeding voor een schadegeval, ten belope van de kost van het herstel, wordt behouden (art. 25 KB/WIB).

Deze beperking zal ingaan voor nieuwe voorzieningen (of uitbreidingen van bestaande voorzieningen) vanaf 1 januari 2018.

Vermijdingsbepaling tegen voorzieningen aangelegd om verlaging van tarief te anticiperen: Om te voorkomen dat voorzieningen anticipatief (voorafgaand aan een tariefdaling) zouden worden aangelegd met het oog op de latere terugname aan een lager nominaal belastingtarief, zal voorzien worden dat terugnames van deze anticipatieve voorzieningen (aangelegd tussen 2017 en 2020) steeds worden belast tegen het nominale tarief van de vennootschapsbelasting dat van toepassing was op het moment dat de voorziening werd aangelegd.

3.13. Taxatie van herbeleggingsmeerwaarden

Ook hier kan men anticiperen op een tariefverlaging, door meerwaarden gespreid te laten taxeren of vrij te stellen in het kader van een herbeleggingsregeling, zelfs indien men niet het oogmerk heeft om effectief te herinvesteren. Dit komt doordat bij een spontane belastbaarstelling van de meerwaarde, voordat de herbeleggingstermijn is verstreken, vandaag geen nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn.

Om dit te voorkomen, zal voorzien worden dat deze meerwaarden (vrijgesteld tussen 2017 en 2020), die vervolgens belastbaar worden gesteld wegens het niet herbeleggen binnen de wettelijk voorziene voorwaarden en termijn, alsook de meerwaarden die in dit kader spontaan worden belastbaar gesteld vóór het verstrijken van de herbeleggingstermijn, steeds worden belast tegen het nominale tarief van de vennootschapsbelasting dat van toepassing was op het moment dat de meerwaarde verwezenlijkt werd.

Bovendien zullen voortaan ook nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn in geval van spontane belastbaarstelling van de meerwaarde.

3.14. Effectieve belasting op supplementen n.a.v. controles

Er wordt een effectieve taxatie met te betalen belasting toegepast in het geval er een supplement gevestigd wordt. Dit wil zeggen dat de belastingplichtige ook als hij overgedragen verliezen of andere overgedragen componenten heeft (maar niet van toepassing voor DBI van het jaar zelf!), effectief belasting zal dienen te betalen indien er een extra aanslag voortvloeit uit een controle. Dus niet bij spontane aanpassingen van de aangifte.

Deze effectieve belasting is van toepassing indien er een belastingverhoging effectief wordt toegepast. In de gevallen waar een belastingverhoging van 10% van toepassing is maar deze niet effectief wordt toegepast (bij ontstentenis van kwade trouw, bv. bij principiële discussies) zal indien het een eerste overtreding betreft, de effectieve te betalen belasting geen toepassing vinden en kan de belastingplichtige wel de overgedragen bestanddelen afzetten tegen de taxatie.

In de andere gevallen (verhoging van 20% of meer of 10% met kwader trouw) zal er steeds effectief belasting betaald dienen te worden door de belastingplichtige.

Noteer dat bij fraude de belastingverhoging steeds 50% is en dus onder de regeling valt.

De regeling zal gelden vanaf aanslagjaar 2019 (dus enkel met betrekking tot controles die worden gedaan vanaf dat aanslagjaar)

3.15. Beperking DBI-overschotten bij reorganisaties conform overgedragen verliezen

Er werd voorzien dat de aftrekbaarheid van DBI-overschotten bij reorganisaties op dezelfde wijze wordt beperkt als voor verliezen vandaag het geval is.

Bij fusies en splitsingen wordt deze beperking in de praktijk al toegepast door de rulingdienst in hoofde van de overgenomen vennootschap.

4. Compenserende maatregelen: fase 2

4.1. ATAD – interestaffrek

Omzetting van de interestbeperking op basis van de EBITDA uit de ATAD-Richtlijn.

De invoering gebeurt volgens deze technische modaliteiten:

Een overgangsmaatregel wordt voorzien m.b.t. interesten betaald voor leningen die voor 17 juni 2016 zijn gesloten. Deze vallen buiten het toepassingsgebied van deze maatregel. Om een vacuüm te vermijden zal de huidige 5/1- thin cap-regeling blijven gelden voor de interesten van de leningen die onder deze overgangsregeling vallen (uitdovend).

De interesten blijven (zonder deze bijkomende beperking) aftrekbaar ten belope van 3.000.000 EUR.

Belgische vennootschappen die deel uitmaken van een groep dienen hun EBITDA op geconsolideerd niveau (ad-hoc consolidatie) te beschouwen. In dat geval geldt het bedrag van 3.000.000 EUR slechts 1 maal (op geconsolideerd niveau) met betrekking tot de geconsolideerde interesten.

Technisch zal dit op de volgende wijze gebeuren: men berekent de EBITDA en het financieringskostensurplus per entiteit afzonderlijk, maar zonder rekening te houden met de interne transacties. Een overschot aan interest kan worden verschoven naar een andere vennootschap die nog marge heeft met haar EBITDA en voor deze interest wordt een vergoeding betaald (op dezelfde manier als hetgeen bij de fiscale consolidatie geldt)

Om te vermijden dat interesten aan belastingparadijzen door voormelde regeling onder een bedrag van 3.000.000 EUR volledig aftrekbaar zouden worden, blijft de bestaande thin cap regeling bovendien onverkort van toepassing op interesten die worden betaald aan belastingparadijzen (art. 198, §1, 11°, eerste streepje, WIB 92).

Interesten die niet konden worden afgetrokken door toepassing van deze nieuwe beperking mogen onbeperkt worden overgedragen naar de volgende jaren.

De maatregel geldt niet voor leningen die worden gesloten in uitvoering van een project van publiek-private samenwerking gegund na inmededingingstelling conform de reglementering inzake overheidsopdrachten (bv. leningen in kader van PPS-financiering).

Stand-alone vennootschappen (vennootschappen die geen deel uitmaken van een geconsolideerde groep, niet verbonden zijn met andere ondernemingen en geen vaste inrichtingen hebben) en financiële ondernemingen, als gedefinieerd in de Richtlijn worden van de maatregel uitgesloten.

4.2. Omzetting andere ATAD-maatregelen

4.2.1. CFC

Optie 2 uit de ATAD-richtlijn (transactional approach) wordt omgezet. België dient op basis van deze optie de niet-uitgekeerde winst van een CFC-entiteit te belasten uit kunstmatige constructies die als wezenlijk doel hebben belastingvoordelen te verkrijgen. Deze buitenlandse winst zal in de belastinggrondslag van de binnenlandse belastingplichtige worden opgenomen (overeenkomstig artikel 7, lid 2, b) van de ATAD-richtlijn).

Een constructie is kunstmatig indien activa en risico's werden weggeleid naar een buitenlandse CFC (zodat de inkomsten binnen die CFC vallen), terwijl in België nog steeds de belangrijkste beslissingen worden genomen met betrekking tot de activa en risico's die die inkomsten voortbrengen.

Een CFC is een entiteit of vaste inrichting die aan volgende voorwaarden voldoet:

- 1) In het geval van een entiteit: een entiteit waarvan een binnenlandse belastingplichtige (alleen of met zijn verbonden ondernemingen) rechtstreeks of onrechtstreeks over meer dan 50% beschikt van de stemrechten of van het kapitaal, of recht heeft op meer dan 50% van de winst.
- 2) De door de entiteit of vaste inrichting daadwerkelijke betaalde vennootschapsbelasting op de winsten is lager dan het verschil tussen (a) de vennootschapsbelasting die in België zou zijn betaald overeenkomstig de Belgische fiscale wetgeving en (b) de door de entiteit of vaste inrichting daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting

Voorbeeld:

De daadwerkelijk betaalde vennb in het buitenland is 10. In België zou de vennb 25 bedragen. $25-10 = 15 \Rightarrow$ is hoger dan 10 \Rightarrow toepassing CFC-regeling

De daadwerkelijk betaalde vennb in het buitenland is 20. In België zou de vennb 25 bedragen. $25-20 = 5 \Rightarrow$ is lager dan 20 \Rightarrow geen toepassing CFC-regeling

4.2.2. Exit taxatie

Wat concreet wijzigt is dat voortaan ook ingeval een overdracht van een Belgische vennootschap aan een van haar buitenlandse vaste inrichtingen ook exit-taks van toepassing zal zijn.

(Vandaag kennen we al een exit taks bij verplaatsing van de zetel van de vennootschap naar het buitenland of overdrachten van activa van een Belgische vaste inrichting naar het buitenland).

Step-up: De richtlijn verplicht ook de Belgische regels voor step-up te herzien. Indien de overdracht in het buitenland belast wordt (met uitzondering van overdrachten vanuit belastingparadijzen) zal voortaan een volledige step-up gelden. Deze step-up zal ook gelden voor overdrachten vanuit een niet EU-lidstaat (uitgezonderd de overdrachten vanuit belastingparadijzen), voor zover met dat land uitwisseling van fiscale inlichtingen mogelijk is op grond van een bilateraal akkoord of een bilateraal of multilateraal gesloten juridisch instrument. Op deze manier wordt dubbele belasting vermeden ingeval van onder meer immigratie van vennootschappen naar België en wordt een belangrijk fiscaal obstakel voor investering in België opgeheven.

4.2.3. Hybride mismatches

Artikel 9 van de ATAD 1-richtlijn, als gewijzigd door de ATAD 2-richtlijn, bepaalt dat volgende hybride mismatches (nl. dubbele aftrek of aftrek zonder corresponderende belasting) die ontstaan tussen gelieerde ondernemingen of uit hoofde van een gestructureerde regeling (i.e. een regeling die opgezet opgesteld rekening houdend met het voordeel van deze mismatch), als volgt moeten worden vermeden:

- aftrek zonder betrekking in de heffing: weigering van de aftrek in de staat van de betaler en indien dit niet gebeurt, in tweede instantie, betrekking in de winst in de staat van de ontvanger;
- dubbele aftrek: weigering van de aftrek in de staat van de investeerder en indien dit niet gebeurt, in tweede instantie, weigering van aftrek in de staat van de betaler).

De richtlijn voorziet bijzondere regels voor mismatches door een omgekeerde hybride ("reverse hybrid mismatches"), mismatches door fiscaal inwonerschap ("tax residency mismatches") en "imported mismatches".

4.3. Vaste inrichtingsproblematiek

Definitie van Belgische vaste inrichting werd verruimd met zgn. commissionairs, indien zij in eigen naam optreden, maar nauw verbonden zijn met een buitenlandse vennootschap waarvoor zij in België optreden. Dit geeft een invulling aan BEPS-actiepunt 7.

Verder wordt gepreciseerd dat de definitie voorts op basis van de werkzaamheden binnen de OESO en EU verder zal worden bijgewerkt om een betere nexus voor taxatie te creëren voor de digitale economie. In de EU wordt momenteel gewerkt aan een voorstel tegen het eind van het jaar, om ook over te maken aan de OESO. Een nieuw interim-rapport van de OESO hieromtrent wordt in de loop van 2018 verwacht.

4.4. Internationale verliesverrekening vaste inrichtingen

Verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen waarvan de winst bij verdrag wordt vrijgesteld in België zullen voortaan enkel nog in België aftrekbaar zijn voor zover deze “definitief zijn” en geleden zijn in de EER. Dit is het geval indien de inrichting wordt gesloten en de verliezen niet meer kunnen worden afgetrokken in dat land op winsten van een andere inrichting of persoon.

Indien de inrichting binnen de 3 jaar opnieuw activiteiten opstart binnen die Staat, wordt het verlies in België teruggenomen.

4.5. Disconto op schulden

Op boekhoudkundig vlak dient bij de boeking van renteloze of abnormaal laagrentende schulden in de balans voor hun nominale waarde, in bepaalde gevallen een disconto (berekend op basis van de marktrente) te worden geboekt. Dit is het geval wanneer de schulden betaalbaar zijn na meer dan één jaar en betrekking hebben de overdracht van vaste activa. Vervolgens wordt dit disconto via de over te dragen kosten pro rata temporis in resultaat (kosten) genomen. Dergelijke boekingswijze werkt ook fiscaal door.

In het geval de aankoopprijs lager is dan de werkelijke waarde verhoogd met het disconto, kan aldus een onbestaande kost in het resultaat worden genomen. In het geval het afschrijfbaar vaste activa betreft, kan het boeken van een disconto hoogstens op korte termijn tot een fiscale onderwaardering leiden. Op langere termijn zal deze, door de lagere afschrijvingen, weggewerkt worden. Bij niet-afschrijfbaar vaste activa echter blijft de fiscale onderwaardering als gevolg van het geboekte disconto bestaan.

Voortaan zal het in resultaat nemen van een disconto voor schulden met betrekking tot niet-afschrijfbaar activa, niet langer als aftrekbaar kost worden aanvaard.

Vandaag werd deze techniek vaak toegepast met betrekking tot niet-afschrijfbaar activa zoals aandelen of antiek.

4.6. Mobiliseren vrijgestelde reserves

Vennootschappen met vrijgestelde reserves worden tijdelijk (in 2020 en 2021) aangezet deze bedragen om te zetten in “gewone” belaste reserves aan een verlaagd tarief.

De vrijgestelde reserves die voor deze regeling in aanmerking komen, zijn deze die bestonden voor belastbare tijdperken die afsluiten vóór 1 januari 2017.

Het betreft een tijdelijke maatregel voor een periode van 2 jaar waarbij op het omgezette bedrag een vennootschapsbelastingstarief geldt van 15%.

Voor het gedeelte van de opnemingen dat overeenstemt met investeringen die tijdens het belastbaar tijdperk zijn verricht geldt een vennootschapsbelastingstarief van 10%, indien deze zijn verricht in:

- materiële vast activa andere dan deze welke vermeld zijn in art. 75, 5° WIB 92, of immateriële vast activa;
- die afschrijfbaar zijn;
- en die niet als herbelegging worden aangemerkt krachtens de artikelen 44bis, 44ter, 47, 194quater, 205/4, § 5 WIB 92 en 122, § 2 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

Geen van de bij de artikelen 199 tot 206 WIB 92 bepaalde aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbaar tijdperk mag worden verricht. Deze maatregel geldt als een minimale belastbare grondslag. In afwijking van artikel 276 WIB 92 mogen geen voorheffingen, geen FBB en geen belastingkredieten worden verrekend worden.

De vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetalingen is van toepassing.

De regeling is van toepassing op:

- ✓ uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden (herwaarderingsmeerwaarden)
- ✓ vrijgestelde meerwaarden van vóór 1990
- ✓ investeringsreserve waarvoor de investeringstermijn is verstreken en correct werd geherinvesteerd
- ✓ de investeringsreserve van het jaar 1982
- ✓ de 20% kostenafrek die boven de 100% wordt toegestaan in het kader van collectief vervoer van personeelsleden, elektrische wagens en beveiligingskosten
- ✓ tijdelijke mogelijkheid van afschrijvingen naar keuze boven de normale degressieve of dubbele lineaire methode (obv. wet van 29/11/1977)
- ✓ vrijgestelde winst van innovatievennootschappen en reconversievennootschappen

Deze regeling is niet van toepassing op bestaande vrijgestelde reserves in het kader van:

- ✗ de tax shelter audiovisuele werken/podiumwerken
- ✗ meerwaarden bedoeld in de artikelen 44bis, 44ter, 47 WIB 92 en artikel 122, §2 van de programmawet van 2 augustus 2002
- ✗ vrijgestelde waardeverminderingen of voorzieningen
- ✗ voorlopige vrijstelling van winst uit een reorganisatieplan of minnelijk akkoord
- ✗ kapitaalsubsidies
- ✗ voorziening sociaal passief t.e.m. AJ 1990 (Com.IB. 48/33 ev.)
- ✗ netto-actief van een VSO of handelsvennootschap (oud. art. 184, vijfde en zesde lid WIB)
- ✗ vrijstelling van het bedrag van de actualisering van de diamantvoorraad voor erkende diamanthandelaars (wet van 26 november 2011)
- ✗ de investeringsreserve waarvoor de investeringstermijn van 3 jaar nog niet verstreken is.
- ✗ de vrijgestelde winst van inschakelingsvennootschappen

4.7. Verduidelijken criterium markttrente

Het onduidelijke criterium "markttrente" als maximum interestvergoeding voor de creditstand R/C in het kader van de herkwalificatie van interesten in dividenden en in het kader van de aftrekbaarheid van de interesten wordt vervangen door:

De door de Nationale Bank van België bekendgemaakte MFI-rentevoet voor leningen tot 1.000.000 euro met variabel tarief en initiële rentebepaling tot een jaar verstrekt aan niet-financiële vennootschappen gesloten in de maand november van het kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarop de interesten betrekking hebben, verhoogd met 2,5 pct.

Een gelijkaardige regeling zal via KB worden uitgewerkt voor wat betreft de debetinteresten R/C.

Er wordt verduidelijkt dat deze regeling niet geldt voor cash-poolingovereenkomsten.

Van de gelegenheid werd gebruik gemaakt om ook het begrip "geldlening" te verduidelijken, gezien een verkoop van een eenmanszaak aan de eigen vennootschap, waarbij de vennootschap de prijs verschuldigd blijft thans strikt juridisch gezien, niet onder dit begrip valt, en dus niet onder de herkwalificatieregeling van interesten in dividenden valt.

4.8. Wijziging afschrijvingsregimes

Het degressief afschrijvingsstelsel (art. 64 WIB 92) wordt opgeheven in de vennootschapsbelasting.

Pro-rata temporis afschrijven in het jaar van de investering wordt voortaan ook verplicht voor kleine vennootschappen (art. 196, § 2 WIB 92).

Bovendien wordt een administratieve vereenvoudiging aangebracht voor KMO's. Zij mogen bij de aankoop komende kosten ofwel ineens aftrekken ofwel afschrijven, maar indien zij voor het laatste opteren wordt voortaan gepreciseerd dat de afschrijving moet gelijklopen met het hoofdbestanddeel waarop de bijkomende kosten slaan.

De wijziging van de afschrijvingsregimes is van toepassing op de activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2020.

4.9. Aftrekbeperking bijzondere uitgaven

Niet-aftrekbare boetes: met het oog op harmonisering en vereenvoudiging worden alle administratieve boeten opgelegd door overheden, zelfs indien zij geen strafrechtelijk karakter hebben en zelfs indien zij slaan op een aftrekbare belasting, niet langer aftrekbaar (van belang voor proportionele BTW-boetes en boeten inzake registratierechten, boetes in sociale zaken,..). Dit zal ook in de personenbelasting gelden

Niet-aftrekbare belastingen: de aanslag geheime commissielonen wordt niet langer aftrekbaar. Gelet op de verlaging van het tarief is het redelijk om een extra inspanning te vragen van ondernemingen om de fiscale verplichtingen te respecteren. Bovendien zorgt de afschaffing van de algemene crisisbijdrage ervoor dat het tarief van de aanslag verder vermindert en zorgt dit eveneens voor een harmonisering van het principe van niet-aftrekbaarheid van belastingen.

Het tarief van 50 pct. van de aanslag geheime commissielonen in het geval van vrijwillige opname van zwarte winsten in de boekhouding wordt opgeheven: dit hoort thuis in de fiscale regularisatie, waar de tarieven overigens strenger zijn.

De 120%-aftrekbaarheid van kosten wordt verlaagd naar 100% (m.i.v. elektrische wagens).

4.10. Autokosten vennootschapsbelasting

Aanpassing CO₂-formule voor aftrekbaarheid: CO₂- aftrek per wagen ongeacht brandstof en niet meer per categorie: $\text{aftrek \%} = 120\% - (0,5\% \times \text{aantal gram CO}_2)$ met een max. van 100% en een min. van 50%.

Voor wagens met een CO₂-uitstoot gelijk aan of groter dan 200 gr/km geldt een aftrek van 40%.

Teneinde het bestaande onderscheid tussen benzine- en dieselwagens te behouden zal de CO₂ waarde van een benzinewagen in de berekeningsformule vermenigvuldigd worden met een factor 0,95.

Voor CNG-wagens, die qua CO₂-uitstoot en fijn stof nog aanzienlijk properder zijn dan benzine, geldt een factor 0,90. Een machtiging aan de Koning (overlegd KB) wordt gegeven om nog verder te kunnen verlagen tot 0,70.

Voor plug-in hybride wagens die een batterij bezitten met een elektrische energiecapaciteit van minder dan 0,6 Kwh per 100kg van het wagengewicht zal de aftrekbaarheid en de grootte van het VAA worden vastgesteld op basis van hun niet-hybride tegenhanger met dezelfde brandstof. Indien zij geen tegenhanger hebben zal de CO₂-waarde worden vermenigvuldigd met 2,5.

Een machtiging wordt gegeven aan de Koning, overlegd KB, om de factor van 0,6Kwh te verhogen tot maximaal 2,1 (in functie van de technologische vooruitgang)

De maatregel is van toepassing voor plug-in hybrides die worden aangekocht vanaf 1/1/2018.

Aftrek brandstofkosten personenwagens voortaan volgens CO₂ beperking in plaats van 75%.

4.11. Andere diverse aanpassingen

Afschaffing van het regime van de gespreide taxatie van de meerwaarde op sommige overheidseffecten.

Afschaffing van de vrijstellingen voor:

- ✓ aanvullend personeel (opheffing art. 67 WIB 92)
- ✓ bijkomend personeel (opheffing art. 67ter WIB 92)
- ✓ 40% van het loon van stagiairs (opheffing art. 67bis WIB 92)
- ✓ meerwaarden op onroerende goederen van vennootschappen voor huisvestingskrediet (art. 191 WIB 92), die reeds van een VENB-tarief van 5% genieten (art. 216, 2^o, b, WIB 92)
- ✓ meerwaarde op bedrijfsvoertuigen (vrachtwagens) bij herbelegging in nieuwe meer ecologische exemplaren (art. 44bis)
- ✓ meerwaarden op voertuigen voor gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden tussen woon-werk (in de mate dat geen rekening wordt gehouden met de verhoogde afschrijving van 20%)