

## FISCALE CONSOLIDATIE



# Fiscale consolidatie

Systeem van groepsbijdragen

Pieter-Jan WOUTERS



**INTERSENTIA**

Antwerpen – Gent – Cambridge

Fiscale consolidatie. Systeem van groepsbijdragen  
Pieter-Jan Wouters

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

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

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

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

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

Dit boek is eveneens digitaal beschikbaar op [www.stradalex.com](http://www.stradalex.com) en [www.jurisquare.be](http://www.jurisquare.be).

## REEDS VERSCHENEN IN DE BIBLIOTHEEK FISCAAL RECHT

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



# INHOUD

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

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



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

**Hoofdstuk 2.**

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

**Hoofdstuk 3.**

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

**Hoofdstuk 4.**

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

**Hoofdstuk 5.**

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

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



## LIJST VAN AFKORTINGEN

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

