

FISCALE CONSOLIDATIE

Fiscale consolidatie

Systeem van groepsbijdragen

Pieter-Jan WOUTERS



INTERSENTIA

Antwerpen – Gent – Cambridge

Fiscale consolidatie. Systeem van groepsbijdragen
Pieter-Jan Wouters

© 2020 Lefebvre Sarrut Belgium NV
Hoogstraat 139/6 – 1000 Brussel

ISBN 978-94-000-1271-4
D/2020/7849/180
NUR 826
Gedrukt in de Europese Unie

Verantwoordelijke uitgever: Paul-Etienne Pimont, Lefebvre Sarrut Belgium NV
Lay-out: Crius Group, Hulshout

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Ondanks alle aan de samenstelling van de tekst bestede zorg, kunnen noch de auteurs noch de uitgever aansprakelijkheid aanvaarden voor eventuele schade die zou kunnen voortvloeien uit enige fout die in deze uitgave zou kunnen voorkomen.

Dit boek is eveneens digitaal beschikbaar op www.stradalex.com en www.jurisquare.be.

REEDS VERSCHENEN IN DE BIBLIOTHEEK FISCAAL RECHT

- Jean-François LYCOPS, Nancy DE BEULE en Lode AGACHE, *Inbreng van een algemeenheid van goederen of een tak van werkzaamheid, Boekhoudkundige en fiscale aspecten*, 2003, 346 blz.
- Jan VERSTAPPEN, *Erfpacht, opstal en vruchtgebruik*, 2004, 114 blz.
- Henri VANDEBERGH, *De geschillenprocedure inzake BTW*, 2005, 174 blz.
- Alain CLAES, *BTW-carroussel. De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*, 2005, 296 blz.
- Wim VANDENBERGHE, *De notionele intrestaf trek. Een denkbeeldige werkelijkheid*, 2006, 128 blz.
- Bruno VANERMEN, *Verjaring inzake directe belastingen en BTW*, 2008, 170 blz.
- Chantal HENDRICKX en Marc VANDENDIJK, *Aanvullende Pensioenen, Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief*, 2008, 322 blz.
- Nancy DE BEULE, Christophe RAPOYE en Bart CALUWE, *Splitsingen en partiële splitsingen*, 2009, 612 blz.
- Brent SPRINGAEL, Benoit VAN ASBROECK, Kim VAN DE VELDEN, *Af trek voor octrooi-inkomsten, geanalyseerd en vergeleken*, 2010, 254 blz.
- Dirk DESCHRIJVER, *Het fiscale loonbegrip*, 2010, 372 blz.
- Eric WARSON, *Invulling en precedentswaarde van rulings*, 2011, 230 blz.
- Nancy DE BEULE, Christophe RAPOYE, Bart CALUWE, *Splitsingen en partiële splitsingen, Boekhoudkundige en fiscale aspecten na de fiscale Fusiewet van 11 december 2008*, Tweede herziene druk, 2013, 798 blz.
- Nancy DE BEULE, Lode AGACHE, Christian VAN CRAEYVELT, *Inbreng van een algemeenheid van goederen of een tak van werkzaamheid – Boekhoudkundige en fiscale aspecten*, herziene editie, 2016, 448 blz.
- Hanno DECOUTERE en Mark DELBOO, *De algemene antimisbruikbepaling en successieplanning*, 2016, 230 blz.
- Niels BAMMENS, *Dubbelbelastingverdragen en fiscaal relevante investeringsverdragen met ontwikkelingslanden*, 2016, 218 blz.
- Chantal HENDRICKX en Marc VANDENDIJK, *Aanvullende pensioenen. Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief – Herziene editie*, 2017, 422 blz.
- Stephan JANSSENS en Philippe BIELEN (eds.), *Het Belgisch standaardmodel van dubbelbelastingverdrag. Een artikelsgewijze commentaar*, 2018, 861 blz.
- Bart DESMET, Pieter-Jan WOUTERS, Mathias VAN DEN BOSCH, *Grensoverschrijdende zetelverplaatsingen*, 2018, 144 blz.
- Brent SPRINGAEL, *Af trek voor innovatie-inkomsten*, 2019, 431 blz.
- Hanno DECOUTERE, *De algemene antimisbruikbepaling en successieplanning*, 2020, 278 blz.
- Dirk DESCHRIJVER, *Van liquidatiebonus tot liquidatiereserve*, 2020, 270 blz.

INHOUD

<i>Lijst van afkortingen</i>	xiii
Inleiding	1
DEEL I.	
HET PRINCIPE VAN FISCALE CONSOLIDATIE	5
Hoofdstuk 1.	
Doelstelling en kenmerken	7
Afdeling 1. Redenen voor de invoering van fiscale consolidatie	7
Afdeling 2. Budgettaire impact van fiscale consolidatie	9
Afdeling 3. Vereiste van verbondenheid.	11
Hoofdstuk 2.	
Fiscale consolidatie in Europa	13
Afdeling 1. Drie basiscategorieën	13
Afdeling 2. Zweedse systeem als inspiratiebron	14
Afdeling 3. Grensoverschrijdende fiscale consolidatie	15
§ 1. Marks & Spencer (HvJ 13 december 2005)	15
§ 2. “Per element”-benadering.	17
A. Groupe Steria (HvJ 2 september 2015)	17
B. X BV (HvJ 22 februari 2018)	18
Afdeling 4. Verticale fiscale consolidatie	20
§ 1. Papillon (HvJ 27 november 2008)	20
§ 2. Felixstowe (HvJ 1 april 2014)	22
§ 3. SCA Group Holding e.a. (HvJ 12 juni 2014)	22
Afdeling 5. Horizontale fiscale consolidatie	24
§ 1. SCA Group Holding e.a. (HvJ 12 juni 2014)	24
§ 2. Zaak C-749/18 (HvJ 14 mei 2020)	25
Afdeling 6. Fiscale consolidatie in de EU: (verre) toekomstmuziek?	26
Hoofdstuk 3.	
Invoering van fiscale consolidatie in België	29
Afdeling 1. Wat voorafging	29
Afdeling 2. Ambitieuze doelstellingen versus strikte toepassingsvoorwaarden... ..	30

DEEL II.	
SYSTEEM VAN GROEPSBIJDRAGEN	33
Hoofdstuk 1.	
Concrete werking van het regime	35
Afdeling 1. Algemene principes	35
Afdeling 2. Groepsbijdrage is gelijk aan fiscaal verlies van het boekjaar	37
Afdeling 3. Groepsbijdrage is groter dan het fiscaal verlies van het boekjaar ..	40
Afdeling 4. Groepsbijdrage is kleiner dan het fiscaal verlies van het boekjaar ...	41
Hoofdstuk 2.	
Deelnemingsvereisten: wie komt in aanmerking?	45
Afdeling 1. Uitgesloten belastingplichtigen	45
Afdeling 2. Participatievoorwaarde: verbonden vennootschappen	47
§ 1. Binnenlandse moedervenootschap met binnenlandse dochters	50
§ 2. Buitenlandse moedervenootschap met binnenlandse dochters	51
A. Situatieschets	51
B. Non-discriminatieclausule in verdragscontext	52
a. Wat zijn soortgelijke ondernemingen?	52
b. Andere of zwaardere belastingheffing	53
c. Geen verticale consolidatie	53
d. Wat met horizontale consolidatie?	54
C. Een in aanmerking komende vennootschap	55
§ 3. Belgisch bijkantoor of binnenlandse vennootschap?	56
§ 4. Geen abstractie van (indirecte) eigen aandelen	57
§ 5. Aandeelhouder-natuurlijke persoon	59
Afdeling 3. Permanentievoorwaarde: minimale houdperiode	60
Hoofdstuk 3.	
Definitieve EER-verliezen	63
Afdeling 1. Europese vrijheid van vestiging	63
Afdeling 2. Groepsbijdrage ten belope van definitieve EER-verliezen	64
Hoofdstuk 4.	
Impact van reorganisaties	67
Afdeling 1. Vennootschappen met vermogensaan groei ingevolge een reorganisatieverrichting	68
§ 1. “Alles of niets”-benadering	68
§ 2. Toetsing op het niveau van de vennootschap	70

§ 3. Richting van de reorganisatieverrichting	70
§ 4. Limitatieve lijst van verrichtingen	72
Afdeling 2. Vennootschappen opgericht ingevolge een reorganisatie.....	74
Afdeling 3. Gecombineerde toepassing van beide fictiebepalingen	77
Afdeling 4. Overdrachten van aandelenparticipaties.....	80
Afdeling 5. Zetelverplaatsingen.....	82
Hoofdstuk 5.	
Praktische toepassing: compliance en timing.....	85
Afdeling 1. Groepsbijdrageovereenkomst	85
Afdeling 2. Vergoeding voor de groepsbijdrage	87
§ 1. Algemene principes.....	87
§ 2. Bedrag van de vergoeding	88
A. Belastingbesparing uitsluitend in aanslagjaar van de groepsbijdrage ..	88
B. Belastingbesparing in verschillende belastbare tijdperken	90
C. Circulaire 2020/C/29 van 13 februari 2020	92
a. Eerste mogelijkheid: vergelijking met de globale belastingvermeerdering.....	92
b. Tweede mogelijkheid: vergelijking met de werkelijk verrichte voorafbetalingen	93
c. Derde mogelijkheid: vergelijking met hypothetisch verrichte voorafbetalingen.....	94
d. Vierde mogelijkheid: globale belastingvermeerdering op het bedrag van de groepsbijdrage.....	95
§ 3. Boekhoudkundige verwerking	96
A. In hoofde van de verstrekker van de groepsbijdrage	96
B. In hoofde van de ontvanger van de groepsbijdrage	98
§ 4. Btw-behandeling	98
Afdeling 3. Verschillende boekhoudkundige jaareindes.....	99
DEEL III.	
CAPITA SELECTA.....	101
Hoofdstuk 1.	
Voorafbetalingen	103
Afdeling 1. Het belang van voorafbetalingen	103
Afdeling 2. Interactie tussen voorafbetalingen en groepsbijdragen	103
Afdeling 3. Planning met groepsbijdragen	104

Hoofdstuk 2.

Toegekende groepsbijdrage overschrijdt belastbare winst	107
Afdeling 1. Situatieschets	107
Afdeling 2. Verschillende mogelijke verwerkingen	108
Afdeling 3. Administratieve zienswijze	109
Afdeling 4. Fiscale behandeling samengevat.	110

Hoofdstuk 3.

Planning van dividenduitkeringen	111
Afdeling 1. Situatieschets	111
Afdeling 2. Strijdigheid met Europese Moeder-dochterrichtlijn.	113
§ 1. Cobelfret (HvJ 12 februari 2009).	114
§ 2. KBC en Beleggen, Risicokapitaal en Beheer NV (HvJ 4 juni 2009).	115
§ 3. Brussels Securities (HvJ 19 december 2019)	117
§ 4. Wat betekent dit voor artikel 205/5 WIB 1992?	119
a. Vennootschappen A en B hebben beide fiscale winst na de eerste bewerking.	120
b. Vennootschappen A en B hebben beide fiscaal verlies na de eerste bewerking.	122
c. A heeft fiscale winst en B heeft fiscaal verlies na eerste bewerking	123
d. A heeft fiscale winst en vorige verliezen en B heeft fiscaal verlies	124

Hoofdstuk 4.

Interactie met de aftrekbeperking van artikel 198/1 WIB 1992	127
Afdeling 1. Algemene principes.	127
Afdeling 2. Praktische toepassing.	128
§ 1. Geen overdrachten van aftrekcapaciteit en geen fiscale consolidatie	129
§ 2. Geen overdrachten van aftrekcapaciteit, maar wel fiscale consolidatie	130
§ 3. Overdrachten van aftrekcapaciteit en fiscale consolidatie	131

Hoofdstuk 5.

Interactie met de tijdelijke COVID-19-steenmaatregelen	133
Afdeling 1. Vervroegde verliesaftrek.	133
§ 1. Algemeen principe.	133
§ 2. Interactie met fiscale consolidatie.	136
a. Verwacht verlies en daadwerkelijk verlies van 2020 zijn identiek.	137

b. Verwacht verlies is lager dan het daadwerkelijk verlies van 2020	138
c. Verwacht verlies is hoger dan het daadwerkelijk verlies van 2020	139
Afdeling 2. Wederopbouwreserve	140
§ 1. Algemeen principe	140
§ 2. Interactie met fiscale consolidatie	142
Bijlage: groepsbijdrageovereenkomst	145
<i>Bibliografie</i>	<i>147</i>

LIJST VAN AFKORTINGEN

AFT	Algemeen Fiscaal Tijdschrift
BS	Belgisch Staatsblad
CBN	Commissie voor Boekhoudkundige Normen
CCTB	Common Corporate Tax Base
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
DBI	Definitief Belaste Inkomsten
DVB	Dienst Voorafgaande Beslissingen
EER	Europese Economische Ruimte
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie
KB	Koninklijk besluit
TFR	Tijdschrift voor Fiscaal Recht
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WBTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
WIB 1992	Wetboek inkomstenbelastingen 1992
WVV	Wetboek van vennootschappen en verenigingen

