

Deloitte.



Fiscale strategie
in tijden van tax reform
Nele VanCaeneghem

ACCOUNTANCY & REPORTING TAX & LEGAL M&A & FINANCE
BUSINESS CONTROL & TECHNOLOGY STRATEGY & GROWTH

Agenda

BEPS

Transferpricing documentatie

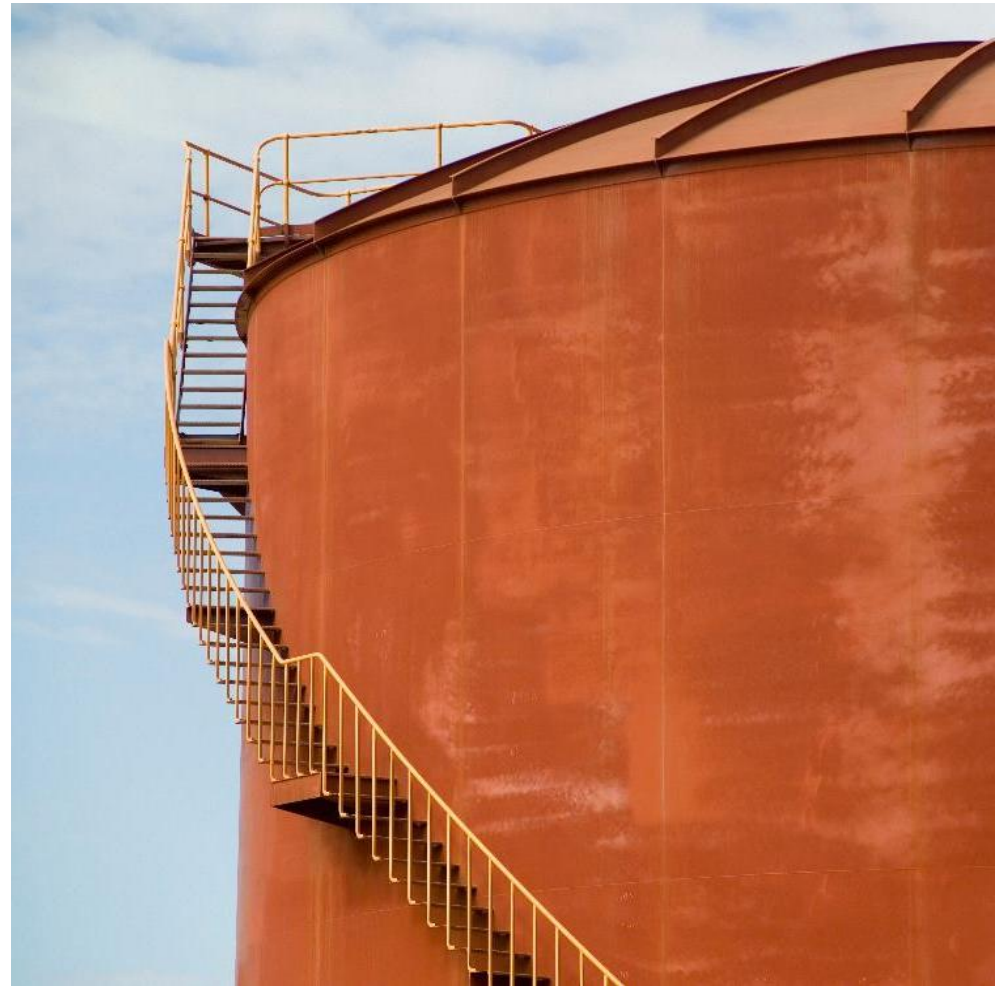
Begroting 2017

Hervorming vennootschapsbelasting

Aftrekbaarheid beroepskosten

Fiscale regularisatie

Programmawet 1 juli 2016

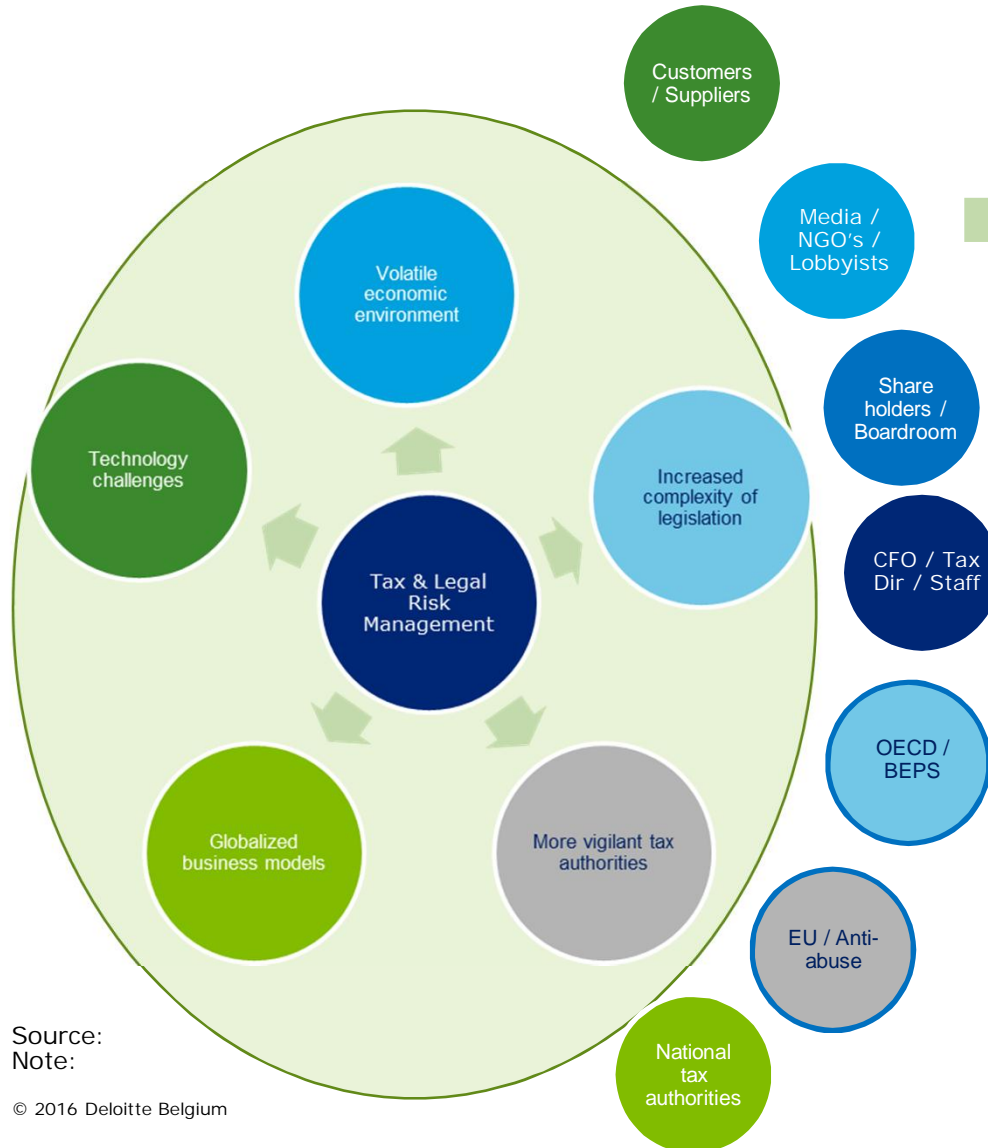


BEPS

Base erosion and profit shifting

BEPS

Nieuwe stakeholders in het fiscaal landschap



De perceptie van belastingontwijking is uitgegroeid tot een reputatierisico



Source:
Note:

Finale rapporten inzake BEPS

15 actiepunten rond 3 grote pijlers

Coherentie

- Neutraliseren van hybride mismatchstructuren (Actiepunt 2)
- Versterken van CFC regels (Actiepunt 3)
- Beperken van renteaftrek (Actiepunt 4)
- Tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie tussen landen (Actiepunt 5)

Substance

- Tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie (Actiepunt 5)
- Tegengaan van misbruik van dubbelbelastingverdragen (Actiepunt 6)
- Het tegengaan van het op kunstmatige wijze ontlopen van vaste inrichtingen (Actiepunt 7)
- TP aspecten (Actiepunten 8 - 10)

Transparantie

- Tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie (Actiepunt 5)
- Meten en monitoren van BEPS (Actiepunt 11)
- Openbaarmaking van belastingstructuren (Actiepunt 12)
- TP documentatie (Actiepunt 13)
- Geschillenregeling (Actiepunt 14)

BEPS

BEPS actie 4: Beperken van verschuiven van belastbare basis via interestaftrek en andere financiële betalingen

Doelstelling:

Beperken van fiscale planning door aanpassing van de schuldgraad door middel van intra-groepfinanciering (wijziging van de onderkapitalisatieregels)

Hoe?

- Ratio voor interestaftrek op basis van EBITDA (10%-30%) per entiteit
- Eventuele bijkomende beperkingen op basis van interestratio op groepsniveau

Implementatie in België?

- Implementatie in Belgische wetgeving voorzien voor 2018



BEPS

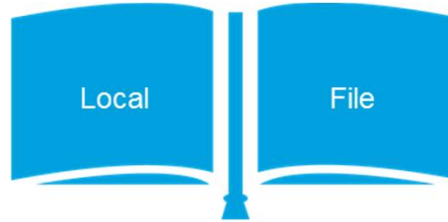
BEPS actie 5: tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie

“Substance”

- Om gebruik te kunnen maken van bepaalde gunstregimes moet er substantie kunnen worden aangetoond
- “Nexus benadering” als instrument om substance te analyseren
 - Vb. Gunstregimes inzake intellectuele eigendom
 - Fiscaal voordeel wordt maar toegekend in de mate dat de belastingplichtige de uitgaven zelf heeft gedaan
 - Kosten van outsourcing van onderzoek aan onafhankelijke partijen komen in aanmerking
 - Maar niet in de mate dat intellectuele eigendomsrechten van derden worden verworven of worden uitbesteed aan verbonden ondernemingen
- IP regimes moeten worden toegepast op basis van de netto-inkomsten

BEPS

BEPS actie 13: transferpricing documentatie



Evolution of existing transfer pricing documentation requirements

- Group wide description including supply chain, value drivers, main markets, high level functional analysis, details of business changes
- High level description of IP strategies, IP location and R&D management and location.
- High level description of group financing arrangements.
- Consolidated group accounts
- Description of APAs or other rulings

Transactional/entity specific:

- Local management structure, detailed functional analysis, economic analysis and **reconciliations of TP to accounts.**
- Local documentation nuances likely to continue

A new requirement

- Revenue
- Profit before tax
- Cash tax paid
- Current Tax Accrual
- Capital and retained earnings
- NBV of tangible assets
- Number of employees
- Complete list of entities and PE's for each country, with activity codes to be attached to template..

COMPLIANCE

Policy



Calculate



Process



Monitor



Document



Defend



Transferpricing documentatie Verplichtingen in België

Belgische wetgeving inzake transferpricing documentatie

Invoering BEPS in Belgische wetgeving - grenzen

Driedelige documentatieverplichting voor vennootschappen die volgende grenzen overschrijden:

Master File ("groepsdossier")
Local File ("lokaal dossier")

Één van de volgende:

- 50 mio. EUR operationele en financiële opbrengsten
- 1 miljard EUR balanstotaal
- Gemiddeld 100 VTE personeel

Economische analyse in lokaal dossier

Intercompany transacties van 1 business unit > 1 mio. EUR

Country by Country reporting ("landenrapport")

Geconsolideerde omzet groep > 750 mio. EUR

- Van toepassing op belastbare tijdperken die aanvangen vanaf 1 januari 2016
- Boetes bij niet-naleving: 1.250 EUR tot 25.000 EUR

Transferpricing documentatieverplichting

Invoering BEPS in Belgische wetgeving - Groepsdossier

- De Master File geeft een [overzicht van de multinationale groep](#), inclusief:
 - De aard van de activiteiten
 - De immateriële vaste activa
 - De intra-groep financiële verrichtingen
 - De geconsolideerde financiële en fiscale positie van de groep
 - De verrekenrijspolitiek
 - De wereldwijde allocatie van haar inkomsten en economische activiteiten
- [Uiterste indieningsdatum](#): 12 maanden na de laatste dag van het belastbaar tijdperk
- Mag in het [Engels](#) worden opgesteld
- Nog geen KB met template gepubliceerd

Transferpricing documentatieverplichting

Invoering BEPS in Belgische wetgeving – Lokaal dossier

- Bestaat uit **2 formulieren**:
 1. Een formulier waarin informatie opgenomen is over het type activiteiten van de Belgische groepsentiteit en een overzicht van de relevante intra-groep transacties;
 2. Een formulier dat, per bedrijfseenheid (business unit) van de Belgische groepsentiteit, een gedetailleerde verrekenprijsanalyse per (type van) intra-groep transactie van die bedrijfseenheid bevat.
- Economische analyse (tweede formulier) enkel noodzakelijk wanneer intra-groep transacties van een bedrijfseenheid de 1.000.000 EUR overschrijden
- Een **bedrijfseenheid**: “elk onderdeel, divisie, departement van een Belgische groepsentiteit gegroepeerd rond een bepaalde activiteit, productgroep of technologie”
- Indiening samen met de aangifte vennootschapsbelasting
- Nog geen KB met template gepubliceerd

Transferpricing documentatieverplichting

Invoering BEPS in Belgische wetgeving - Landenrapport

- Rapport dat door de moederentiteit moet worden ingediend en volgende gegevens bevat:
 - Identificatie van elke groepsentiteit en fiscale woonplaats;
 - Informatie over de wereldwijde allocatie van inkomsten, betaalde belastingen en bepaalde indicatoren omtrent de verdeling van de economische activiteiten over de verschillende jurisdicties waarin de multinationale groep actief is.
- Niet enkel ter inschatting van de verrekenprijrisico's, maar ook voor economische en statistische analyse.
- **Uiterste indieningsdatum:** 12 maanden na de laatste dag van het belastbaar tijdperk
- Nog geen KB met template gepubliceerd

Begroting 2017

Begroting 2017

- *Roerende voorheffing*: van 27% naar 30%, vanaf 1 januari 2017.
- De *speculatietaks* zal worden afgeschaft.
- De *beurstaks*: 'caps' zullen verdubbeld worden (voor aandelen, obligaties en fondsen). Daarbovenop zullen transacties via buitenlandse platforms ook aan deze belasting onderworpen worden.
- De fiscale aftrekbaarheid van *tankkaarten* zal verder worden beperkt, voor de werkgever
- Als alternatief voor een bedrijfswagen (of ander vervoersmiddel): bijkomende netto vergoeding (*mobilitetsbudget*).
- Fiscale (en sociale) voordelen zullen gelinkt worden aan een minimum periode van tewerkstelling en/of verblijf in België (bv. de recent bekendgemaakte maatregel die belasting teruggave aan asielzoekers ontkent).
- Maatregelen om *fiscale en sociale fraude* aan te pakken.
- Belasting van "*interne meerwaarden*" ?

Hervorming vennootschapsbelasting Voorstel minister van Financiën

Hervorming vennootschapsbelasting

Doelstellingen

Huidig belastingregime



- Zeer hoog nominaal belastingtarief
- Effectieve belastingdruk vaak lager omwille van gunstregimes
- Gunstregimes verliezen hun aantrekkingskracht door o.a. BEPS en andere Europese initiatieven

Doelstelling



- Verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting
- Vereenvoudiging van het fiscaal regime

Hoe?



- Begrotingsneutraliteit
- De introductie van een aantal compenserende maatregelen (beperking aftrekposten en fiscale voordelen)

Hervorming vennootschapsbelasting

Verlaging tarief vennootschapsbelasting – gefaseerde invoering



Nominaal tarief	2017	2018	2019
	27%	24%	20%
Verlaagd tarief (tot 50.000 EUR)	22%	20%	20%

+ gefaseerde afschaffing aanvullende crisisbijdrage van 3%

Hervorming vennootschapsbelasting

Beperking aftrekposten en voordelen - 2017

- Afschaffing *notionele interestaftrek* (!)
 - Overgedragen NIA van vóór aj. 2013 blijft aftrekbaar
- Beperking per jaar van globale aftrek *overgedragen verliezen, DBI* en overgedragen NIA:
 - MAX 750.000 EUR/jaar plus 40% van bedrag boven 750.000 EUR
 - Niet afgetrokken verliezen blijven onbeperkt in tijd overdraagbaar
 - Uitzondering starters: verliezen eerste 5 boekjaren zijn onbeperkt overdraagbaar
- Afschaffing aftrekbaarheid *giften* en afschaffing bestaande vrijstellingen voor *bijkomend personeel*
- + Invoering belastingvermindering voor aanwerving *bijkomend personeel* (35% salaris bij bepaalde nieuwe aanwervingen)
- + Invoering '*startup-reserve*' ter ondersteuning van autofinanciering van startups en bijkomende tewerkstelling (ter vervanging van investeringsreserve)

Hervorming vennootschapsbelasting

Beperking aftrekposten en voordelen - 2018

- Wijzigingen *afschrijvingsregimes*
 - Afschaffing degressieve afschrijvingen
 - Pro-rata afschrijvingen op alle nieuwe investeringen (ook voor KMO's)
- Invoering participatievoorwaarde (10% of 2,5 mio EUR) voor vrijstelling *meerwaarden op aandelen*
- *Beperking interestaftrek* ter uitvoering van de Europese Anti-Tax Avoidance Richtlijn – maximum 30% van EBITDA (!)
- Afschaffing *investeringsaftrek* voor hoogtechnologische activiteiten
- + Optioneel: éénmalige '*omzetheffing*' (vrijgestelde reserves omzetten in belaste reserves):
 - 20% in 2017 en 2018, 15% vanaf 2019
- + *Een DBI -aftrek* van 100% (nu 95%)
- + Afschaffing van *belasting van 0,412%* voor meerwaarden op aandelen gerealiseerd door grote vennootschappen + belasting van meerwaarden op aandelen gerealiseerd binnen het jaar na aankoop voortaan aan normaal tarief i.p.v. 25,75%

Hervorming vennootschapsbelasting

Beperking aftrekposten en voordelen - 2019

— Invoering '*Diverted Profits Tax*' :

- Een correcte belasting heffen op basis van de activiteit en substance in eigen land
- Tegengaan van artificieel vermijden van vaste inrichting of vermijden Belgische belasting door transacties zonder economisch motief

— Invoering *verplichte minimumbezoldiging* van 40.000 EUR voor elke werkende vennoot, bedrijfsleider of bestuurder die tevens relevant aandeelhouder is van de vennootschap:

- Limiet voor vennootschappen met lager netto-inkomen (50% van netto-winst vóór bezoldiging)
- Sanctie: tekort belast aan 50% min het tarief van de vennootschapsbelasting en RV op saldo (niet aftrekbaar) + RSZ aan tarief zelfstandigen op zelfde bedrag (aftrekbaar)
- Tegengaan van oppotten kapitaal in vennootschap om louter fiscale redenen

— Afschaffing van alle *investeringsaftrekken*

- Uitfaseren van de gewone investeringsaftrek voor kmo's (5% in 2017; 2% in 2018; 0% in 2019)
- Belastingkrediet voor O&O blijft bestaan

Hervorming vennootschapsbelasting

Beperking aftrekposten en voordelen - 2019

— Beperking aftrek *beroepskosten*:

- Aftrekbare kosten moeten expliciet verband houden met maatschappelijk doel of werkelijke activiteit
- Aftrekplafond voor geheel van relatiegeschenken, receptiekosten en collectieve uitgaven (sociale voordelen) - uitz. voor starters
- Aftrekverbod alle fiscale boeten
- Matching principe komt expliciet in artikel 49WIB92: geen aftrek vooruitbetaalde kosten

— Beperking aftrek *autokosten*

- Exact aftrekpercentage i.f.v. CO2 uitstoot (120% basis min 0,5% per gram CO2)
- 100% i.p.v. 120% aftrek voor elektrische auto's
- Aftrek brandstofkosten i.f.v. CO2 uitstoot i.p.v. 75% momenteel

Hervorming vennootschapsbelasting

Beperking aftrekposten - 2019

- Beperking aftrek kosten *privé woning* ten belope bedrag belastbaar VAA (!);
- Beperking aftrek kosten m.b.t.
 - Beleggingen die niet bedoeld zijn om een periodiek inkomen op te leveren (kust, oldtimers..)
 - Activa die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen
- Afsluiten van *frequente ontwijkingsroutes* (bv. private onroerend leasing: gehele bedrag is belastbaar onroerend inkomen)

Aftrekbaarheid beroepskosten na Cassatie

Beroepskosten na Cassatie

Aftrekbaarheid – Wanneer wel, wanneer niet?

- Uit rechtspraak Hof van Cassatie kunnen volgende principes worden afgeleid:
 - Uit beginsel dat alle inkomsten van vennootschap beroepsinkomsten zijn **volgt niet** dat alle kosten aftrekbare beroepskosten zijn;
 - Aftrekbaarheid beroepskosten is **niet** afhankelijk van voorwaarde dat er een verband is tussen verrichting en **maatschappelijke activiteit** (cf maatschappelijk doel);
 - Feit dat verrichting uitsluitend werd gesteld met oog op een belastingvoordeel sluit aftrekbaarheid niet uit (mogelijks wel beperkt mits toepassing artikel 344,§1 WIB92);
 - Kosten gemaakt met oog op toekenning van een **voordeel alle aard** aan bedrijfsleiders ter vergoeding van hun **activiteit/prestaties** binnen de vennootschap zijn aftrekbare beroepskosten. Dergelijke kosten zijn echter niet aftrekbaar wanneer zij geen prestaties vergoeden in het kader van de beroepswerkzaamheid;
 - **Bezoldigingstheorie** niet unaniem toegepast in rechtspraak (oa Bergen, 24 februari 2016);

Beroepskosten na Cassatie

Aftrekbaarheid – Wanneer wel, wanneer niet?

- Algemeen principe van beroepsmatig karakter: vereist een noodzakelijk **verband met de beroepswerkzaamheid** (gedaan of gedragen “om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”)
- Lagere rechtspraak herbevestigt algemene principes:
 - Appartement aan zee, huur bedraagt minder dan afschrijving vruchtgebruik, verlieslatend: geen aftrek wegens niet voldaan aan voorwaarde (Rb. Antwerpen, 23 maart 2016)
 - Doktersvennootschap, 70% woning privé gebruik, werkzaam in ziekenhuis: geen aftrek wegens geen VAA bij wijze van vergoeding activiteit binnen vennootschap (Rb. Namen, 20 april 2016; Antwerpen, 3 november 2015)
 - Appartement aan zee: geen aftrek vermits VAA geen tegenprestatie vormt voor in vennootschap uitgeoefende activiteiten (Bergen, 24 februari 2016)
- Wetswijziging te verwachten in kader van belastinghervorming (*cf. supra*)

Fiscale regularisatie

Fiscale regularisatie

Wet van 21 juli 2016 tot (her)invoering van een permanent systeem van fiscale en sociale regularisatie

- Inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen regulariseren die in het binnen- of buitenland verborgen zijn met de bedoeling om de belasting in België te ontwijken
- Regularisatie van gewestelijke belastingen (erfbelasting, schenkbelasting, sommige delen personenbelasting) niet mogelijk zonder samenwerkingsakkoord met de gewestelijke overheden
- Geen onderscheid gewone fiscale fraude - ernstige fiscale fraude
- Aangifte moet 'spontaan' zijn
- Definitieve betaling biedt immuniteit:
 - uitz.: in de wet gepreciseerde illegale activiteiten
- Regularisatie van het kapitaal geen optie meer, maar een verplichting
 - Fiscaal verjaarde kapitalen (!)

Fiscale regularisatie

Tarieven

- Heffing = normale basistarief verhoogd met een boetepercentage.
- Dit boetetarief stijgt jaarlijks:

Jaar van indiening	Fiscaal niet-verjaard	Fiscaal verjaard
2016	20%	36%
2017	22%	37%
2018	23%	38%
2019	24%	39%
2020	25%	40%

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Betalingen aan belastingparadijzen – **Uitbreiding**

- Huidig stelsel vereist rapportering van betalingen aan “persoon” of “personen” gevestigd in
 - “non-compliant” staat wat betreft standaard op gebied van uitwisseling van inlichtingen op verzoek inzake belastingaangelegenheden
 - Staat die voorkomt op lijst van landen zonder of met lage belastingdruk (nominaal tarief < 10%)
 - Gekoppeld aan “non-compliance gedurende het **volledige belastbare tijdperk** waarin de betaling geschiedt
- Voortaan voldoende indien “non-compliant” **op ogenblik van betaling**
- Uitbreiding op gebied van **Staten**:
 - Staten die geen vennootschapsbelasting heffen op inkomsten van binnenlandse oorsprong of van buitenlandse oorsprong (vb territoriaal belastingstelsel zoals Hong Kong)
 - Staten waarvan tarief vennootschapsbelasting, dat met de werkelijke belastingdruk op inkomsten van buitenlandse oorsprong overeenstemt, lager is dan 15%

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Betalingen aan belastingparadijzen - **Uitbreiding**

- Uitbreiding geïmplementeerde **ontvangers**: voortaan ook van toepassing bij betaling
 - Aan een vaste inrichting (gelegen in belastingparadijs)
 - Op een bankrekening (aangehouden of beheerd door geïmplementeerde personen of vaste inrichting gelegen in belastingparadijs)
 - Op een bankrekening (aangehouden of beheerd door kredietinstellingen gevestigd in of met een vaste inrichting in een belastingparadijs)

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Inlichtingen uit het buitenland - **Uitbreiding aanslag- en onderzoekstermijn**

- Gewone aanslagtermijn: 30 juni volgend op aanslagjaar, met minimum van 6 maanden vanaf datum waarop aangifte bij administratie toekomt
- Buitengewone aanslagtermijn:
 - 3 jaar (bij niet-aangifte, laattijdige overlegging van aangifte of onjuiste aangifte)
 - 7 jaar (inbreuk met bedrieglijk opzet of met oogmerk te schaden)
- Bijzondere aanslagtermijn in geval van inlichtingen verkregen uit buitenland:
 - Indien deze inlichtingen uitwijzen dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven *in de loop van één van de 5 jaren [lees: aanslagjaren] vóór het jaar waarin de Administratie kennis krijgt van die inlichtingen*
 - **Uitbreiding**: 5 jaar wordt 7 jaar indien niet-aangifte is gebeurd met bedrieglijk opzet of met oogmerk om te schaden
 - Voorbeeld bijzondere fraudetermijn mbt niet-aangegeven inkomsten van 2016 (aanslagjaar 2017): 2024
 - Aanslag moet worden gevestigd binnen de 24 maanden volgend op datum waarop de Administratie kennis krijgt (voor andere gevallen zie artikel 358, §2 WIB92)

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Inlichtingen uit het buitenland - **Uitbreiding aanslag- en onderzoekstermijn**

- Nieuw: invoering **bijzondere onderzoekstermijn van 24 maanden**
- Enkel in specifieke geval van inkomsten verkregen uit het buitenland bij toepassing van de (gewijzigde) buitengewone aanslagtermijn (van 5 of 7 jaar)
- Wat met voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige vereist voor onderzoek verricht buiten de driejarige aanslagtermijn ?
 - Wettelijke kennisgeving vereist opgave "aanwijzingen van fraude"
 - Vereist in geval van zevenjarige aanslagtermijn
 - Memorie van Toelichting niet geheel duidelijk
- Inwerkingtreding: niet specifiek bepaald

Overige bepalingen Programmawet 1 juli 2016

Verrekenprijscorrecties - **Uitbreiding aanslagtermijn/ambtshalve ontheffing**

- Geviseerde situatie: winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen ingevolge procedure onderling overleg in toepassing van
 - Dubbelbelastingverdrag
 - Arbitrageverdrag 23 juli 1990
- **Bijkomende aanslagmogelijkheid** Administratie (nieuw artikel 358, §1, 5° WIB92):
 - Binnen periode van 12 maanden na beëindigen van procedure onderling overleg
 - Ongeacht de periode waarin de bijkomend te belasten inkomsten zich situeren
- Omgekeerd: **verzoek om ambtshalve ontheffing** door belastingplichtige (nieuw artikel 376, §3, 3° WIB92):
 - Ingevolge overbelasting “vastgesteld” na procedure onderling overleg in toepassing dubbelbelastingverdrag of Arbitrageverdrag
 - Mogelijk tot ambtshalve ontheffing is niet onderworpen aan maximumtermijn
- Inwerkingtreding: vanaf aanslagjaar 2017

Kantoor Gent

Contactgegevens

Nele VanCaeneghem
Manager
nvancaeneghem@deloitte.com

Raymonde de Larocheaan 19A
9051 Gent
Tel. 09 393 75 85
Fax 09 393 75 80



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax and legal, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 225,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the “Deloitte Network”) is, by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.