

Voorstel voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting

Historiek, hoofdkenmerken, inhoud, voor- en nadelen en Belgisch standpunt

Piet DE VOS
Eerste attaché van Financiën

ABSTRACT

The European Commission released on 16 March 2011 a Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). This article aims to give an overview of the main features and content of the CCCTB, as well as its advantages and disadvantages for corporations and Member States. Finally the Belgian position towards CCCTB is briefly highlighted.

The CCCTB proposal offers groups of corporations one single set of corporate tax base rules to follow and the possibility of filing a single tax return for their entire activity within the European Union. The consolidated tax base is shared out among the Member States in which the group is active, according to a specific formula, which takes into account three factors (assets, labour and sales). The corporate income tax rate will not be harmonized.

Although Belgium, like some other Member States, is in favour of CCCTB, it remains highly doubtful if such ambitious harmonization project will be acceptable for all Member States. Adopting the Proposal by way of the enhanced cooperation procedure might be a solution but even in that scenario it remains unclear if an agreement can be reached on all aspects of the Proposal.

Keywords: European Union, corporation tax, common tax base, fiscal consolidation

JEL Classification Code: H25, H32, K34

Inhoudsopgave

1	Historiek	9
2	Hoofdkenmerken van het CCCTB-voorstel	11
2.1	Algemeen	11
2.2	Uniforme heffingsgrondslag	12
2.3	Optioneel systeem	12
2.4	Consolidatie	13
2.5	Verhouding fiscaal recht – boekhoud- en jaarrekeningrecht	13
2.6	Procedure	14
2.7	Tarief	14
3	Inhoud van het CCCTB-voorstel	16
3.1	Personeel toepassingsgebied	16
3.2	Materieel toepassingsgebied	17
3.3	Berekening van de belastbare grondslag – Algemene beginselen	17
3.4	Berekening van de belastbare grondslag – Winst - en verliesrekening	19
3.5	Berekening van de belastbare grondslag – Opbrengsten	19
3.6	Berekening van de belastbare grondslag – Kosten	21
3.7	Vaststelling van de belastbare grondslag - Afschrijvingen	22
3.8	Toetreding en uittreding	24
3.9	Consolidatie	25
3.10	Antimisbruikbepalingen	27
4	De voor- en nadelen	29
4.1	Voordelen	29

4.2	Nadelen	30
5	De Belgische positie	33

1 Historiek

Op de informele ECOFIN-vergadering van 10 en 11 september 2004 hebben de Ministers van Financiën een mandaat aan de Europese Commissie (EC) gegeven om na te gaan op welke manier de vennootschapsbelasting in de Europese Unie (EU) kan worden geharmoniseerd. In het najaar van 2004 richtte de EC daartoe de zogenaamde CCCTB-werkgroep ⁽¹⁾ op, voorgezeten door de EC en bestaande uit fiscale experts van de nationale belastingadministraties (occasioneel uitgebreid met academici en vertegenwoordigers van de bedrijfswereld). Die werkgroep heeft de technische modaliteiten van een gemeenschappelijke geconsolideerde belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting in eerste instantie onderzocht en bediscussieerd. Hierbij werd niet naar unanimiteit gestreefd maar wel naar een standpunt waar de meerderheid van de lidstaten zich in kon vinden. Alle verslagen van de CCCTB-werkgroep zijn gepubliceerd op de website van de EC ("Taxation and Customs Union") ⁽²⁾.

Nahetbeëindigen van de werkzaamheden van de CCCTB-werkgroep in het voorjaar van 2008 heeft de EC op basis van de werkdocumenten van de werkgroep een wetgevend voorstel van Richtlijn opgemaakt ⁽³⁾ dat op 16 maart 2011 gepubliceerd werd ⁽⁴⁾. Het voorstel is vergezeld van een effectbeoordelingsrapport en een samenvatting van het effectbeoordelingsrapport ⁽⁵⁾.

Tijdens het Hongaars voorzitterschap (1^{ste} helft 2011) werd het voorstel voor de eerste maal op summiere wijze besproken door een werkgroep van de Raad van de Europese Unie. Tijdens het Pools en Deens voorzitterschap zijn de bepalingen van het voorstel die handelen over het vastleggen van de grondslag aan bod gekomen in deze werkgroep. Alle bepalingen inzake consolidatie, administratieve procedure en verdeling van de grondslag zullen normaal gezien aan bod komen tijdens het Cypriotisch voorzitterschap (2^{de} helft van 2012). Uit de voorbije besprekingen op het niveau van de Raad blijkt dat het quasi onmogelijk zal zijn om het voorstel van Richtlijn bij unanimiteit goed te keuren ⁽⁶⁾. Opmerkelijk is dat het Europees Parlement in zijn advies over het voorstel expliciet pleit voor het alternatief van de goedkeuring van de Richtlijn

1 CCCTB: Common Consolidated Corporate Tax Base

2 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

3 Inzonderheid de werkdocumenten CCCTB/WP/057 ("possible elements of a technical outline"), CCCTB/WP/061 ("possible elements of the administrative framework") en CCCTB/WP/060 ("possible elements of the sharing mechanism") bevatten reeds de krijtlijnen van het toekomstig voorstel van richtlijn (cf. vergadering CCCTB-werkgroep 10-11-12 december 2007).

4 COM (2011) 121, Voorstel voor een RICHTLIJN VAN DE RAAD betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), 16 maart 2011.

5 SEC (2011) 315, Commission staff working document, Impact Assessment; SEC (2011) 316, Werkdocument van de diensten van de Commissie, Samenvatting van de effectbeoordeling.

6 De feitelijke omstandigheid dat artikel 115 Verdrag Werking Europese Unie (VWEU), in samenlezing met artikel 114, lid 2, de juridische basis voor de harmonisatie van directe belastingen is, brengt met zich mee dat iedere lidstaat de mogelijkheid tot veto heeft.

via de procedure van de nauwere samenwerking, waarbij het initiatief voor deze procedure zou moeten worden genomen door de Euro-lidstaten ⁽⁷⁾. De procedure van nauwere samenwerking kan worden opgestart door de Raad wanneer deze constateert dat het voorstel niet bij unanimitieit kan worden aangenomen, en mits ten minste negen lidstaten bereid zijn om aan de nauwere samenwerking deel te nemen ⁽⁸⁾.

Tenslotte dient de aandacht te worden gevestigd op het feit dat de Franse president Nicolas Sarkozy en de Duitse Bondskanselier Angela Merkel op 16 augustus 2011 verklaarden de uitkomst van de onderhandelingen voor de invoering van de CCCTB-richtlijn niet te willen afwachten maar onmiddellijk wensten te starten met bilaterale onderhandelingen teneinde de nationale regels ter bepaling van de grondslag inzake vennootschapsbelasting van Frankrijk en Duitsland te harmoniseren tegen uiterlijk 2013. De krijtlijnen van dit bilateraal harmonisatieproject zijn opgenomen in een groenboek dat begin 2012 werd gepubliceerd ⁽⁹⁾.

7 P7_TA-PROV(2012)0135, Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 19 april 2012 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) (COM(2011)0121, amendement 6 ter invoeging van een Overweging 4 bis.

8 Artikel 20 Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU), artikelen 328 tot 334 VWEU.

9 Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre Vert sur la coopération franco-allemande Points de convergence sur la fiscalité des entreprises, Februari 2012, 47 bl.

2

Hoofdkenmerken van het CCCTB-voorstel**2.1 Algemeen**

Het CCCTB-voorstel omvat een volledige set van voorschriften voor de belastingheffing van vennootschappen. Er is bepaald welke vennootschappen voor de regeling kunnen kiezen, hoe de belastinggrondslag moet worden berekend, wat de reikwijdte van de consolidatie is en hoe deze functioneert. Tevens zijn er antimisbruikregels opgenomen, is er voorgeschreven hoe de geconsolideerde grondslag moet worden verdeeld en hoe de zogenaamde “CCCTB-aangifte” door de lidstaten moet worden beheerd in het kader van een “one-stop-shop”-aanpak. Men kan derhalve gerust stellen dat het CCCTB-voorstel nagenoeg alle aspecten van de vestiging van de vennootschapsbelasting regelt, zonder dat men daarbij altijd “uniformiseert”⁽¹⁰⁾. De harmonisatie is in principe niet beperkt tot bepaalde ondernemingsactiviteiten (enkel ondernemingen met een specifieke activiteit of onderworpen aan een speciaal belastingstelsel zouden uitgesloten worden (b.v. collectieve beleggingsvennootschappen, ondernemingen onderworpen aan de tonnagebelasting, pensioenfondsen).

Alle vennootschappen zullen, ongeacht hun omvang, de CCCTB “kunnen” toepassen: alhoewel in principe voornamelijk multinationale ondernemingen baat hebben bij de invoering van de CCCTB, zullen ook KMO's die opteren voor de CCCTB geconfronteerd worden met lagere nalevingskosten wanneer zij besluiten om in een andere lidstaat activiteiten te ontplooiën. Van de CCCTB-voorschriften “kan” ook gebruik worden gemaakt door aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten die geen deel uitmaken van een groep (i.e. een afzonderlijke vennootschap).

De EC zal in het kader van de “gedelegeerde handelingen”, de bevoegdheid krijgen om op specifieke domeinen uitvoering te geven aan het CCCTB-kader.⁽¹¹⁾ Tenslotte dient de EC na vijf jaar een evaluatie van de toepassing van deze richtlijn te maken (de lidstaten moeten de EC hierbij helpen door haar de passende input te verstrekken)⁽¹²⁾.

¹⁰ Zo verwijst men in artikel 126 van het CCCTB-voorstel voor de gerechtelijke bezwaarprocedure naar de desbetreffende nationale wetgeving van de hoofdbelastingautoriteit.

¹¹ Art. 127 CCCTB-voorstel.

¹² Art. 133 CCCTB-voorstel.

2.2 Uniforme heffingsgrondslag

Het voorstel voorziet in een uniforme heffingsgrondslag, d.w.z. dat de grondslag in de verschillende lidstaten op identieke wijze wordt vastgesteld. Enkel voor specifieke uitzonderingsgevallen wordt voorzien in een aftrek op het deel van de basis dat wordt toegekend aan de lidstaat (cf. infra)⁽¹³⁾.

In principe is het nemen van **nationale gunstmaatregelen**, zoals de Belgische notionele interestaftrek, de investeringsaftrek en de aftrek van octrooi-inkomsten uitgesloten, aangezien dit soort aftrekken van het belastbaar resultaat binnen het toepassingsgebied van het voorstel vallen en dus geharmoniseerd worden. Gezien de vrijheid van de individuele lidstaat om het tarief te bepalen, rijst wel de vraag in hoeverre dergelijke gunstmaatregelen middels een ingreep via het nationaal tarief nog tot de mogelijkheden zullen behoren (bijvoorbeeld door de toekenning van een belastingkrediet).

2.3 Optioneel systeem

Aangezien een dergelijke regeling er hoofdzakelijk toe strekt om tegemoet te komen aan de behoeften van bedrijven die grensoverschrijdend actief zijn, vertrekt het voorstel van een optioneel CCCTB-stelsel. Dat wil zeggen dat het naast de bestaande nationale vennootschapsbelastingstelsels zal komen. De ondernemingen kunnen dus vrij beslissen of ze tot het stelsel toetreden of niet, met dien verstande dat het moet gaan om een “**all-in all-out**” voor de ganse groep. Eens men voor het CCCTB-stelsel geopteerd heeft, is men verplicht om het gedurende minstens 5 belastingjaren toe te passen⁽¹⁴⁾. Het voorstel wil daarmee vermijden dat men het optioneel karakter gaat misbruiken door, om louter fiscale redenen, in en uit het stelsel te stappen.

De EC is van oordeel dat het optioneel karakter van het CCCTB-stelsel in overeenstemming is met het principes van subsidiariteit en evenredigheid opgenomen in artikel 5 van het VEU, maar dat de lidstaten vanzelfsprekend kunnen besluiten om het stelsel verplicht te maken. De wenselijkheid en haalbaarheid van het naast elkaar laten bestaan van twee verschillende systemen van vennootschapsbelasting zal een belangrijke factor zijn in de discussie omtrent het optioneel of verplicht karakter van het CCCTB-stelsel, in het bijzonder op het vlak van de nalevingskosten voor de belastingadministraties. Er zal daarbij ook rekening moeten worden gehouden met de impliciete invloed die het CCCTB-stelsel zal hebben op de nationale vennootschapsbelasting en met de wisselwerking van de twee verschillende systemen van vennootschapsbelasting en de personenbelasting

¹³ Art. 102 CCCTB-voorstel.

¹⁴ Art. 105 CCCTB-voorstel.

2.4 Consolidatie

Het CCCTB-stelsel voorziet in een verplichte consolidatie van de resultaten van alle ondernemingen die deel uit maken van de groep (d.w.z. dochterondernemingen en vaste inrichtingen gevestigd in de EU), hetgeen **grensoverschrijdende verliescompensatie** inhoudt. De CCCTB zal een einde maken aan de formaliteiten inzake **verrekenprijzen** (en eventuele dubbele belasting binnen een groep). Dit is volgens de EC één van de belangrijkste voordelen van het stelsel. Ten aanzien van ondernemingen gevestigd in derde landen blijft wel de traditionele methodiek inzake verrekenprijzen bestaan (toepassing “arm’s length principle”) ⁽¹⁵⁾. Dit geldt tevens ten aanzien van verbonden ondernemingen die gevestigd zijn binnen de EU en die geen deel uitmaken van de groep ⁽¹⁶⁾.

Consolidatie vereist dat er regels zijn om het resultaat om te slaan over de verschillende lidstaten waarin groepsmaatschappijen zijn gevestigd: de **toerekeningsformule** voor de verdeling van de geconsolideerde belastinggrondslag over de verschillende lidstaten bevat drie gelijk gewogen factoren (arbeid, activa en omzet)⁽¹⁷⁾:

- ▶ (i) de factor **arbeid** wordt berekend op basis van de loonkosten en het aantal werknemers (waarbij elk element voor de helft telt);
- ▶ (ii) de factor **activa** bevat alle materiële vaste activa. Immateriële en financiële activa blijven buiten de verdelingsformule gezien hun mobiele karakter. Door de opname van deze twee laatste factoren zou de formule te gemakkelijk kunnen worden gemanipuleerd;
- ▶ (iii) tot slot moet rekening worden gehouden met de **omzet in de lidstaat van bestemming**, zodat ook deze lidstaat een billijk deel heeft in de grondslag (deze verschillende factoren en gewichten moeten garanderen dat winsten worden belast daar waar zij worden behaald).

2.5 Verhouding fiscaal recht – boekhoud- en jaarrekeningrecht

De harmonisatie blijft beperkt tot de berekening van de belastinggrondslag en heeft geen betrekking op de verplichtingen aangaande de opmaak van statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen, waarvoor de lidstaten hun nationale voorschriften behouden. De CCCTB-regeling voorziet immers in “autonome” voorschriften voor de berekening van de belastinggrondslag van vennootschappen.

¹⁵ Indien de Richtlijn zou worden ingevoerd via een procedure van “versterkte samenwerking” (cf. artikel 329 Verdrag Werking Europese Unie – VWEU) zal het “Arm’s Length-principle” ook blijven bestaan ten aanzien van ondernemingen die normaal gezien tot de groep zouden behoren maar die gevestigd zijn in lidstaten die niet deelnemen aan de CCCTB.

¹⁶ Art. 78 en 79 CCCTB-voorstel

¹⁷ Art. 86 CCCTB-voorstel

De EC oordeelde het raadzaam om een stelsel in te voeren dat volledig losstaat van nationale (Belgian GAAP) of internationale boekhoudnormen (IFRS). Keerzijde van de medaille is dat men ieder concept dat voorkomt in het voorstel nauwgezet dient te omschrijven om uiteenlopende nationale interpretaties (verwijzend naar het nationaal gemeen recht) te vermijden.

2.6 Procedure

Met de CCCTB zullen groepen overal in de EU eenzelfde reeks belastingvoorschriften moeten toepassen en slechts met één belastingdienst te maken hebben. Een vennootschap die voor de CCCTB kiest, valt niet langer onder het nationale vennootschapsbelastingregime voor alle aangelegenheden die in de gemeenschappelijke voorschriften zijn geregeld ⁽¹⁸⁾.

Derhalve zullen groepen hun fiscale verplichtingen kunnen regelen met één enkele belastingdienst (“one-stop-shop” bij de “hoofdbelastingautoriteit” – unieke aangifte) die de belastingdienst moet zijn van de lidstaat waar de moedermaatschappij van de groep (“hoofdbelastingplichtige”) voor belastingdoeleinden is gevestigd. In de richtlijn worden ook procedureregels voor het beheer van de CCCTB-regeling vastgesteld. Geschillen tussen belastingplichtigen en belastingdiensten (bezwaar, eerste aanleg) worden geregeld door de wetgeving van de lidstaat van de hoofdbelastingautoriteit ⁽¹⁹⁾.

Tevens wordt een mechanisme voor voorafgaande beslissingen ingesteld. Controles worden geïnitieerd en gecoördineerd door de hoofdbelastingautoriteit, maar de autoriteiten van een lidstaat waar een groepsmaatschappij onderworpen is aan belasting, kunnen ook de inleiding van een controle vragen ⁽²⁰⁾.

De bevoegde autoriteit van een lidstaat waarvan een groepsmaatschappij inwoner is, kan een beslissing van de hoofdbelastingautoriteit betreffende de “opt in”-kennisgeving of een gewijzigde aanslag aanvechten bij de rechterlijke instanties van de lidstaat van de hoofdbelastingautoriteit ⁽²¹⁾.

2.7 Tarief

Het tarief inzake vennootschapsbelasting blijft behoren tot de bevoegdheid van de individuele lidstaat. De voorgestelde gemeenschappelijke aanpak

18 Art. 7 CCCTB-voorstel

19 Art. 126 CCCTB-voorstel.

20 Art. 122 CCCTB-voorstel.

21 Art. 123 CCCTB-voorstel.

zal de samenhang van de nationale belastingstelsels garanderen maar zal de belastingtarieven niet harmoniseren (noch in de vaststelling van een minimumbelastingtarief voorzien). De vaststelling van de tarieven maakt immers onlosmakelijk deel uit van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten en moet derhalve in nationale wetgeving worden geregeld. Iedere lidstaat zal zijn eigen tarief toepassen op zijn aandeel in de belastinggrondslag van de belastingplichtigen.

3 Inhoud van het CCCTB-voorstel

3.1 Personeel toepassingsgebied

Afzonderlijke vennootschappen of groepen van vennootschappen die opteren voor het CCCTB-stelsel vallen in principe binnen het toepassingsgebied van het stelsel. Het gaat hierbij niet enkel over vennootschappen die inwoner zijn van een lidstaat maar ook over vaste inrichtingen van vennootschappen die geen inwoner zijn van een lidstaat ⁽²²⁾.

Indien de vennootschap is opgericht naar het recht van een lidstaat, dient zij een rechtsvorm te bezitten die is opgenomen in de bijlage 1 van het voorstel ⁽²³⁾. Wat België betreft omvat bijlage 1 de zeven handelsvennootschapsvormen (met rechtspersoonlijkheid) die voorkomen in artikel 2, § 2 van het Wetboek van Vennootschappen en die als dusdanig aan de Belgische vennootschapsbelasting zijn onderworpen ⁽²⁴⁾. VZW's die onder toepassing van de vennootschapsbelasting vallen worden dus niet beoogd door het voorstel.

Indien de vennootschap niet is opgericht naar het recht van een lidstaat dient zij een rechtsvorm te bezitten die vergelijkbaar is met één van de rechtsvormen die in bijlage 1 is opgenomen ⁽²⁵⁾.

In de beide hierboven vermelde gevallen moet de vennootschap in kwestie in beginsel onderworpen zijn aan de nationale vennootschapsbelasting.

Opmerkelijk is dat de in de bijlage opgenomen (nationale) rechtsvormen van de lidstaten soms dermate verschillen dat bepaalde rechtsvormen in lidstaat X als dusdanig aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen terwijl een bijna identieke rechtsvorm in lidstaat Y als fiscaal transparant wordt beschouwd. Het voorstel hanteert hierbij de regel dat de nationale wetgeving van de lidstaat waar de entiteit is gevestigd bepaalt of ze fiscaal transparant is of niet en al dan niet onder het toepassingsgebied valt. De andere lidstaten dienen deze kwalificatie te aanvaarden.

22 Het inwonerschap wordt gedefinieerd in Art. 6 CCCTB-voorstel. Het criterium van plaats van werkelijke leiding is daarbij van doorslaggevend belang.

23 Art. 2, lid 1 CCCTB-voorstel.

24 De Europese en Europese Coöperatieve Vennootschap en SCE worden in bijlage 1 van het voorstel apart vermeld, terwijl het Economisch Samenwerkingsverband als fiscaal transparant wordt beschouwd.

25 Art. 2, lid 2 CCCTB-voorstel.

3.2 Materieel toepassingsgebied

Een belastingplichtige die inwoner is van een lidstaat en opteert voor het CCCTB-stelsel is aan de belasting onderworpen ter zake van de wereldwijde inkomsten, dus zowel verkregen in de lidstaat, in andere lidstaten of in derde landen ⁽²⁶⁾. Dit betekent dat zowel de actieve als passieve inkomsten van een inwonende vennootschap, die hun oorsprong vinden in derde landen, onder het toepassingsgebied van het CCCTB-stelsel vallen.

Een belastingplichtige die inwoner is van een derde land kan opteren voor de CCCTB-stelsel voor wat betreft zijn vaste inrichtingen die zijn gelegen in de EU en is in dat geval enkel aan de belasting onderworpen ter zake van alle inkomsten die voortvloeien uit werkzaamheden die werden verricht via deze vaste inrichtingen ⁽²⁷⁾. Het begrip “vaste inrichting” wordt gedefinieerd in artikel 5 van het CCCTB-voorstel.

Een groep van vennootschappen kan een zogenaamde gemengde groep zijn, bestaande uit inwonende en niet-inwonende vennootschappen. Men zal de wereldwijde inkomsten van de inwonende vennootschappen in de grondslag opnemen, tezamen met de inkomsten van EU-oorsprong van de vaste inrichtingen van de niet-inwonende vennootschappen die gelegen zijn binnen de EU.

3.3 Berekening van de belastbare grondslag – Algemene beginselen

Het voorstel hanteert een aantal algemene beginselen voor de bepaling van het belastbaar resultaat.

Realisatiebeginsel

Opbrengsten en kosten, en naar analogie winst en verlies, worden pas in aanmerking genomen wanneer ze worden gerealiseerd ⁽²⁸⁾. Naast de omschrijving van de opbrengsten en sommige kosten (cf. hoofdstuk II - basisbegrippen) en de opsomming van de vrijgestelde opbrengsten en de niet-aftekbare kosten (cf. hoofdstuk IV – berekening van de belastinggrondslag), zijn in het voorstel specifieke bepalingen opgenomen aangaande het ogenblik (de “timing”) waarop de opbrengsten en kosten dienen te worden opgenomen in de grondslag en tegen welke waarde (cf. hoofdstuk V – Timing en kwantificering).

²⁶ Art. 6, lid 6 CCCTB-voorstel.

²⁷ Art. 6, lid 7 CCCTB-voorstel.

²⁸ Art. 9, lid 1 CCCTB-voorstel.

Veel van de regels die zijn opgenomen in het hoofdstuk “timing en kwantificering” zijn niet terug te vinden in de Belgische fiscale wetgeving omdat het Belgische boekhoud- of jaarrekeningrecht een regeling voorziet, inzonderheid aangaande de waardering van vlottende activa en het ogenblik van opname van opbrengsten en kosten (langlopende overeenkomsten, voorraden en onderhanden werk, afdekking (hedging), geldbeleggingen, ...). Daarnaast worden sommige transacties in het CCCTB-stelsel, zoals de overbrenging door een ingezeten vennootschap van een actiefbestanddeel naar zijn vaste inrichting gelegen in een derde land, niet als een (belastbare) handeling aangemerkt in de Belgische (fiscale) wetgeving ⁽²⁹⁾.

Beginsel van afzonderlijke waardering

Iedere transactie en elk belastbaar feit wordt afzonderlijk gewaardeerd. Er is dus een verbod op compensatie tussen verschillende transacties of tussen kosten en opbrengsten.

Het consistentiebeginsel

De berekening van de belastbare grondslag dient op consistente wijze te gebeuren, tenzij uitzonderlijke omstandigheden een afwijking rechtvaardigen.

Het 12-maandenbeginsel

Het belastbaar tijdperk bedraagt in de regel 12 maanden en geldt voor de groep van vennootschappen. In principe kan het belastbaar tijdperk afwijken van het boekjaar, doch dit lijkt om praktische redenen niet aan te raden.

Het *realisatiebeginsel*, het *consistentiebeginsel* en het *beginsel van afzonderlijke waardering* zijn terug te vinden in het Belgisch jaarrekeningrecht en werken door in het Belgisch fiscaal recht. Het is dus niet vreemd dat deze algemene beginselen expliciet zijn opgenomen in het CCCTB-voorstel. De voorwaarde van een uniform belastbaar tijdperk (voor de ganse groep van vennootschappen) is opgenomen om praktische redenen, rekening houdend met de specifieke voorwaarden aangaande het intreden in en het uittreden uit de groep of het CCCTB-stelsel.

29 Art. 31 CCCTB-voorstel

3.4 Berekening van de belastbare grondslag – Winst - en verliesrekening

Waar de methodiek voor de bepaling van het belastbaar resultaat in de Belgische vennootschapsbelasting gebaseerd is op zowel de balansmethode als op de methode van de winst- en verliesrekening, opteert het CCCTB-stelsel resoluut voor de methode van de winst- en verlies rekening ⁽³⁰⁾. Dit betekent dat er in het voorstel niet wordt gesproken over “onderwaardering van actiefbestanddelen” of “overwaardering van passiefbestanddelen” maar dat er enkel wordt geredeneerd in termen van opbrengsten (inkomen) en kosten (uitgaven), en van winst en verlies.

3.5 Berekening van de belastbare grondslag – Opbrengsten

In beginsel zijn alle opbrengsten belastbaar. Het concept “opbrengsten” wordt gedefinieerd in artikel 4, lid 8 van het voorstel. Ontvangen giften en niet-geldelijke giften worden expliciet als opbrengsten aangemerkt, btw en andere heffingen geïnd ten behoeve van de overheid niet. Eigen vermogen en (ontvangen) terugbetaling van schulden worden ook niet aangemerkt als opbrengsten.

Het voorstel specificeert vijf categorieën van vrijgestelde opbrengsten ⁽³¹⁾:

1. Subsidies die samenhangen met de verkrijging of verbetering van afschrijfbaar vaste activa

Het betreft hier eigenlijk zogenaamde “kapitaalsubsidies”. Verder in het voorstel wordt het bedrag van de ontvangen subsidies in mindering gebracht van de afschrijvingsbasis ⁽³²⁾. In principe zijn de kapitaalsubsidies dus eigenlijk niet vrijgesteld aangezien ze de afschrijvingsbasis reduceren. Wellicht kadert dit in de methodiek van de winst- en verliesrekening.

2. Voordelen uit de vervreemding van gepoolde activa

Ook hier geldt dezelfde opmerking als voor de kapitaalsubsidies. Ondanks het feit dat het voorstel de opbrengsten uit de verkoop van gepoolde activa vrijstelt, wordt ditzelfde bedrag in mindering gebracht van de afschrijvingsbasis van de gepoolde activa zodat het eigenlijk niet om vrijgestelde opbrengsten gaat ⁽³³⁾.

3. Ontvangen dividenden

³⁰ Art. 10 CCCTB-voorstel.

³¹ Art. 11 CCCTB-voorstel

³² Art. 33, lid 3 CCCTB-voorstel.

³³ Art. 39, lid 2 en 3 CCCTB-voorstel.

4. Gerealiseerde meerwaarde op aandelen
5. Inkomsten uit een vaste inrichting van een derde land

In tegenstelling met wat is bepaald in de huidige Belgische wetgeving inzake DBI, is de vrijstelling met betrekking tot de ontvangen dividenden niet onderworpen aan enige voorwaarde van minimale participatie.

Wel voorziet het voorstel in een zogenaamde vrijstelling met progressievoorbehoud voor de inkomsten van de categorieën (3), (4) en (5), hetgeen erop neerkomt dat deze inkomsten in aanmerking kunnen worden genomen voor het bepalen van het toepasselijk tarief inzake vennootschapsbelasting⁽³⁴⁾. Aangezien het tarief blijft behoren tot de soevereiniteit van de lidstaat, kunnen de vrijgestelde inkomsten meegenomen worden om de progressiviteit te bepalen.

Daarnaast voorziet het voorstel in een zogenaamde “switch-over”-regel indien de dividenden, meerwaarden of inrichtingswinst afkomstig zijn uit een derde land dat wordt bestempeld als een land met lage belasting⁽³⁵⁾. Concreet komt het erop neer dat de vrijstelling vervalt en dat er wordt overgeschakeld naar een stelsel van verrekening van buitenlandse belasting.

Er dient in deze context toch ook worden nagedacht over de verhouding tussen de CCCTB-richtlijn en de bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting (DBV) die heden gelden tussen België en derde landen. Wat de vermijding van dubbele belasting op dividenden betreft verwijzen de Belgische DBV doorgaans naar de ter zake geldende Belgische interne wetgeving, dus zullen er zich op dat vlak geen problemen stellen⁽³⁶⁾. Zonder in detail in te gaan op het onderscheid tussen de zogenaamde kwalitatieve voorwaarden die in de Belgische interne wetgeving zijn opgenomen inzake de DBI-af trek (en vrijstelling van meerwaarden op aandelen) en de voorwaarden voor het aanduiden van een derde land met lage belasting in het voorstel, is het Belgische systeem in ieder geval meer gedetailleerd en meer rigoureu s (alles of niets benadering), terwijl het CCCTB-voorstel eenvoudiger oogt en de verrekening van de buitenlandse bronheffing op dividenden of meerwaarden mogelijk maakt. Wat de vrijstelling van meerwaarden op aandelen betreft is er normaal gezien geen probleem in het kader van de bestaande DBV aangezien de heffingsbevoegdheid voor deze inkomsten doorgaans toekomt aan de woonstaat van de vervreemder.

Wat de winst uit in een derde land gelegen vaste inrichtingen betreft, zullen de Belgische DBV doorgaans alleen de vrijstelling van de buitenlandse winst weigeren indien er geen effectieve belastingheffing heeft plaats gevonden in de partnerstaat (de zogenaamde “subject to tax”-regel). Hier kunnen de

34 Art. 72 CCCTB-voorstel.

35 Art. 73 CCCTB-voorstel.

36 De CCCTB-richtlijn wordt door omzetting immers onderdeel van het Belgisch intern recht.

CCCTB-regels wel in conflict komen met de geldende Belgische DBV, aangezien de bilaterale overeenkomsten die België heeft gesloten met derde landen nog steeds voorrang hebben op de CCCTB-Richtlijn, zeker indien deze resulteren in een voordeliger regeling voor de ondernemingen.

De EC heeft in dat opzicht klaar en duidelijk gesteld dat de lidstaten met derde landen in onderhandeling zullen moeten treden om bestaande conflicten tussen de geldende Europese Richtlijnen en bilaterale overeenkomsten weg te werken.

3.6 Berekening van de belastbare grondslag – Kosten

In het algemeen wordt een aftrek van kosten toegestaan indien deze kosten werden gedaan voor de verwerving of het zeker stellen van inkomen. Deze zogenaamde “zakelijkheidstoets” komt in principe overeen met hetgeen op dit ogenblik in het WIB 92 is voorzien ⁽³⁷⁾.

Het voorstel bevat een **limitatieve lijst van niet-afrekbare kosten**. Sommige “kosten” die zijn opgenomen in deze lijst, zoals dividenduitkeringen en terugbetalingen van eigen en vreemd vermogen, ogen vreemd maar ook dit dient te worden bekeken vanuit de methodiek van de winst- en verliesrekening. Andere kosten zoals onder meer de vennootschapsbelasting zelf, boetes en steekpenningen, zijn ook in het huidige Belgisch stelsel van vennootschapsbelasting niet aftrekbaar, Representatiekosten zijn slechts voor 50 % aftrekbaar, al is niet geheel duidelijk welke kosten daaronder kunnen vallen.

Er is niets opgenomen inzake **kosten voor personenwagens**, hetgeen betekent dat er geen aftrekbeperking geldt. Hetzelfde geldt voor werkgeversbijdragen die gebeuren in het kader van de opbouw van een **aanvullend pensioen voor werknemers en bedrijfsleiders (2de pijler)**. In de logica van het CCCTB-stelsel gaat het om kosten gedragen door de vennootschap ten behoeve van de werknemers en is er geen enkele reden om de aftrek van dit soort kosten te beperken of te verwerpen. Het is onduidelijk of de huidige Belgische regeling in de vennootschaps- en personenbelasting, die enerzijds voorziet in een beperkte aftrekbaarheid van de werkgevers- en werknemersbijdragen bij de opbouw van een aanvullend pensioen en anderzijds in een belastingheffing van het pensioenkapitaal of pensioen tegen een afzonderlijk tarief, na de invoering van het CCCTB-stelsel in haar huidige vorm zal kunnen blijven bestaan. De samenhang tussen de beperkte aftrekbaarheid van de werkgeversbijdragen en de specifieke belastingheffing van de pensioenuitkeringen zal immers worden doorbroken door bovenstaande onbeperkte aftrekbaarheid van werkgeversbijdragen in het CCCTB-stelsel. Een aanpassing van de aftrekbaarheid van de werkgeversbijdragen in de “nationale” vennootschapsbelasting (van toepassing op andere dan

³⁷ Art. 12 CCCTB-voorstel.

ccctb-vennootschappen) en/of van de belastingheffing van de uitkeringen in de personenbelasting zal noodzakelijk om deze samenhang te herstellen.

Kosten voor onderzoek en ontwikkeling mogen voor 100% onmiddellijk in aftrek worden genomen (in België is een verplichte activering voorzien, met een lineaire afschrijving over minstens 3 jaar). Dit regime kadert in de politiek van de EC om onderzoek en ontwikkeling binnen Europa te ondersteunen. **Kosten voor de verkrijging, verbetering en voortbrenging van vaste activa** zijn niet-aftrekbaar doch worden opgenomen in de afschrijvingsbasis van de activa waarop ze betrekking hebben.

Een speciale regeling is voorzien voor **belastingen geheven ten behoeve van lokale overheden** of de nationale overheid (andere dan vennootschapsbelasting), op winst (directe belastingen) of op specifieke handelingen of activa (andere dan vergoedingen voor een specifieke dienstverlening) en waarvan de opbrengst meer dan 20% van de opbrengst van de nationale vennootschapsbelasting bedraagt. Deze belastingen - in het geval van België gaat het over de registratierechten ⁽³⁸⁾ - worden aanvankelijk als niet-aftrekbaar aangemerkt doch kunnen na de verdeling van het geconsolideerd resultaat in mindering worden gebracht van het deel van de grondslag dat aan de lidstaat worden toegekend. Dit is zo geregeld om te vermijden dat een lidstaat het (nationaal) tarief inzake vennootschapsbelasting fors zou doen dalen maar ter compensatie de impact van een andere (lokale) belasting zou vergroten. Indien men de aftrek van dergelijke andere lokale of nationale belastingen (met belangrijke impact) zou toelaten, tast dit het geconsolideerd resultaat en op die manier ook de grondslag van de andere lidstaten aan.

Ondanks het feit dat er geen aftrekbeperking bestaat voor kosten die worden gemaakt ten behoeve van personeelsleden, is een specifieke zakelijkheidstoets voorzien voor kosten die worden gedaan ten behoeve van **aandeelhouders** (natuurlijke personen of verbonden ondernemingen) die een nauwe band hebben met de vennootschap ⁽³⁹⁾. Het gaat hierbij over kosten gedaan ten behoeve van een specifieke categorie van aandeelhouders zonder tegenprestatie of die niet in verhouding staan tot een geleverde tegenprestatie.

3.7 Vaststelling van de belastbare grondslag - Afschrijvingen

Het voorstel bevat twee afschrijvingssystemen voor activa die onderhevig zijn aan ontwaarding. **Duurzame materiële en immateriële activa** moeten individueel worden afgeschreven over de gebruiksduur van het actiefbestanddeel. Voor gebouwen is de gebruiksduur bepaald op 40 jaar, voor andere duurzame activa

³⁸ Dat de opbrengst van de registratierechten geheven ten name van Belgische vennootschappen meer dan 20% bedraagt van de opbrengst van de Belgische vennootschapsbelasting valt te betwijfelen.

³⁹ Art. 15 CCCTB-voorstel.

op 15 jaar, terwijl dit voor immateriële activa overeenkomst met de periode gedurende dewelke het actief wettelijk bescherming geniet of met 15 jaar indien die periode niet kan worden bepaald ⁽⁴⁰⁾. Het voorstel voorziet in een mogelijke gespreide taxatie van meerwaarden naar aanleiding van de vervreemding van individueel afschrijfbaar activa, zonder dat daarbij moet worden voldaan aan een voorwaarde van onaantastbaarheid ⁽⁴¹⁾.

Alle andere activa worden samengebracht in een “**activapool**”, waarvan de jaarlijkse **afschrijving** uniform wordt vastgesteld op 25 % van de fiscale waarde van de pool (dit komt neer op een degressief afschrijvingsstelsel). De fiscale waarde van de activapool wordt vermeerderd met de aanschaffingswaarde van de verworven actiefbestanddelen en verminderd met de verkoopprijs van de vervreemde actiefbestanddelen. Dit laatste leidt ertoe dat de verwezenlijkte meer- of minwaarde gespreid in het resultaat wordt opgenomen. De gespreide belastingheffing voorziet niet in een voorwaarde inzake onaantastbaarheid of in een herinvesteringsverplichting. Indien de activapool negatief is, hetgeen gebeurt indien de verkoopprijs van een vervreemd actiefbestanddeel meer bedraagt dan de fiscale restwaarde van de activapool, wordt het bedrag dat vereist is om de pool op nul te brengen bij de belastinggrondslag gevoegd ⁽⁴²⁾. Het systeem van een activa-pool komt vandaag reeds voor in het Verenigd Koninkrijk en een aantal Scandinavische landen

Verbeteringskosten worden afgeschreven overeenkomstig dezelfde regels als die welke van toepassing zijn op het actiefbestanddeel dat werd verbeterd. Het uitgangspunt is dat het hierbij om een nieuw actiefbestanddeel gaat, dus deze kosten moeten over de volledige (nieuwe) termijn worden afgeschreven ⁽⁴³⁾.

Het recht om een actiefbestanddeel af te schrijven komt toe aan de economische eigenaar. Specifieke bepalingen gelden in het geval van leasing, doch het lijkt erop dat dit onderdeel van het voorstel nog nader zal moeten worden verduidelijkt ⁽⁴⁴⁾.

Materiële vaste activa die niet onderhevig zijn aan ontwaarding (slijtage en veroudering) en financiële activa komen niet in aanmerking voor afschrijving (of waardevermindering), tenzij uitzonderlijke omstandigheden een duurzame ontwaarding rechtvaardigen ⁽⁴⁵⁾. De mogelijkheid tot het aftrekken van een uitzonderlijke afschrijving (waardevermindering) is echter niet van toepassing voor activa waarvan de vervreemdingsvoordelen zijn vrijgesteld (cf. vrijstelling opbrengst vervreemding aandelen – artikel 11 CCCTB-voorstel), teneinde de logica van de behandeling van de opbrengsten en de kosten van activa te garanderen.

⁴⁰ Art. 36 CCCTB-voorstel.

⁴¹ Art. 38 CCCTB-voorstel.

⁴² Art. 39 CCCTB-voorstel.

⁴³ Art. 35 CCCTB-voorstel.

⁴⁴ Art. 34 CCCTB-voorstel.

⁴⁵ Art. 40 juncto 41 CCCTB-voorstel.

De begrippen “vaste activa”, “duurzame activa”, “verbeteringskosten”, “financiële activa” en “economische eigenaar” worden omschreven in het voorstel ⁽⁴⁶⁾.

3.8 Toetreding en uittreding

Specifieke regels zijn voorzien voor de toetreding tot en de uittreding uit het CCCTB-stelsel en de groep ⁽⁴⁷⁾.

Een vennootschap kan als afzonderlijke vennootschap voor het CCCTB-stelsel opteren en dus toetreden tot het stelsel. In dat geval gelden de bepalingen van hoofdstuk VIII (toetreding tot en uittreding uit het stelsel). Indien een vennootschap die onder de nationale vennootschapsbelasting valt ten gevolge van een reorganisatie plots deel uitmaakt van een groep van vennootschappen die voorheen reeds opteerden voor CCCTB, dient daarenboven ook rekening te worden gehouden met de bepalingen van hoofdstuk X (toetreding tot en uittreding uit de groep).

Beide hoofdstukken inzake toe- en uittreding bevatten gelijklopende regelingen voor de waardering van activa, verplichtingen en voorzieningen die overgaan van het ene stelsel naar het andere stelsel (of die in de groep terechtkomen of uit de groep vallen). Algemene regel daarbij is dat de overgang belastingneutraal verloopt en er geen specifieke waardering plaatsvindt naar aanleiding van de toe- of uittreding. Er zal dan ook geen sprake zijn van enige belastingheffing ten gevolge van het overstappen van het nationale stelsel naar het CCCTB-stelsel of omgekeerd, of van het toetreden tot of uittreden uit een groep. De overgang mag ook geen specifieke voor- of nadelen opleveren, wat betekent dat dubbele aftrekken en dubbele vrijstellingen worden vermeden.

Stel dat een pas opgericht Belgische vennootschap opteert voor CCCTB en op het ogenblik van de toetreding tot de CCCTB nog een deel van de oprichtingskosten heeft afgeschreven. In het CCCTB-stelsel zijn dergelijke kosten aftrekbaar op het ogenblik dat ze worden gemaakt (geen actiefbestanddeel en dus geen afschrijving). Toch laat het CCCTB-stelsel alsnog de aftrek toe van het gedeelte van de oprichtingskosten dat nog niet werd afgetrokken onder het nationale stelsel ⁽⁴⁸⁾.

Een ander voorbeeld betreft de behandeling van vorige verliezen. Verliezen opgebouwd binnen het nationale stelsel kunnen worden meegenomen in het CCCTB-stelsel en worden aangezuiverd tot het plafond dat is voorzien in het

⁴⁶ Art. 4, lid 14 tot 16, lid 18 en lid 20 CCCTB-voorstel.

⁴⁷ Hoofdstuk VIII en X van het CCCTB-voorstel.

⁴⁸ Cf. Art. 47, lid 2 CCCTB-voorstel.

nationale stelsel⁽⁴⁹⁾. Hetzelfde geldt bij uittreding uit het stelsel voor wat de binnen het CCCTB-stelsel opgebouwde verliezen betreft⁽⁵⁰⁾. Een ander verhaal geldt voor verliezen bij de toetreding tot en uittreding uit de groep. In dat geval worden vorige (nationale) verliezen niet in mindering gebracht van het geconsolideerd resultaat maar wel van het deel van het resultaat dat wordt toegewezen aan de lidstaat waar de verliezen werden opgebouwd⁽⁵¹⁾. Verliezen (opgebouwd binnen de CCCTB) worden niet toegerekend aan, en meegenomen door, de uittredende vennootschap maar blijven binnen de groep, en dit om praktische redenen⁽⁵²⁾. Anders zou men immers dienen na te rekenen welke vennootschap (en inrichting) van de groep welk deel van de verliezen heeft gegenereerd. De regel is dus dat de verliezen in het stelsel blijven waarin ze werden opgebouwd (“ring-fencing”). Uitzondering hierop is de beëindiging van de groep of een reorganisatie van de groep, waarbij de verliezen worden verdeeld op basis van de toerekeningsformule geldend in het jaar van beëindiging of reorganisatie van de groep⁽⁵³⁾.

Tenslotte heeft men in het voorstel bepaalde ontwijkingsmechanismen proberen counteren die verband houden met de uittreding van vennootschappen. Zo zal men het resultaat van de groep corrigeren indien een actiefbestanddeel dat een hoge latente meerwaarde in zich heeft (materieel vast actief, financieel actief of zelf gegenereerd immaterieel vast actief) vervreemd wordt door een vennootschap die kort daarvoor uit de groep van vennootschappen is getreden. De bedoeling hiervan is te vermijden dat de kosten voor de opbouw van de waarde van het actiefbestanddeel grotendeels worden aangerekend op het geconsolideerd resultaat (en dus verdeeld over de verschillende lidstaten) terwijl de verwezenlijkte meerwaarde toekomt aan één lidstaat (i.e. de lidstaat waar de uitgetreden vennootschap is gevestigd)⁽⁵⁴⁾.

3.9 Consolidatie

Vennootschappen die geopteerd hebben voor het CCCTB-stelsel en deel uitmaken van een groep van vennootschappen zijn verplicht te consolideren, (de zogenaamde “all-in all-out”-regel). De gehanteerde techniek is de zogenaamde “integrale” consolidatie, hetgeen betekent dat 100% van het resultaat van alle kwalificerende vennootschappen wordt samengevoegd, ongeacht het effectieve percentage van eigendomsrechten men aanhoudt in de groepsvennootschappen. Daarnaast worden er geen bronbelastingen geheven van transacties tussen groepsvennootschappen⁽⁵⁵⁾.

49 Art. 48 CCCTB-voorstel.

50 Art. 53 CCCTB-voorstel.

51 Art. 64 CCCTB-voorstel.

52 Art. 69 CCCTB-voorstel.

53 Art. 65-66 en 71 CCCTB-voorstel.

54 Art. 67-68 CCCTB-voorstel.

55 Art. 60 CCCTB-voorstel.

Een vennootschap vormt een groep met:

1. al haar vaste inrichtingen die gelegen zijn in de andere lidstaten,
2. alle dochtervennootschappen die voldoen aan de kwalificatietest (cf. infra) en inwoner zijn van een andere lidstaat,
3. alle vaste inrichtingen van de dochtervennootschappen gevestigd in een **derde land** die voldoen aan de kwalificatietest en
4. andere vennootschappen gevestigd in een lidstaat die dochtervennootschappen zijn van een moedervernootschap gevestigd in een derde land (i.e. zustervennootschappen met een moeder in een derde land) ⁽⁵⁶⁾.

Een (klein)dochtervennootschap voldoet aan de kwalificatietest indien beide hiernavolgende voorwaarden gedurende het volledig belastbaar tijdperk zijn vervuld:

- ▶ de moedervernootschap bezit meer dan 50 % van de stemrechten (controlecriterium)^{EN}
- ▶ de moedervernootschap heeft meer dan 75 % van de eigendomsrechten van het kapitaal (eigendoms criterium) of meer dan 75 % van de rechten die aanspraak geven op winst (winstcriterium) ⁽⁵⁷⁾.

Sommige lidstaten zijn voorstander van een hogere drempel inzake eigendom en controle (95 %) zodat de rechten van de minderheidsaandeelhouders worden gevrijwaard. Dergelijk hoge drempel biedt echter de mogelijkheid om de reikwijdte van de consolidatie relatief eenvoudig te manipuleren. Andere lidstaten pleiten dan weer voor een lage drempel inzake eigendom en controle. Het voorstel poogt met een drempel van 50 % inzake controle en 75 % inzake eigendoms- of winstrechten deze twee standpunten te verzoenen.

De problematiek van interne verrekenprijzen verdwijnt volledig voor transacties tussen groepsvennootschappen. Toch zal het “arm’s length” principe nog steeds moeten worden toegepast voor transacties tussen de CCCTB-vennootschap (afzonderlijke vennootschap of onderdeel van een groep) en de onderneming waarmee de vennootschap verbonden is. Een verbonden onderneming kan gevestigd zijn binnen de EU of in een derde land en voldoet aan de criteria die worden opgesomd in artikel 78 van het CCCTB-voorstel. Zo wordt een CCCTB-vennootschap geacht verbonden te zijn met haar in een derde land gevestigde vaste inrichting, hetgeen overeenstemt met de zogenaamde “Authorized OECD Approach” die de vaste inrichting als zelfstandig subject aanmerkt voor de interne verrekenprijzen.

⁵⁶ Art. 55, lid 1 CCCTB-voorstel.

⁵⁷ Art. 54, lid 1 CCCTB-voorstel

3.10 Antimisbruikbepalingen ⁽⁵⁸⁾

Het voorstel bevat een algemene antimisbruikbepaling, aangevuld met maatregelen die ertoe strekken specifieke vormen van misbruikpraktijken aan banden te leggen.

De **algemene antimisbruikbepaling** viseert “kunstmatige” transacties die **louter** het ontgaan van belasting tot doel hebben ⁽⁵⁹⁾. Met kunstmatige transacties bedoelt men transacties of verrichtingen die geen economische substantie vertegenwoordigen. Opmerkelijk is dat er verder wordt gestipuleerd dat de bepaling niet van toepassing is op echte handelsactiviteiten waarbij de vennootschap kan kiezen tussen twee of meer verschillende mogelijke transacties, die elk op zich leiden tot een verschillend belastbaar resultaat. Dit laatste principe, dat bekend staat als het recht van de keuze voor de minst belaste weg, dient eigenlijk niet te worden toegevoegd aangezien er in het geval van “echte handelsactiviteiten” in ieder geval economische substantie aanwezig is en er dus geen sprake kan zijn van een kunstmatige transactie. Het voorstel moet een einde maken aan het misbruik dat voortvloeit uit de geïsoleerde kunstmatige transacties door ze te negeren.

De EC heeft zich bij de opmaak van deze algemene antimisbruikbepaling ongetwijfeld geïnspireerd op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HJEU) ⁽⁶⁰⁾ ⁽⁶¹⁾.

De voorwaarde van afwezigheid van enige economische substantie en de voorwaarde dat men de transactie louter en alleen doorvoert om belastingen te ontgaan, leiden ertoe dat de maatregel in de praktijk hoogstwaarschijnlijk heel moeilijk toepasbaar zal zijn voor de nationale belastingadministraties. De ECON-commissie van het Europees Parlement stelt voor om de bepaling aan te passen zodat de kunstmatige transacties worden geïsoleerd die **voornamelijk** (i.p.v. louter) het ontgaan van belasting tot doel hebben ⁽⁶²⁾.

58 C. H. PAYANI, “The Anti-Abuse Rules of the CCCTB”, Bulletin for International Taxation, IBFD, Amsterdam, April/Mei 2012, p. 256-269.

59 Art. 80 CCCTB-voorstel.

60 H.v.J. 12 september 2006, C-19/04, zaak Cadbury Schweppes

61 Voor een vergelijking tussen Art. 80 van het CCCTB-voorstel en de rechtspraak van het HJEU, zie M. LANG, “The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base”, European Taxation, IBFD, Amsterdam, 2011 (Volume 51), n° 6, p. 225.

62 P7_TA-PROV(2012)0135, Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 19 april 2012 over het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) (COM(2011)0121, amendement 28).

Het voorstel bevat daarnaast een aantal specifieke antimisbruikbepalingen:

- ▶ een beperking van de aftrekbaarheid van rente betaald aan verbonden ondernemingen die voor belastingdoeleinden zijn gevestigd in een “laag belastend land” buiten de EU dat geen inlichtingen uitwisselt met de lidstaat van de uitbetaler ⁽⁶³⁾;
- ▶ een CFC-regeling (controlled foreign companies) ⁽⁶⁴⁾. Een CFC-regeling stelt de niet-uitgekeerde winst van in derde landen gevestigde en “laag belaste” dochterondernemingen in beginsel belastbaar;
- ▶ een overstap van het stelsel van vrijstelling naar verrekening ingeval van ontvangst van dividenden, verwezenlijkte meerwaarden op aandelen of winst uit vaste inrichtingen die hun oorsprong vinden in een “laag belastend land” buiten de EU ⁽⁶⁵⁾. Inkomsten die reeds voorheen werden geïncasseerd en belast in toepassing van de CFC-regeling worden niet geïncasseerd door deze overstapregeling;
- ▶ een weigering van de vrijstelling voor aandelenvervreemding: deze bepaling beoogt de vermijding van belasting door het plaatsen van actiefbestanddelen bij een vennootschap van de groep, die vervolgens als gevolg van een aandelenvervreemding (belastingvrij) de groep verlaat ⁽⁶⁶⁾. Dit misbruik is vergelijkbaar met hetgeen men in België doorgaans bestempelt als de problematiek van de “interne meerwaarden”.

63 Art. 81 CCCTB-voorstel.

64 Art. 82 CCCTB-voorstel.

65 Art. 73 CCCTB-voorstel.

66 Art. 75 CCCTB-voorstel.

4 De voor- en nadelen

4.1 Voordelen

Voor de ondernemingen

- ▶ **Lagere nalevingskosten:** een groep van ondernemingen die opteert voor de ccctb zal binnen de eu niet langer met 27 verschillende belastingsystemen worden geconfronteerd, maar slechts met één set van regels voor de vaststelling van de belastbare grondslag. Daarnaast zal de groep slechts één enkele aangifte moeten indienen en in beginsel slechts met één enkele belastingautoriteit worden geconfronteerd. Dit alles zal ongetwijfeld leiden tot een vermindering van de nalevingskosten en tot een verhoging van de concurrentiekracht ten aanzien van de ondernemingen gevestigd buiten de eu. Daarnaast zal het de drempel verlagen voor kleine en middelgrote ondernemingen om zich in de eu verder te ontwikkelen;
- ▶ **Fiscale consolidatie:** de ccctb-grondslag wordt bepaald op geconsolideerde basis, wat tot gevolg heeft dat winst en verlies van de groepsondernemingen onderling wordt verrekend. Grensoverschrijdende fiscale consolidatie is op dit ogenblik slechts mogelijk in een beperkt aantal lidstaten en onderworpen aan heel strikte voorwaarden. In het ccctb-stelsel wordt het de algemene regel. Het geconsolideerd resultaat wordt verdeeld op basis van een formule. Binnen de groep zal dit ertoe leiden dat er geen nalevingskosten meer zullen moeten worden gedaan voor het voldoen aan de formaliteiten op het gebied van de interne verrekenprijzen;
- ▶ **Vermijden dubbele belasting:** los van de grensoverschrijdende verliescompensatie vermijdt het ccctb-stelsel gevallen van overbelasting waarmee een onderneming op dit ogenblik wordt geconfronteerd indien het zijn activiteiten verplaatst naar een andere lidstaat. Hierdoor wordt het ook voor kleine en middelgrote ondernemingen gemakkelijker om hun activiteiten uit te breiden naar andere lidstaten;
- ▶ **Fiscale transparantie:** in de mate dat fiscale aspecten hierin een rol spelen zal de keuze van mogelijke vestigingsplaatsen veel eenvoudiger zijn aangezien in principe enkel nog de verschillen in de tarieven nog overblijven;
- ▶ **Eenvoud:** de ccctb-regelgeving baseert zich voor de berekening van de grondslag op algemene (eerder principiële) bepalingen in de plaats van op gedetailleerde bepalingen. Er is slechts een minimum aan keuzemogelijkheden en aan afwijkende regels. Dit maakt het stelsel relatief eenvoudig ten opzichte van de bestaande nationale wetgevingen.

Voor de lidstaten

- ▶ **Lagere nalevingskosten:** aangezien alle fiscale administraties dezelfde regelgeving dienen op te volgen zou dit op termijn moeten leiden tot lagere nalevingskosten;
- ▶ **Eenvoud:** in vergelijking met de bestaande fiscale wetgevingen is het ccctb-stelsel relatief eenvoudig (zie hierboven). Bovendien bevat het weinig nieuwigheden en zou het dus relatief gemakkelijk moeten kunnen worden toegepast door de belastingadministraties;⁽⁶⁷⁾
- ▶ **Efficiëntere fiscale controle en fraudebestrijding:** een éénduidige set van fiscale regels vergemakkelijkt de communicatie en samenwerking tussen de lidstaten, voornamelijk op het gebied van de controle van multinationale ondernemingen. Hetzelfde geldt voor de opsporing en bestrijding van internationaal georganiseerde belastingontwijking en – fraude. Daarnaast worden ook constructies vermeden die gebaseerd zijn op verschillen in nationale wetgevingen en die ertoe leiden dat men in geen enkele lidstaat belasting verschuldigd is;

4.2 Nadelen

Voor de ondernemingen

- ▶ **Gebrek aan rechtszekerheid:** de invoering van éénzelfde fiscale wetgeving in alle lidstaten betekent nog niet dat de nationale belastingadministraties en de rechterlijke macht de regels op een uniforme wijze gaan interpreteren;
- ▶ **Geen behoud nationale fiscale stimuli:** gezien de harmonisatie van de regels voor de bepaling van de grondslag kunnen er geen plaatsen voor nationale fiscale stimuli die een invloed hebben op de grondslag. Gezien de harmonisatie beperkt is tot de grondslag (en de verdeling ervan) lijkt het echter wel mogelijk voor een lidstaat om een vermindering toe te kennen op de belasting die wordt geheven op het toegekend deel (belastingkrediet);
- ▶ **Gebrek aan volledige harmonisering:** ondanks de vergaande harmonisatie regelt de richtlijn niet alle aspecten en valt men hiervoor noodgedwongen terug op het nationaal recht van die lidstaten waar de groep is gevestigd. Zo zal men voor de opmaak van de fiscale aangifte van de groep moeten vertrekken van de (individuele) jaarrekening die is opgemaakt volgens de nationale regels terzake. Bepaalde belangrijke aspecten inzake de controle- en aanslagprocedure (bijvoorbeeld de toegelasten bewijsmiddelen en de gerechtelijke geschillenprocedure) zijn

⁶⁷ Hier dient wellicht een onderscheid te worden gemaakt tussen de meer complexe belastingstelsels van de oude (West-Europese) en de relatief eenvoudige stelsels van de nieuwe (Oost-Europese) lidstaten.

niet of slechts gedeeltelijk geharmoniseerd. Dit leidt soms tot onduidelijke of onwenselijke situaties. Zo dient bijvoorbeeld een administratief en gerechtelijk bezwaar te worden afgehandeld in de lidstaat waar de hoofdbelastingautoriteit is gevestigd. Zo zal een Belgische dochter van een Poolse moedermaatschappij (die hoofdbelastingplichtige is) die niet akkoord gaat met een aanslag in bezwaar dienen te gaan bij de Poolse autoriteiten, conform de Poolse voorschriften terzake.

Voor de lidstaten

- ▶ **Afstand van soevereiniteit:** door de harmonisering van de grondslag en de verdeling ervan doen de lidstaten afstand van een belangrijk deel van hun fiscale soevereiniteit. Voor vele lidstaten is de vennootschapsbelasting een heel belangrijk beleidsinstrument voor het aantrekken van buitenlandse investeringen en het aanwakkeren van de tewerkstelling;
- ▶ **Budgettaire impact:** er bestaat nog onzekerheid over de impact van het CCCTB-stelsel op de nationale begroting van de lidstaten. Aangezien de ondernemingen enkel zullen opteren voor de CCCTB indien de toepassing ervan leidt tot een lagere totale belastingdruk voor de groep, betekent dit onvermijdelijk een daling van de belastingopbrengsten van de lidstaten;⁽⁶⁸⁾ Daarnaast zal de fiscale concurrentie zich tussen de lidstaten beperken tot de hoogte van de tarieven. Het risico bestaat dat dit leidt tot een ware “race to the bottom”;
- ▶ **Rigide belastingstelsel:** net zoals het geval is bij de initiële goedkeuring van de CCCTB-richtlijn, zal iedere wijziging ervan moeten goedgekeurd bij unanimité⁽⁶⁹⁾. Dit maakt het heel moeilijk om in te spelen op nieuwe ontwikkelingen, onduidelijkheden en interpretatieverschillen. Men riskeert dus geconfronteerd te worden met een heel rigide belastingstelsel;
- ▶ **Twee fiscale systemen:** het CCCTB-stelsel is in het voorstel van richtlijn een optioneel stelsel (voor de ondernemingen). Dit betekent dat er tegelijkertijd twee nationale stelsels inzake vennootschapsbelasting toepassing vinden. Dit leidt ongetwijfeld tot een verhoging van de nalevingskosten voor de nationale administraties. Daarenboven is het niet geheel duidelijk hoe de twee systemen van vennootschapsbelasting zich onderling tot elkaar en tot de nationale personenbelasting zullen verhouden;
- ▶ **Wederzijdse afhankelijkheid:** een rechtvaardige toepassing van het CCCTB-stelsel vereist een veel nauwere samenwerking en integratie van de nationale administraties, voornamelijk op het vlak van controle, aanslag en bezwaar. Daarnaast zal alle betrokken belastingadministraties in hoge mate afhankelijk zijn van de zogenaamde “hoofdbelastingautoriteit”, i.e. de belastingadministratie van de lidstaat waar de hoofdbelastingplichtige

68 Er wordt hierbij abstractie gemaakt van de verlaagde nalevingskosten.

69 Er wordt hierbij abstractie gemaakt van de mogelijkheid om de Richtlijn in te voeren via een procedure van “versterkte samenwerking worden (cf. artikel 329 Verdrag Werking Europese Unie)

is gevestigd, aangezien deze administratie de hoofdverantwoordelijkheid draagt bij de afhandeling van de controle, de aanslag en het bezwaar. Dit alles vereist ook dat de gemiddelde belastingambtenaar minstens één gangbare vreemde taal (Engels) moet beheersen om te kunnen communiceren met de collega's uit de partnerstaten. Het is heel twijfelachtig of dergelijke nauwe samenwerking op korte en zelfs middellange termijn verwezenlijkbaar is.

5 De Belgische positie

De vorige en huidige Belgische Regering staan over het algemeen positief ten aanzien van het invoeren van een Richtlijn inzake CCCTB.

Huidig Minister van Financiën Steven Vanackere zegt in zijn algemene beleidsnota het volgende aangaande het voorstel van Richtlijn inzake CCCTB:

“ ...

Samenwerking met de Europese en internationale instanties

...

België steunt ook ten volle het voorstel van richtlijn van de Europese Commissie voor het uitwerken op EU-niveau van een Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Zonder enige twijfel kan de CCCTB bijdragen tot de vermindering van de administratieve lasten voor de ondernemingen, ook in België, tot de strijd tegen de fiscale concurrentie onder de lidstaten en tot bijkomende groei in de Europese Unie.

...”⁽⁷⁰⁾

In het Belgische Parlement heeft de Commissie voor de Financiën en de Begroting op 11 en 17 mei kennis genomen van het CCCTB-voorstel. Dit gebeurde naar aanleiding van de toetsing van het CCCTB-voorstel aan de naleving van het subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel⁽⁷¹⁾. Uit het verslag van de bespreking door de commissie blijkt dat de meeste politieke fracties positief staan tegenover het voorstel. De Commissie besluit dat het voorstel voldoet aan het subsidiariteitsbeginsel maar durft zich nog niet uit te spreken over de naleving van het evenredigheidsbeginsel. Hiervoor dient volgens de Commissie eerst en vooral een grondigere studie te worden verricht van de impact van de invoering van het CCCTB-stelsel op de economieën van kleinere lidstaten, van de nalevingskosten van het beheer van twee verschillende belastingstelsels en van de bijkomende kosten van het bijhouden van aparte fiscale rekeningen⁽⁷²⁾.

De invoering van een geharmoniseerde belastbare grondslag en de verdeling ervan door middel van een formule is een heel ambitieus project. De goedkeuring van het ontwerp van richtlijn via unanimiteit is praktisch uitgesloten aangezien een aanzienlijk aantal lidstaten gewoon (nog) niet bereid zijn om afstand te doen van hun fiscale soevereiniteit op het vlak van de vennootschapsbelasting. Zelfs indien België samen met een aantal andere voorstanders bereid zou zijn om de richtlijn in te voeren via de procedure van versterkte samenwerking is het nog lang geen uitgemaakte zaak of over alle onderdelen

70 Parl. St. Kamer, DOC 53 1964/030, Algemene Beleidsnota Financiën, 12 januari 2012, p. 27

71 Overeenkomstig het aan het Verdrag van Lissabon gehechte Protocol nr. 2 over de toepassing van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel kunnen de nationale parlementen de voorstellen voor wetgevingshandelingen van de Europese Unie toetsen op de inachtneming van deze beginselen.

72 Parl. St. Kamer, DOC 53 1507/001, 26 mei 2011, p. 29-30.

van het ontwerp een akkoord kan worden bereikt. Het is in dat opzicht van belang te kijken naar de houding van de grote lidstaten waarmee België heel nauwe economische banden onderhoudt, in het bijzonder name Duitsland en Frankrijk⁽⁷³⁾. Indien deze niet bereid zijn mee in te stappen kan men zich vragen stellen over het nut van de harmonisatie voor het Belgische bedrijfsleven.

De hierboven aangehaalde voor- en nadelen dienen allen in aanmerking te worden genomen bij de overweging van België om het project van harmonisering al dan niet te steunen. Vooral de afstand van de fiscale soevereiniteit en de budgettaire impact zijn daarbij zeker niet te verwaarlozen, zeker indien men rekening houdt met het feit dat België als relatief kleine lidstaat met een heel open economie, heel afhankelijk is van buitenlandse investeringen en buitenlandse handel. De bestaande fiscale stimuli in de vennootschapsfiscaliteit, zoals onder meer de notionele interestaftrek en de octrooi-aftrek, zullen niet langer kunnen (mogen) worden toegepast. Toch beschikt België wellicht over de mogelijkheid om deze of andere stimuli toe te kennen op het gedeelte van de belastbare grondslag dat aan België wordt toebedeeld via de verdeelsleutel. Aangezien men niet mag ingrijpen op de belastbare grondslag zal dit moeten gebeuren via een soort van belastingvermindering of belastingkrediet.

Een ander punt van aandacht betreft het optioneel karakter van het CCCTB-stelsel. Om begrijpelijke redenen is het bedrijfsleven voorstander van een optioneel stelsel. Lidstaten kunnen in principe vrij beslissen om het CCCTB-stelsel op hun grondgebied verplicht te maken voor alle vennootschappen, hetgeen waarschijnlijk aan te raden is. Het blijvend naast elkaar bestaan van twee verschillende systemen van vennootschapsbelasting is immers niet houdbaar. Naast de verhoogde nalevingskost voor de fiscale administratie is er het probleem van de onderlinge verhouding van de twee systemen van vennootschapsbelasting alsook de verhouding van elk van deze systemen tot de Belgische personenbelasting. Wellicht de beste oplossing is het stelsel optioneel houden op het ogenblik van de invoering en het pas na verloop van enkele jaren verplicht maken voor alle vennootschappen, ervan uitgaande dat het op dat ogenblik zijn degelijkheid heeft bewezen.

Er mag tenslotte niet uit het oog worden verloren dat het CCCTB-stelsel op vele vlakken veel eenvoudiger en transparanter is dan het huidige Belgische stelsel en op die manier tegemoet komt aan de toenemende vraag naar administratieve vereenvoudiging van de fiscaliteit.

73 Duitsland en Frankrijk kwamen in 2010, los van het CCCTB-project onderling overeen om hun respectievelijke internrechtelijke regels voor de bepaling van de grondslag en het tarief inzake vennootschapsbelasting in verregaande mate op elkaar af te stemmen vanaf 2013 (cf. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, *Livre Vert sur la coopération franco-allemande: Points de convergence sur la fiscalité des entreprises*, Paris, 2012, p. 3-4).