

Hervorming vennootschapsbelasting : wetswijzigingen en verduidelijkingen

Ingevolge de wet van 30 juli 2018 worden een aantal technische verbeteringen aangebracht aan de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting (wet van 30 juli 2018 houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen, BS 10 augustus 2018).

Deze zogenaamde reparatiewet schept niet alleen meer duidelijkheid over het toepassingsgebied van bepaalde maatregelen, maar voorziet tevens in enkele ingrijpende wijzigingen aan de hervormingswet. Daarnaast voorziet ze in de werkelijke omzetting van de ATAD-richtlijn en diens inwerkingtreding

De hervorming van de vennootschapsbelasting heeft, zoals u wellicht weet, de regels voor de kapitaalverminderingen grondig gewijzigd. De fiscus heeft inmiddels een circulaire uitgevaardigd met betrekking tot de fiscale behandeling van deze terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal.

1. REPARATIEWETGEVING : AANPASSINGEN EN VERDUIDELIJKINGEN

1.1. Aftrek voor risicokapitaal

1.1.1. Berekeningsbasis

De berekeningswijze van de aftrek voor risicokapitaal werd door de hervormingswet grondig hertekend. Deze berekeningswijze voorziet initieel dat het risicokapitaal overeen zou stemmen met één vijfde van het positieve verschil tussen:

- ✓ Het jaarlijks bedrag van het risicokapitaal aan het einde van het belastbaar tijdperk;
- ✓ Het jaarlijks bedrag van het risicokapitaal aan het einde van het vijfde voorgaande belastbaar tijdperk.

Bovenstaande berekeningswijze wordt door de reparatiewetgeving echter verder aangepast. In plaats van het risicokapitaal aan het einde van het boekjaar en van het vijfde voorgaande boekjaar in aanmerking te nemen, moet voortaan gekeken worden naar het begin van zowel het boekjaar als van het vijfde voorgaande boekjaar.

De inwerkingtreding van deze maatregel wordt voorzien vanaf aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2018.

1.1.2. Antimisbruikbepaling

Teneinde de mogelijkheden tot oneigenlijk gebruik van de notionele interestaftrek verder aan banden te leggen, voorziet de reparatiewetgeving in een meervoudige antimisbruikbepaling die de vorm aanneemt van bijkomende uitsluitingen uit de berekeningsbasis van de notionele interestaftrek.

RSM Belgium wil u met dit document algemene informatie verstrekken, zonder dat de in dit document vermelde informatie aangemerkt kan worden als advies. De redactie heeft ernaar gestreefd deze uitgave zo zorgvuldig mogelijk samen te stellen, evenwel kunnen wij niet garanderen dat deze informatie nog accuraat is op het moment dat zij wordt ontvangen of dat ze in de toekomst nog accuraat zal zijn.



Het risicokapitaal dient aldus verminderd te worden met :

- ✓ De fiscale netto waarde van de vorderingen die de vennootschap heeft jegens een niet-inwoner of op een buitenlandse inrichting die gevestigd is in een land waarmee geen uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden mogelijk is.
- ✓ De inbreng van kapitaal door een niet-inwoner of een buitenlandse inrichting die gevestigd is in een dergelijk land waarmee geen uitwisseling van inlichtingen inzake belastingaangelegenheden mogelijk is.

In beide gevallen dient echter geen vermindering te worden toegepast op voorwaarde dat de belastingplichtige het bewijs voorlegt dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Daarnaast wordt voorzien in een specifieke antimisbruikbepaling om een *double dip* te vermijden. Deze kan zich voordoen wanneer een moedervernootschap een kapitaalverhoging in hoofde van haar dochtervernootschap doorvoert met behulp van geleende middelen. Op het niveau van de moedervernootschap zijn de betaalde interesten aftrekbaar als beroepskost, terwijl op het niveau van de dochtervernootschap de notionele interestaftrek berekend zou worden mede op basis van deze ingebrachte fondsen.

1.2. Overgedragen DBI-aftrek bij belastingvrije organisaties

Naar analogie met de beroepsverliezen wordt de DBI-aftrek voortaan bij een belastingvrije organisatie (fusie, splitsing, e.d.) beperkt in functie van de fiscale nettowaarden van de betrokken vennootschappen. De reparatiewetgeving regelt nu tevens de aanrekening van deze beperking. De aftrekbeperking wordt geacht eerst plaats te vinden op de beroepsverliezen en vervolgens op de overgedragen DBI-aftrek.

De wet van 30 juli 2018 preciseert voorts in haar art. 17 dat de nieuwe regeling van kracht wordt vanaf de dag waarop de nieuwe wet in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd wordt en toepassing zal vinden op de verrichtingen die hebben plaatsgevonden sedert 1 januari 2018.

1.3. Bijzondere aanslag en de minimale bezoldiging

De hervormingswet van 25 december 2017 voorzag dat alle vennootschappen (groot en klein) voortaan verplicht zijn een bepaalde minimale bezoldiging van 45.000,00 EUR (of tenminste gelijk aan het belastbare resultaat) toe te kennen aan één van haar bedrijfsleiders, zoniet wordt er een bijzondere aanslag van 5% opgelegd.

Deze maatregel geldt voor boekjaren die aanvangen per 1 januari 2018 (aanslagjaar 2019). Hoewel het initieel de bedoeling was dat deze afzonderlijke aanslag zou stijgen tot 10% vanaf het boekjaar dat start op of na 1 januari 2020 (aanslagjaar 2021), wordt deze verhoging echter door de reparatiewet terzijde geschoven waardoor het tarief van 5% aldus een permanent karakter verkrijgt.

Voor verbonden ondernemingen waarvan minstens de helft van de bedrijfsleiders in elk van deze vennootschappen dezelfde personen zijn, wordt de vereiste minimale bezoldiging opgetrokken tot 75.000,00 EUR. Voor de toepassing van de afzonderlijke aanslag wordt het totaal van de door deze vennootschappen aan één van deze bedrijfsleiders gestorte bezoldigingen gezamenlijk in aanmerking genomen. De nieuwe wet preciseert dat de bijzondere aanslag in voorkomend geval toegepast wordt in hoofde van de verbonden vennootschap die het hoogste bedrag aan bezoldigingen heeft aangegeven (oorspronkelijk werd echter bepaald dat de bijzondere aanslag toegepast wordt in hoofde van de vennootschap met het hoogste belastbaar resultaat).

RSM Belgium wil u met dit document algemene informatie verstrekken, zonder dat de in dit document vermelde informatie aangemerkt kan worden als advies. De redactie heeft ernaar gestreefd deze uitgave zo zorgvuldig mogelijk samen te stellen, evenwel kunnen wij niet garanderen dat deze informatie nog accuraat is op het moment dat zij wordt ontvangen of dat ze in de toekomst nog accuraat zal zijn.



Hoewel hierover in de hervormingswet van 25 december 2017 nog enige twijfel bestond, stelt de reparatiewetgeving uitdrukkelijk voorop dat de afzonderlijke aanslag ook verschuldigd is als de vennootschap geen bedrijfsleider-natuurlijke persoon heeft. In zulks geval kunnen immers geen bedrijfsleidersbezoldigingen toegekend worden. Deze vennootschappen die uitsluitend door rechtspersonen bestuurd worden, kunnen bijgevolg per definitie geen aanspraak maken op het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting.

Bovenstaande wijzigingen zijn ondertussen in werking getreden per 20 augustus 2018, te weten de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

2. OMZETTING VAN DE ATAD-RICHTLIJN

Teneinde zich volledig met de Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Europese Raad te conformeren, voorziet de hervormingswet van 25 december 2017 in een nieuwe interestaftrekbepanking.

Op basis van deze nieuwe interestaftrekbepanking zijn de netto-interestlasten (het zogenaamde financieringskostensurplus) niet aftrekbaar in de mate dat ze het hoogste van twee grensbedragen, een *de minimis*-drempel van 3 miljoen EUR dan wel 30% van de belastbare EBITDA, overtreffen.

Interesten die betrekking hebben op leningovereenkomsten afgesloten vóór 17 juni 2016 en waaraan sindsdien geen fundamentele wijzigingen werden aangebracht blijven buiten beschouwing voor de vaststelling van het financieringskostensurplus. Deze blijven bijgevolg onderworpen aan de bestaande *thin cap*-regeling zoals vastgelegd in art. 198, 11°/1 WIB92.

Met de reparatiewet van 30 juli 2018 wordt voorts de draagwijdte van deze interestaftrekbepanking verder verduidelijkt.

Deze preciseringen betreffen in hoofdzaak de gereguleerde vastgoedvennootschappen (GVV's) en de gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen (GVBF).

Naast de bestaande situaties waarin de interestaftrekbepanking krachtens de wet van 25 december 2017 niet van toepassing is, voorziet de reparatiewetgeving thans in twee bijkomende uitzonderingen voor :

- ✓ De vennootschappen waarvan de enige of hoofdzakelijke activiteit bestaat uit de financiering van onroerende goederen via de uitgifte van vastgoedcertificaten.
- ✓ De vennootschappen erkend als leasingmaatschappij overeenkomstig art. 2, §1 van het Koninklijk Besluit nr. 55 van 10 november 1967 tot regeling van het juridisch statuut der ondernemingen gespecialiseerd in financieringshuur.

3. CIRCULAIRE 2018/C/103 OVER DE TERUGBETALING VAN MAATSCHAPPELIJK KAPITAAL

Op 2 augustus 2018 werd circulaire 2018/C/103 over de terugbetaling van het maatschappelijk kapitaal gepubliceerd in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad. Deze circulaire regelt de fiscale behandeling van een terugbetaling van maatschappelijk kapitaal bij toepassing van artikel 18, tweede tot zesde lid, WIB92 zoals ingevoerd door de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting.

De circulaire onderschrijft dat kapitaalverminderingen waartoe beslist wordt door de algemene vergadering vanaf 1 januari 2018 verhoudingsgewijs aangerekend dienen te worden op het fiscaal gestort kapitaal en op de reserves.

RSM Belgium wil u met dit document algemene informatie verstrekken, zonder dat de in dit document vermelde informatie aangemerkt kan worden als advies. De redactie heeft ernaar gestreefd deze uitgave zo zorgvuldig mogelijk samen te stellen, evenwel kunnen wij niet garanderen dat deze informatie nog accuraat is op het moment dat zij wordt ontvangen of dat ze in de toekomst nog accuraat zal zijn.



Voortaan wordt een terugbetaling van maatschappelijk kapitaal pro rata aangerekend op het totaal van het gestort kapitaal en de in het maatschappelijk kapitaal geïncorporeerde belaste reserves verhoogd met eventuele andere niet in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves en met de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves.

De circulaire regelt niet alleen de volgorde van de aanrekening op deze reserves, maar schetst tevens een duidelijk overzicht van reserves die buiten schot gelaten worden voor de pro rata berekening.

Circulaire 2018/C/103 preciseert bovendien dat bovenstaande wijzigingen aan de terugbetaling van maatschappelijk kapitaal geen afbreuk doen aan de toepassing van artikel 537 WIB92 waardoor de vastgeklitte reserves die destijds werden geïncorporeerd in het kapitaal naar aanleiding van de overgangsregeling voor liquidatieboni van hun gunstregime blijven genieten. Meer nog, de terugbetaling van het maatschappelijk kapitaal zal prioritair aangerekend worden op deze vastgeklitte reserves. Op voorwaarde dat een dergelijke terugbetaling voorkomt na het verstrijken van de onaantastbaarheidsperiode (van vier of acht jaar) zal deze terugbetaling aldus kunnen gebeuren zonder inhouding van roerende voorheffing.

Volledigheidshalve geeft de fiscus in de circulaire nog enkele nuttige cijfervoorbeelden en wordt er even stilgestaan bij de uiteindelijke weerslag van de kapitaalvermindering op het bedrag van het gestort kapitaal en de ermee gelijkgestelde bedragen.

RSM BELGIUM INFORMEERT U

Indien u bijkomende informatie wenst in verband met bovenstaande, staat het Tax team van RSM België te uwer beschikking.

RSM Intertax

RSM Belgium wil u met dit document algemene informatie verstrekken, zonder dat de in dit document vermelde informatie aangemerkt kan worden als advies. De redactie heeft ernaar gestreefd deze uitgave zo zorgvuldig mogelijk samen te stellen, evenwel kunnen wij niet garanderen dat deze informatie nog accuraat is op het moment dat zij wordt ontvangen of dat ze in de toekomst nog accuraat zal zijn.