BDO Atrio
AuditorsAccountantsAdvisors

Nieuwsbrief

December 2008

Jaargang 19

1 BDO Atrio sluit partnerschap af met “Ruidant et Associés”.

1 BDO Atrio Gent en Waver zijn verhuisd!

2 Interne privémeerwaarden op aandelen: Neemt Wetsontwerp Fusierichtlijn rechtsonzekerheid weg ?

4 Het subtiele verschil tussen publiciteits- en receptiekosten.

5 Implementatie van de fiscale fusierichtlijn in het Belgisch recht.

7 VAT Package – deel 1

9 IAS 39: Versoepeling van de toepassing van de reële waarde

BDO Atrio sluit partnerschap af met “Ruidant et Associés”

Wij hebben het genoegen u een nieuwe en belangrijke stap in de verdere uitbouw van BDO Atrio en in het bijzonder van onze Brusselse vestiging te mogen aankondigen.

Enkele jaren na het succesvolle partnerschap op fiscaal vlak met de bestuurders van Fidex, is er deze keer versterking voor de accountancyafdeling. BDO Atrio heeft immers een nieuw partnerschap afgesloten met “Ruidant et Associés”, een kantoor van Accountants en Fiscale Adviseurs.

Het kantoor “Ruidant et Associés”, gevestigd op de Winston Churchilllaan te Ukkel, voert opdrachten uit voor een totaalbedrag van 1,5 mio EUR en is vanuit zijn kantoren hoofdzakelijk actief in de regio Brussel en gedeeltelijk in Waals-Brabant.

Het kantoor werd opgericht in 1972 door de heer Jean-Marie Ruidant. Samen met Vincent van den Bulck en Philippe Sepulchre bouwde hij dit kantoor uit tot een team van vijftien medewerkers.

Dit nieuwe partnerschap zal ons gamma aan diensten uitbreiden en laat ons toe nog beter aan de noden van onze cliënten te beantwoorden.

Teneinde hen op korte termijn in het Brusselse accountancy team te kunnen verwelkomen, plannen wij de verhuis van onze nieuwe collega’s naar ons kantoor van Brussel omstreeks de jaarwisseling.

BDO Atrio Gent en Waver zijn verhuisd!

BDO Atrio Gent is verhuisd naar blok K van het vertrouwde Axxes Business Park te Merelbeke. Negen jaar geleden verhuisde BDO Atrio van Drongen naar Merelbeke. Dankzij onze sterke groei hebben wij nu onze intrek kunnen nemen in een ruimer modern gebouw met zicht op de Ring rond Gent.

Wij huren vier verdiepingen met een totale oppervlakte van meer dan 2.000 m². De 45 partners en medewerkers van kantoor Gent willen u heel graag verwelkomen in onze nieuwe omgeving.

BDO Atrio Waver is sinds 5 december laatstleden verhuisd naar een vierkantshoeve ‘la Ferme des Quatre Sapins’ gesitueerd in Waver. Het betreft een oude boerderij dat recentelijk is gerenoveerd en waarin BDO Atrio Waver een vleugel tot haar beschikking heeft. De vleugel telt 3 verdiepingen en heeft een totale oppervlakte van 900 m².

Deze moderne ruimte is polyvalent en helemaal aangepast aan het 22 personen tellend jonge, groeiende, team.

Een van de grootste meerwaarden van dit gebouw is de goede bereikbaarheid via de E 411 en de N 25 en het ruime aantal parkeerplaatsen.

Niet te verwaarlozen is het landelijke karakter van deze omgeving dat zonder twijfel de klanten en medewerkers zal kunnen bekoren.

Ons hele team verheugt zich al op voorhand om jullie te ontvangen. De inwijding is gepland voor begin maart 2009.

Interne privémeerwaarden op aandelen: Neemt Wetsontwerp Fusierichtlijn rechtsonzekerheid weg ?

De fiscale behandeling van "interne meerwaarden" lag het laatste decennium meer dan eens aan de basis van verhitte discussies met de fiscale administratie. Dit gaf de afgelopen jaren aanleiding tot diverse wetgevende initiatieven.
Analyse van het wetsontwerp met het oog op de invoering van de Europese "Fusierichtlijn" levert een aantal belangrijke aandachtspunten op voor de toekomstige behandeling van privémeerwaarden op aandelen.

KORTE HISTORIEK

Vanaf medio de jaren negentig baseerde de fiscale administratie zich in toenemende mate op het artikel 90,1° WIB (winsten of baten uit speculatieve verrichtingen) om privémeerwaarden op aandelen te taxeren.

Hierbij werden hoofdzakelijk de zogenaamde "interne meerwaarden" geviseerd. Als "interne meerwaarden" worden beschouwd de meerwaarden die worden gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop of inbreng van aandelen van een eigen werkmaatschappij in een eigen holding.

Het aanvankelijk vrij strikte standpunt van de fiscale administratie werd sinds 2004, onder druk van de rechtspraak, enigszins afgezwakt. In de marge van deze evolutie formuleerde de rulingcommissie een kader waarbinnen "interne meerwaarden" beantwoorden aan het normaal beheer van een privévermogen.

Hierbij werd evenwel een duidelijk onderscheid gemaakt tussen zgn. inbrengscenario's en verkoopscenario's.

STANDPUNT RULINGCOMMISSIE

Volgens dit standpunt van de rulingcommissie bleven gerealiseerde meerwaarden naar aanleiding van de verkoop aan een eigen holding problematisch. Een verkoop aan een familiale holding naar aanleiding van een familiale opvolging – mits respectering van een aantal voorwaarden c.q. terugbetalingmodaliteiten – was één van de uitzonderingen op de regel.

Meerwaarden gerealiseerd naar aanleiding van een inbreng konden mits naleving van een aantal "standstill" voorwaarden op meer begrip rekenen.

Concreet komt het in de praktijk erop neer dat de belastingplichtige het engagement onderschrijft om binnen een periode van 3 jaar na de inbreng geen kapitaalverminderingen door te voeren of significante wijzigingen aan te brengen aan de dividendstromen of managementvergoeding toegekend door de exploitatiemaatschappij.

Onder het aureool van een grotere rechtszekerheid evolueerde bovenvermeld standpunt inzake "inbrengmeerwaarden" tot een algemene norm bij herstructureringen die aanleiding gaven tot de realisatie van een "interne meerwaarde". Het feit dat de voorwaarden waaronder deze herstructurering kon worden gerealiseerd vaak strenger waren dan de courante rechtspraak woog hierbij meestal niet op tegen de geboden rechtszekerheid.

BEVESTIGING VAN VRIJSTELLING VOOR NORMAAL BEHEER PRIVÉVERMOGEN

Het wetsontwerp tot de omzetting van de Fusierichtlijn brengt geen wijziging aan het algemeen geldend principe van het huidige artikel 90,1° WIB.

Aldus blijven privé gerealiseerde meerwaarden op aandelen vrijgesteld indien zij worden gerealiseerd binnen het normaal beheer van een privévermogen.

Ook het tarief voor de taxatie van een meerwaarde - gerealiseerd buiten het normaal beheer van een privévermogen – blijft ongewijzigd. Deze meerwaarden worden getaxeerd aan het afzonderlijke tarief van 33%, te verhogen met gemeentebelasting.

Wel wordt bij gebrek een "normaal beheer" in een tijdelijke vrijstelling voorzien indien het gaat om een zogenaamde "aandelenruil".

REGELING AANMERKELIJK BELANG

De principes en het tarief (16,5%) betreffende meerwaarden gerealiseerd naar aanleiding van de overdracht van een aanmerkelijk belang aan een buitenlandse vennootschap, zoals opgenomen in het huidig artikel 90,9° WIB , blijven eveneens ongewijzigd.

Wel wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om het artikel 90,9° WIB nu ook formeel in overeenstemming te brengen met het arrest van het Hof van Justitie.

Bij goedkeuring van het wetsontwerp zal dan voortaan ook als wettelijk principe gelden dat er geen aanmerkelijk belangheffing is bij een overdracht aan een rechtspersoon gevestigd in de Europese Economische Ruimte.

TIJDELIJKE VRIJSTELLING

Het wetsontwerp voorziet in een nieuw regime van "tijdelijke vrijstelling" van belastbare privémeerwaarden – hetzij op grond van de bepalingen betreffende aanmerkelijk belang (overdracht buiten EER), hetzij ingeval de verrichting niet kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen – op voorwaarde dat de verrichting geldt als een "aandelenruil" zoals omschreven in de Fusierichtlijn en bovendien niet hoofdzakelijk een fiscaal oogmerk heeft.

Als "aandelenruil" wordt beschouwd de verrichting waarbij de aandelen van een vennootschap (A) in ruil voor de uitgifte van nieuwe aandelen – met een maximum opleg in geld van 10% - worden ingebracht in een andere vennootschap (B), waardoor die verkrijgende vennootschap in totaal meer dan 50% van de stemmen verwerft in de vennootschap waarvan de aandelen worden ingebracht (A) of waardoor de inbrengverkrijgende vennootschap (B) haar deelneming vergroot ingeval zij al over een meerderheid beschikt.

Zowel de meerwaarde gerealiseerd op aandelen in een Belgische als in een intra-Europese vennootschap komt in aanmerking voor de "tijdelijke vrijstelling".

Deze "tijdelijke vrijstelling" gaat verloren ingeval de in ruil ontvangen aandelen buiten bezit worden gesteld of ingeval zij het voorwerp uitmaken van een gehele of gedeeltelijke terugbetaling (kapitaalvermindering).

Bovendien zal de belastingplichtige jaarlijks moeten bewijzen dat hij de betrokken aandelen nog steeds in zijn bezit heeft.

BELASTBARE BASIS

Ingeval het huidige wetsontwerp wordt goedgekeurd wordt het toepasselijke tarief wel behouden, maar de belastbare basis wordt drastisch gewijzigd.

Op basis van het Cassatiearrest van 30 november 2006 kan tot op heden de stelling worden verdedigd dat ingeval artikel 90,1° WIB toepassing zou vinden op de realisatie van een "interne meerwaarde" op aandelen de belastbare basis volgens de bepalingen van voornoemd artikel beperkt blijft tot de opbrengst van de verrichting die een goed huisvader niet zou stellen. M.a.w. er kon slechts belastingheffing optreden ten belope van het "abnormaal" gedeelte van de meerwaarde.

De fiscale administratie – in uitzonderlijke gevallen gevolgd door lagere rechtbanken- blijft tot op heden verdedigen dat op grond van de algemene regels voor de berekening van een meerwaarde bij beroepsinkomsten de gerealiseerde interne meerwaarde gelijk is aan het positieve verschil tussen de verkoopprijs (inbrengwaarde) en de aanschaffingswaarde.

Tussen beide benaderingen kan in de praktijk een wereld van verschil liggen.

Door de verschuiving van bovenvermeld principe van belastbaarheid van meerwaarden op aandelen naar een afzonderlijk en nieuw lid van artikel 90,9° WIB vervalt de argumentatie waarop bovenstaand Cassatiearrest werd gestoeld.

Indien dit wetsontwerp in de huidige vorm wordt goedgekeurd haalt de fiscale administratie haar slag thuis en wordt de belastbare basis aanzienlijk verhoogd.

Voortaan zal, bij gebrek aan normaal beheer, de volledige meerwaarde belastbaar worden, en niet alleen het abnormale deel.

DEFINITIE WERKELIJK GESTORT KAPITAAL

In een voorgaand wetsontwerp werd door een herdefiniering van het begrip "werkelijk gestort kapitaal" alsnog voorzien in een onrechtstreekse belasting van vrijgestelde interne meerwaarden. Door de inbreng transparant te behandelen dreigde de aanvankelijke vrijgestelde "interne meerwaarde" onrechtstreeks en uitgesteld te worden belast bij latere kapitaalvermindering.

In het nieuwe wetsontwerp wordt deze transparantie uitsluitend behouden voor vrijgestelde inbrengen door professioneel handelende natuurlijke personen of door vennootschappen die de algemene vrijstelling van artikel 192 WIB niet kunnen genieten.

INWERKINGTREDING

De nieuwe regeling zal van toepassing zijn op verrichtingen vanaf de publicatie van de nieuwe wet in het Belgisch Staatsblad.

BESLUIT

Indien het wetsontwerp tot omzetting van de Fusierichtlijn in de huidige lezing wordt goedgekeurd zal dit uitsluitend rechtszekerheid bieden op het vlak van een – voor de belastingplichtige nadelige – definitie van de belastbare basis van de gerealiseerde meerwaarde en de geografische draagwijdte van de bepalingen inzake aanmerkelijk belang.

Of de herstructurering beantwoordt aan "het normaal beheer van een privé-vermogen" blijft een feitenkwestie. Met de "tijdelijke vrijstelling" wordt een nieuw vangnet van "belastinguitstel" gecreëerd, doch ook hier blijven op basis van de huidige teksten een aantal open vragen.

In vele situaties zal de belastingplichtige er derhalve blijven voor opteren om rechtszekerheid af te kopen bij de rulingcommissie, in ruil voor een (tijdelijke) beperkte vrijheid.

Of de behandeling van dit wetsontwerp een koerswijzing zal meebrengen in het standpunt van de rulingcommissie met betrekking tot interne meerwaarden bij verkoop valt af te wachten.

Het subtiele verschil tussen publiciteits- en receptiekosten

Alle kosten die een onderneming maakt om haar activiteit te kunnen uitvoeren zijn in principe fiscaal aftrekbaar. De fiscale wet bevat echter een limitatieve opsomming van kosten die, alhoewel beroepsmatig, niet of slechts beperkt aftrekbaar zijn. Zo zijn autokosten, afhankelijk van hun Co2-uitstoot aftrekbaar van 60 % tot 90 %, restaurantkosten zijn voor 69 % aftrekbaar, receptiekosten zijn slechts voor 50 % aftrekbaar. In tegenstelling tot receptiekosten zijn publiciteitskosten niet onderworpen aan dergelijke aftrekbeperking en kunnen ze volledig in aftrek worden gebracht.

De kernvraag is dan ook: "Wat is het verschil tussen een receptiekost en een publiciteitskost ?"

DIRECTE BELASTINGEN

De administratieve commentaar stelt inzake receptiekosten dat het kosten zijn "die de belastingplichtige maakt in het kader van zijn externe relaties, voor de ontvangst van derden". Hiermee worden de kosten bedoeld die verbonden zijn aan de ontvangst van mogelijke klanten, leveranciers, zakenrelaties en andere personen die men in eigen lokalen of elders ontvangt.

Voorbeelden van receptiekosten zijn evenementen waarop klanten en relaties worden uitgenodigd : bedrijfsfeesten, opendeurdagen, optredens, recepties ter gelegenheid van de opening van een nieuw kantoor of showroom,…

Publiciteit betreft de verspreiding van een boodschap die bestemd is om de consumenten te informeren over het bestaan en de kwaliteiten van een product of dienst, met het oog op de stimulering van de verkoop.

BTW

De BTW-wetgeving spreekt niet over "receptiekosten", maar over "kosten van onthaal". Voor een BTW-belastingplichtige is de aftrek van de BTW op kosten van onthaal uitgesloten. De BTW op publiciteitskosten is voor een BTW-belastingplichtige wel recupereerbaar.

RECEPTIE- EN ONTHAALKOSTEN VERSUS PUBLICITEIT

Bij kosten van onthaal ligt de klemtoon op de ontvangst van personen, gewoonlijk samengaand met enig vermaak of ontspanning, met het oog op het bestendigen of verstevigen van zakelijke relaties. Daarentegen is er sprake van publiciteitskosten wanneer de activiteit hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de eindkoper in te lichten over het bestaan en de hoedanigheden van een product of dienst met de bedoeling de verkoop ervan te bevorderen.

Toch is het soms moeilijk om publiciteit van receptie- of onthaalkosten te onderscheiden. Talrijk zijn dan ook de discussies tijdens fiscale controles over het feit of bepaalde uitgaven wel of niet integraal aftrekbaar zijn, met als gevolg dat ook de rechtbanken zich al vele malen hebben gebogen over deze problematiek. Daarbij is er een zeker verschil in behandeling tussen BTW en directe belastingen gegroeid.

SOEPELERE BTW-RECUPERATIE

Een uitgeverij kreeg voor het Hof van Cassatie gelijk zodat de door haar betaalde BTW op de kosten bij de lancering van een nieuw tijdschrift volledig kon worden gerecupereerd, omdat het een publicitair evenement betrof. De BTW-administratie legde zich neer bij dit arrest en aanvaardt nu de aftrekbaarheid op voorwaarde dat de gedane kosten niet louter zijn gemaakt voor het creëren van een algemene gunstige atmosfeer ten gunste van de onderneming, maar dat zij de directe verkoop beogen of worden gemaakt met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten of diensten. Recentere rechtspraak inzake BTW stelt dat ook de BTW op kosten van eten en dranken kan gerecupereerd worden op voorwaarde dat deze uitgaven verbonden zijn met een publicitair evenement. Bij dit standpunt heeft de fiscus zich evenwel nog niet aangesloten.

MEER BEPERKINGEN VOOR DIRECTE BELASTINGEN ?

De fiscus erkent dat de definities van receptiekosten voor directe belastingen en onthaalkosten voor BTW in grote lijnen gelijklopend zijn, maar benadrukt tevens dat de verschillende benadering te verantwoorden is door de verschillende aard van de belastingen. De BTW aftrekbeperking vindt zijn oorsprong in de zesde EU-richtlijn. Deze richtlijn kan niet worden toegepast inzake directe belastingen, en zou derhalve niet kunnen ingeroepen worden om de 50 % aftrekbeperking voor receptiekosten te ontlopen.

Toch is het onze mening dat lang niet iedere receptiekost aan de aftrekbeperking van 50 % is onderworpen, daarin gevolgd door een evoluerende rechtsspraak die een ruimer toepassingsgebied aan het begrip publiciteitskosten lijkt te geven. Zo heeft de rechtbank van Brussel reeds in een vonnis uit het jaar 2005 aanvaard dat, juist verwijzend naar de BTW-regeling, de kosten die een onderneming in het kader van de organisatie van een opendeurdag had gemaakt om de verkoop van haar producten te bevorderen, inzake directe belastingen als publiciteitskosten kwalificeren en niet als receptiekosten.

Tenslotte bespreken we hierbij enkele veel voorkomende situaties.

SHOWROOMS

De kosten met betrekking tot showrooms (huur, afschrijving, verbouwing, kosten van onderhoud, meubilair, verwarming,…) die in de onderneming zijn gelegen en waar de door de onderneming geproduceerde of verkochte goederen tentoongesteld worden, zijn geen receptiekosten en zijn volledig aftrekbaar. Dat een showroom eerder dient voor publiciteit voor producten dan voor ontvangst van klanten, wordt niet betwist.

Voor kosten die gemaakt worden tijdens opendeurdagen in een showroom zoals muzikale optredens, animatie, hostessen, dranken en versnaperingen is wel vaak discussie. Ons inziens moet het merendeel van die kosten gewoon aftrekbaar kunnen zijn. De kosten voor dranken en maaltijden zullen doorgaans wel aan de aftrekbeperking van 50 % worden onderworpen. Soms wordt daarbij overigens nog aanvaard dat dergelijke kosten als restaurantkosten slechts een aftrekbeperking van 31 % ondergaan, alhoewel een restaurant in principe een voor iedereen vrij toegankelijk, publieke gelegenheid is waar men ter plekke koude en warme maaltijden met daarbij horende dranken kan verkrijgen.

SHOWROOMS "OP VERPLAATSING"

Het gaat meer specifiek om de kosten die gepaard gaan met een handelsbeurs of enig ander evenement waar een onderneming haar producten of diensten demonstreert. De showroom wordt als het ware verplaatst of uitgebreid. Op basis van de eerder vermelde rechtspraak kan geargumenteerd worden dat de kosten die hiermee gepaard gaan (huur stand, tent, zaal, muzikale of andere omkadering,…), publiciteitskosten zijn, met integrale aftrek tot gevolg. Ook de fiscale praktijk wijst uit dat de fiscus meestal aanvaardt dat deze kosten zijn aan te merken als publiciteitskosten. Bij het beantwoorden van een Parlementaire vraag bleef de Minister echter vaag over het lot van dergelijke kosten.

CULTURELE OF SPORTMANIFESTATIES

De kosten van toegangskaarten en abonnementen op culturele en sportieve manifestaties die ondernemingen aan zakenrelaties schenken, worden gelijkgesteld met publiciteitskosten en zijn bijgevolg voor 100 % aftrekbaar.

Dit houdt in dat kosten, andere dan restaurantkosten, inzake voetballoges of business seats, of inkomkaarten voor bijvoorbeeld het bijwonen van de Formule 1 wedstrijd te Francorchamps of de paardenrennen van Waregem Koerse, volledig aftrekbaar kunnen zijn. Dergelijke kosten inzake het bijwonen van culturele en sportieve manifestaties in concertgebouwen of sportstadions zijn immers aftrekbaar in de mate dat wordt aangetoond dat hiermee "een of andere vorm van publiciteit voor de onderneming" wordt beoogd. Volgens de fiscale administratie moet dit blijken door de naam van de onderneming duidelijk te vermelden op vlaggen, affiches, in programmaboekjes, door de aanwezigheid van een desk of stand,…

Concluderend kunnen we stellen dat heel wat zogenaamde receptiekosten of onthaalkosten toch in aanmerking kunnen komen voor recuperatie van BTW of voor integrale aftrek in de directe belastingen. Het is daarbij steeds van belang om het publicitair en direct verkoopbevorderend karakter te beklemtonen. Dit kan bijvoorbeeld door op voorhand een dossier op te bouwen met uitnodigingen, foto's, aanwezigheidslijsten en dergelijke.

Implementatie van de fiscale fusierichtlijn in het Belgisch recht

Op 20 november 2008 werd het wetsontwerp gestemd dat de Belgische fiscale wet aan de fiscale Fusierichtlijn wil aanpassen. Zoals vermeld in onze vorige nieuwsbrief van oktober 2008 werd het vennootschapsrechtelijk luik van de Fusierichtlijn reeds goedgekeurd als onderdeel van de Wet van 8 juni 2008 houdende diverse bepalingen.

In onderhavige bijdrage wordt ingegaan op de voornaamste principes van de nieuwe fiscale regels, vooral inzake grensoverschrijdende herstructureringen.

Met deze lang verwachte nieuwe wetgeving wordt eindelijk een duidelijk fiscaal (neutraal) kader gecreëerd voor Belgische vennootschappen betrokken bij een grensoverschrijdende herstructurering.

TOEPASSINGSGEBIED

De bestaande fiscale regels worden aangepast en verruimd tot grensoverschrijdende verrichtingen, met name de fusie, de splitsing, de met fusie gelijkgestelde verrichting (geruisloze fusie), de met splitsing gelijkgestelde verrichting (partiële splitsing) en de inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen.

Dit toepassingsgebied is ruimer dan het recent gecreeerde vennootschapsrechtelijke kader dat enkel grensoverschrijdende fusies behandelt.

Naast een binnenlandse vennootschap moet er ook een intra-Europese vennootschap betrokken zijn, d.i. een vennootschap die fiscaal inwoner is van een lidstaat van de Europese Unie (andere dan België), een rechtsvorm heeft genoemd in de bijlage bij de Fusierichtlijn en onderworpen is aan een belasting gelijkaardig aan de vennootschapsbelasting.

BUITENWAARTSE FUSIE EN SPLITSINGEN

Voortaan zal een fusie of een splitsing waarbij een binnenlandse vennootschap wordt overgenomen door een buitenlandse vennootschap fiscaal neutraal kunnen verlopen.

Voorheen bestond deze regeling reeds wanneer de overnemende vennootschap een binnenlandse vennootschap is.

De huidige vrijstellingsvoorwaarden opgesomd in artikel 211 W.I.B. 1992 worden als volgt herschreven:

- de overnemende of verkrijgende vennootschap is een binnenlandse vennootschap of een intra-Europese vennootschap;
- de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en, desgevallend, conform vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard die van toepassing zijn op de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap;
- de verrichting beantwoordt aan artikel 183bis W.I.B.

1992, d.w.z. de verrichting is niet hoofdzakelijk geïnspireerd door belastingfraude of -ontwijking

Zelfs als deze drie voorwaarden vervuld zijn, kan een grensoverschrijdende verrichting waarbij een binnenlandse vennootschap wordt overgenomen door een intra-Europese vennootschap, echter nog steeds leiden tot een gedeeltelijke fiscale afrekening, in de mate dat de volgende voorwaarden niet zijn vervuld:

- de bestanddelen die door de intra-Europese vennootschap worden verkregen, moeten worden behouden binnen een Belgische inrichting en bijdragen tot het resultaat van die inrichting.
- de vrijgestelde reserves van de binnenlandse vennootschap moeten worden teruggevonden in het eigen vermogen van die Belgische inrichting.

Op grond van deze regelgeving kan een buitenwaartse fusie of splitsing naar keuze van de betrokken partijen al dan niet (gedeeltelijk) belast worden, door geen (of slechts gedeeltelijk) bestanddelen in de Belgische inrichting te behouden.

NIEUWE ANTIMISBRUIKBEPALING

Tot nu toe konden (ook zuiver binnenlandse) reorganisaties van vennootschappen slechts belastingneutraal plaatsvinden als de belastingplichtige aantoont dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Voortaan luidt het dat, voor de toepassing van de fiscale neutraliteit, de verrichting niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking mag hebben. Wanneer de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken vennootschappen, kan dit doen vermoeden, behoudens tegenbewijs, dat die verrichting als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft (nieuw artikel 183bis W.I.B. 1992).

GERUISLOZE FUSIE

Tot nu toe kan er een gedeeltelijke belastbaarheid zijn van bepaalde vrijgestelde reserves van de overgenomen vennootschap (bv. investeringsreserve) in geval van een geruisloze moeder-dochterfusie.

Daarom wordt thans de mogelijkheid geboden aan de overnemende vennootschap tot (fiscale) overname van alle vrijgestelde reserves van de overgenomen vennootschap.

Bovendien wordt het positief fusieverschil (fusiebadwill) dat de overnemende vennootschap naar aanleiding van de intrekking van haar aandelen in de overgenomen vennootschap realiseert, voortaan voor het volledige bedrag (en dus niet langer beperkt tot 95%) aftrekbaar als definitief belaste inkomen. Tevens vervallen in dergelijk geval de kwantitatieve voorwaarden die voor de DBI-aftrek gelden.

In geval van een negatief fusieverschil wordt de fusie-inbrengmeerwaarde (fusiegoodwill) die ontstaat ingevolge het activeren van de minderwaarde op de ingetrokken aandelen gelijkgesteld met een uitgedrukte niet verwezenlijkte meerwaarde, die uit de basis voor de toepassing van de belastingaftrek voor risicokapitaal moet worden gesloten.

PROPORTIONELE OVERDRACHT BELGISCHE VERLIEZEN

Tot nu toe wordt de overgenomen vennootschap fiscaal aan het liquidatieregime onderworpen ingeval van fusie door overneming door een buitenlandse vennootschap, waardoor de overgedragen Belgische fiscale verliezen na de verrichting niet meer verrekend kunnen worden.

Voortaan evenwel zal de proportionele verlies overdracht die momenteel wordt toegestaan voor louter binnenlandse verrichtingen uitgebreid worden naar grensoverschrijdende verrichtingen waarbij de overnemende vennootschap een intra-Europese vennootschap is.

Een bepaling word ingelast waardoor fiscale verliezen kunnen worden overgedragen naar de Belgische inrichting van de overnemende buitenlandse vennootschap.

De overgedragen fiscale verliezen van de overgenomen (of gesplitste) vennootschap blijven volledig intact na de fusie als de overnemende (of verkrijgende) vennootschap voor de verrichting geen Belgische inrichting had.

"RECAPTURE" VAN BUITENLANDSE INRICHTINGSVERLIEZEN

De nieuwe wet voorziet ook een bepaling ten aanzien van buitenlandse vaste inrichting verliezen.

Als de overgenomen vennootschap voor de verrichting fiscale verliezen heeft geleden in een buitenlandse inrichting en deze verliezen ten laste heeft genomen van de Belgische winst, moet zij het bedrag van de ten laste genomen verliezen "terugnemen" in het jaar waarin de buitenlandse inrichting wordt overgedragen in het kader van een fusie, (partiële) splitsing of inbreng.

Volgens het wetontwerp moet de voorheen toegepaste aftrek van het buitenlandse inrichtingsverlies ook worden teruggenomen als de inrichting wordt overgenomen of verkregen door een andere binnenlandse vennootschap.

INWERKINGTREDING

De wet is van toepassing voor verrichtingen die plaatsvinden vanaf de dag van bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad, behoudens bepaalde afwijkingen.

VAT Package – deel 1

De Europese ECOFIN-Raad heeft op 12 februari 2008 nieuwe maatregelen aanvaard, die op Europees vlak soms ingrijpende veranderingen met zich brengen voor de plaatsbepaling van dienstverrichtingen en de teruggave van buitenlandse btw. In vakjargon worden ze samengebundeld als de zogenaamde "VAT Package". Alhoewel de nieuwe Europese regelgeving, die vanaf 1 januari 2010 in werking treedt, nog niet werd omgezet in nationale wetgeving, willen wij u een overzicht van de wijzigingen niet langer onthouden.

De "VAT Package" omvat een aantal soms ingrijpende hervormingen:

- nieuwe regels inzake de plaatsbepaling voor dienstverrichtingen;
- de invoering van een kwartaallijst voor grensoverschrijdende dienstverrichtingen binnen de Europese Unie;
- invoering van een nieuwe administratieve teruggaafprocedure voor de teruggave van buitenlandse btw binnen de Europese Unie, alsook de maatregelen met betrekking tot de uitwisseling van informatie tussen de verschillende Lidstaten.

Deze hervormingen lichten wij onderstaand nader toe.

DIENSTVERRICHTINGEN: NIEUWE BASISREGELS

Met het oog op het vereenvoudigen van administratieve lasten en het vermijden van het zogenaamde "VAT tariff shopping" wordt ter bepaling van de basisregel inzake lokalisatie van dienstprestaties een onderscheid gemaakt tussen de "business to business" (B2B) en "business to consumer"- situatie (B2C).

Teneinde de nieuwe regels overzichtelijk te houden, wordt in deze Nieuwsbrief enkel ingegaan op de diensten verstrekt aan belastingplichtigen (B2B). In een volgende Nieuwsbrief zal u de regeling voor diensten aan niet-belastingplichtige personen kunnen lezen.

Met ingang van 1 januari 2010 wordt de basisregel inzake plaatsbepaling van dienstprestaties in B2B-relaties herschreven. De nieuwe basisregel luidt dat de levering van een dienstprestatie aan een belastingplichtige gelokaliseerd wordt in het land waar deze belastingplichtige dienstontvanger gevestigd is.

Voor complexe diensten, bijvoorbeeld logistieke diensten, die vaak samengesteld zijn uit meerdere dienstprestaties (opslag, handling, intracommunautair en/of internationaal transport, …) die mogelijks aan een verschillend btw-regime onderworpen zijn, kunnen deze hervormingen inderdaad een vereenvoudiging betekenen.

Een andere impact van de nieuwe wetgeving betreft de kwalificatie van diensten. Zo is men bij het verrichten van managementdiensten niet meer afhankelijk van de kwalificatie in de verschillende EU Lidstaten. Momenteel kwalificeren dergelijke dienstprestaties in sommige EU Lidstaten als diensten onder de algemene lokalisatieregel (gelokaliseerd daar waar de dienstverrichter gevestigd is) en in andere eerder als intellectuele diensten, gelokaliseerd daar waar de (belastingplichtige) afnemer van de diensten gevestigd is. Dit bracht in bepaalde situaties soms met zich dat de handeling zowel in de Lidstaat waar de dienstverrichter als in de Lidstaat waar de dienstontvanger gevestigd is aan de btw onderworpen werd, of soms ook wel in geen enkele Lidstaat aan de btw onderworpen werd. In de toekomst geldt voor managementdiensten in de hele EU eenzelfde lokalisatieregel.

De nieuwe lokalisatieregel sluit bovendien ook de mogelijkheid tot "tariff shopping" uit. Daar waar belastingplichtigen die momenteel bijvoorbeeld in Luxemburg wagens huren aldaar van een lager btw-tarief genieten en bovendien een volledig recht op aftrek met betrekking tot autokosten generen, worden deze diensten in de toekomst immers in België aan de btw onderworpen, met bovendien slechts 50% recht op aftrek van voorbelasting.

FICTIES

De "VAT Package" introduceert ook een aantal ficties, die eveneens vereenvoudiging beogen. Zo dient een dienstverrichter de basisregel voor B2B-situaties ook toe te passen wanneer de dienstontvanger een belastingplichtige is die de desbetreffende dienst aanwendt voor activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen. Hetzelfde geldt voor het verrichten van dienstprestaties aan niet-belastingplichtige rechtspersonen (vb. gemeenten), die over een btw-identificatienummer beschikken.

Hiermee bevestigt de nieuwe Europese wetgeving overigens de recente Europese rechtspraak in de zaak Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet vs. Skatteverket (C-291/07). Hier stelt het Europese Hof dat een persoon die adviesdiensten afneemt van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige en die zowel economische activiteiten verricht als niet aan de btw onderworpen activiteiten, geacht moet worden de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben, ook indien deze diensten alleen worden afgenomen ten behoeve van laatstgenoemde activiteiten.

UITZONDERINGSREGELS

Het principe dat de basisregels slechts van toepassing zijn in de mate dat geen uitzonderingsregel geldt, blijft onveranderd.

In de periode tussen 1 januari 2011 en 1 januari 2015 worden op gefaseerde wijze een aantal nieuwe of licht gewijzigde uitzonderingsregels ingevoerd, andere blijven bestaan. Wij zetten ze voor u even op een rijtje.

Bepaalde diensten worden bij uitzondering op de nieuwe algemene regel geacht gelokaliseerd te zijn daar waar de dienst effectief gebruikt en genoten wordt en dit ongeacht het btw-statuut van de afnemer. Dit geldt met name voor:

- *dienstprestaties die verband houden met onroerend goed*: plaats waar het onroerend goed gelegen is;
- *personentransport*: plaats waar het vervoer plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstanden;
- *het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve,*

wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten, of soortgelijke activiteiten en diensten samenhangend met deze toegang: plaats waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden. Merk echter op dat in B2B-relaties alle dienstverleningen in het kader van deze activiteiten, andere dan het verlenen van *toegang*, vanaf 1 januari 2011 volgens de algemene regel belastbaar zullen zijn daar waar de dienstontvanger gevestigd is. Dit is in het bijzonder ook het geval voor het organiseren van handelsbeurzen en tentoonstellingen;
- *restaurant- en traiteurdiensten*: plaats waar de diensten materieel worden verricht;
- *kortdurende verhuur van vervoermiddelen*: plaats waar het vervoermiddel ter beschikking wordt gesteld van de afnemer.

VOLDOENING VAN DE BTW

In de meeste gevallen dient de dienstontvanger ingevolge de toepassing van een verlegging van heffing de btw te voldoen, waardoor de dienstverrichter niet meer belast wordt met een (eventueel bijhorende) btw-registratieverplichting, de voldoening van de btw en de verwerking van deze transactie in de btw-aangifte in het land waar de transactie gelokaliseerd wordt.

KWARTAALLIJST VOOR GRENSOVERSCHRIJDENDE DIENSTVERRICHTINGEN

In het kader van de anti-fraudemaatregelen, wordt voor grensoverschrijdende diensten in B2B-relaties waar de algemene lokalisatieregel op van toepassing is, in hoofde van de dienstverrichter het indienen van een zogenaamde "European Sales Listing" (ESL) bijkomend opgelegd.

Alhoewel het de bedoeling zou zijn om naar analogie met de kwartaalopgave voor vrijgestelde intracommunautaire leveringen van goederen, de ESL voor diensten op kwartaalbasis in te voeren, zou de Europese Commissie reeds een voorstel hebben ingediend om een maandelijkse indiening verplicht te stellen teneinde snellere opsporing van misbruiken mogelijk te maken.

Deze ESL voor diensten zou echter wel beperkt blijven tot diensten die in de Lidstaat van de afnemer effectief aan de btw onderworpen zijn. Diensten die vrijgesteld zijn in de Lidstaat van de medecontractant zouden daarom niet moeten worden opgenomen. Dit veronderstelt aldus dat de dienstverrichter kennis heeft van de btw-behandeling van de verstrekte dienst in de Lidstaat van de afnemer. Voor specifieke sectoren, zoals bijvoorbeeld de verzekeringssector, kan dit wel eens voor complicaties zorgen.

TERUGVORDERING VAN BUITENLANDSE BTW VIA EIGEN LIDSTAAT

Met ingang van 1 januari 2010 is het voor belastingplichtigen ook mogelijk om buitenlandse (EU) btw via de eigen Lidstaat terug te vorderen. De indiening van het teruggaveverzoek zou dan verlopen via een elektronische databank. De Lidstaat waar de btw-plichtige is gevestigd zendt de verzoeken vervolgens door naar de betrokken Lidstaten, die wel nog steeds instaan voor de controle van de aanvragen én de beslissingen omrent de effectieve teruggave.

CONCLUSIE

Hoewel de nieuwe maatregelen die voorzien zijn in de "VAT Package" in se een vereenvoudiging beogen van de lokalisatieregels voor dienstprestaties, blijft een grondige analyse steeds van primordiaal belang, te meer omdat de uitzonderingsregels hetzij slechts in bepaalde situaties blijven bestaan, hetzij een lichte transformatie ondergaan en in bepaalde gevallen zelfs volledig veranderen.

Het is ons inziens daarom belangrijk dat belastingplichtigen nu ongeveer één jaar vóór de inwerkingtreding van de nieuwe maatregelen reeds een grondige analyse beginnen te maken van hun inkomende en uitgaande dienstenstromen en de nodige reorganisaties doorvoeren om de nieuwe maatregelen tijdig te kunnen implementeren.

Dit brengt ongetwijfeld de nodige aanpassingen in de ERP- en/of boekhoudpakketten met zich. Bovendien zullen tevens bijkomende maatregelen nodig zijn ter voorbereiding van de toekomstige ESL voor grensoverschrijdende dienstprestaties en om inzicht te verkrijgen in de btw-behandeling van de gestelde transacties in de Lidstaat van de afnemers van de diensten die in de ESL dienen te worden opgenomen.

Wij houden ons eraan u in een volgende editie in te lichten over de nieuwe regels die van toepassing zijn op diensten verstrekt aan niet-belastingplichtigen.

IAS 39: Versoepeling van de toepassing van de reële waarde

Als antwoord op de vragen van de Europese Commissie in de context van de financiële crisis, heeft de IASB de toepassingsprincipes gewijzigd van de "fair value" waardering door de financiële activa te reclasseren na haar eerste opname. Deze maatregel heeft daarnaast als ambitie de convergentie tussen IFRS en US GAAP te bewerkstelligen.

De 'standard setter', IASB werd geviseerd door kritieken met betrekking tot de starheid van IAS 39 op het vlak van reclassering enerzijds en het "fair value" principe anderzijds, dewelke volgens diezelfde critici een negatieve spiraal zou bewerkstelligd hebben voor financiële instellingen.

Volgens de IAS 39 dient het "fair value" principe op volgende financiële activa toegepast te worden:

- Financiële activa tot het einde van de looptijd aangehouden ('held to maturity');
- Financiële activa voor verkoop beschikbaar ('available for sale') en
- Andere financiële activa die gereclasseerd werden tijdens hun eerste opname tegen reële waarde met waardeveranderingen in de winst en verliesrekening ('fair value through profit or loss').

In praktijk wil dit zeggen dat de betrokken ondernemingen hun geviseerde activa moeten waarderen tegen de waarde voor dewelke zij het zouden kunnen verkopen indien ze dit moeten door ('Mark to Market') zonder rekening te houden met de marktsituatie.

Wetende dat de financiële crisis onder andere als gevolg had dat een actieve markt voor meerdere financiële activa ontbrak, heeft met zich meegebracht dat belangrijke waardeverminderingen werden verricht door ondernemingen met aan het hoofd de financiële instellingen.

Ten gevolge deze situatie heeft de Amerikaanse 'standard setter' FASB op 10 oktober 2008 via de FASB Staff Position 157-3 verduidelijking aangebracht aan het reële waarde principe in de context van inactieve financiële markten

Op 13 oktober jl., ten gevolge van de druk uitgeoefend vanwege de Europese Commissie, heeft de IASB beslist de IAS 39 norm aan te passen en zich daarvoor duidelijk te baseren op de verduidelijking aangebracht door de FASB.

De IASB heeft dus beslist om ondernemingen toe te laten hun niet-afgeleide financiële instrumenten (behalve de categorieën 'available for sale' en 'fair value through profit and loss') te reclasseren onder uitzonderlijke omstandigheden zoals de financiële crisis.

Deze mogelijkheid tot reclassering laat bijgevolg toe de geviseerde financiële activa tegen geamortiseerde kostprijs te waarderen, gebruik makend van de effectieve interestvoet. Dit wil zeggen dat de financiële activa zullen gewaardeerd worden aan de originele aanschaffingswaarde.De reële waarde van het financieel actief op datum van reclassering wordt beschouwd als de originele aanschaffingskost. Deze laatste kan lager of hoger zijn dan de toekomstige geldbetalingen. Tot aan de vervaldag wordt het verschil tussen de initiële waarde en de terugbetalingswaarde afgeschreven.

Ongeacht de uitzonderlijke omstandigheden heeft de IASB beslist voortaan de leningen en vorderingen die tijdens hun eerste opname werden gereclasseerd onder de categorie 'aangehouden voor handelsdoeleinden' of 'voor verkoop beschikbaar' voortaan zullen worden gereclasseerd naar de categorie 'leningen en vorderingen' ('loans and receivables') als de entiteit de intentie en capaciteit heeft het actief aan te houden in een voorzienbare toekomst of tot aan de vervaldag.

De waarderingsprincipes werden niet gewijzigd. De waarde-aanpassingen van een financieel actief gereclasseerd in de categorie "reële waarde met waardeveranderingen in de winst – en verliesrekening" worden geboekt in resultaat. In het geval van een financieel actief gereclasseerd in de categorie "voor verkoop beschikbaar" hebben de waarde-aanpassingen uitwerking in het eigen vermogen. De "leningen en vorderingen" alsook "tot het einde van de looptijd aangehouden" worden gewaardeerd volgens geamortiseerde kostprijs.

Gezien het dringende karakter van de situatie, zijn de aanpassingen opgenomen met retroactief effect op 1 juli 2008. Aansluitend heeft de Europese Commissie via de Verordening van 15 oktober 2008 deze aanpassingen goedgekeurd voor een toepassing binnen de Europese Unie.

Door de wijziging van IAS 39 heeft de IASB een eerste antwoord geboden aan de kritieken en aanbevelingen die ter sprake werden gebracht door alle betrokken partijen in de context van de financiële crisis. De IASB heeft er inderdaad op gewezen te blijven werken op dit onderwerp in nauwe samenwerking met de FASB. Bijkomend kunnen we vermelden dat de IASB van nu af aan een consultatieronde met betrekking tot de aanpassing van de norm IFRS 7 – Financial Instruments: Information to deliver. gepubliceerd heeft.

BDO Atrio AuditorsAccountantsAdvisors

BDO Atrio Antwerpen
Uitbreidingstraat, 66 bus 13
2600 Antwerpen
Tel.: +32 (0) 3/230.58.40
Fax: +32 (0) 3/218.45.15
bdoantwerpen@bdo.be

BDO Atrio Gent
Guldensporenpark, 100 (Blok B)
9820 Merelbeke
Tel.: +32 (0) 9/210.54.10
Fax: +32 (0) 9/232.43.40
bdogent@bdo.be

BDO Atrio Hasselt
Prins Bisschopssingel 36-3
3500 Hasselt
Tel.: +32 (0) 11/28.60.60
Fax: +32 (0) 11/28.52.78
bdohasselt@bdo.be

BDO Atrio DFSA Lasne
Chaussée de Louvain, 428
1380 Ohain
Tel.: +32 (0) 2/352.04.90
Fax: +32 (0) 2/351.04.87
delvaux@dfsa.be

BDO Atrio Luik
Rue Waucomont, 51
4651 Battice
Tel.: +32 (0) 87/69.30.00
Fax: +32 (0) 87/67.93.58
bdobattice@bdo.be

BDO Atrio Namen
Rue Camille Hubert, 1
5032 Les Isnes
Tel.: +32 (0) 81/20.87.87
Fax: +32 (0) 81/20.14.14
bdonamur@bdo.be

BDO Atrio Roeselare
Ter Reigerie, 7 bus 3
B-8800 Roeselare
Tel.: +32 (0) 51/26.08.40
Fax: +32 (0) 51/24.10.89
bdoroeselare@bdo.be

BDO Atrio Waver
Ferme des quatre Sapins
Chaussée de Huy, 120 A - 1300 Wavre
Tel.: +32 (0) 2/656.01.90
Fax: +32 (0) 2/656.01.99
bdowavre@bdo.be

BDO Atrio Brussel
The Corporate Village - Da Vincilaan 9 - Box E.6
Elsinore Building - 1935 Zaventem
Tel.: +32 (0) 2/778.01.00
Fax: +32 (0) 2/771.56.56
bdobrussel@bdo.be

www.bdo.be ■ newsletter@bdo.be

De opgenomen informatie in deze Nieuwsbrief heeft een signalerend en globaal karakter en is niet bedoeld als beroepsmatig advies. Onze adviseurs houden zich ter beschikking om verdere adviezen en acties terzake met u uit te werken. Wenst u deze Nieuwsbrief voortaan ook electronisch te ontvangen, dan kan u ons contacteren via newsletter@bdo.be. U vindt onze Nieuwsbrief eveneens op www.bdo.be. Ook Frans-, Engels- en Duitstalige versies zijn beschikbaar. **V.U. Werner Lapage, p/a The Corporate Village - Da Vincilaan 9 Box E.6 - Elsinore Building - 1935 Zaventem.**

BDO International is a world wide network of public accounting firms, called BDO Member Firms, serving international clients. Each BDO Member Firm is an independent legal entity in its own country.