

EIGENSCHAPPEN



Titel : Circulaire 2020/C/97 over de interestaftrekbeperking

Samenvatting : Deze circulaire gaat over de toepassing van de interestaftrekbeperking in de VenB.

Trefwoorden : [vennootschapsbelasting](#), [ISR](#), [maatstaf van heffing](#), [belasting van niet-inwoners](#)

Datum van het document : 10/07/2020

Datum Fisconetplus  : 10/07/2020

Circulaire 2020/C/97 over de interestaftrekbeperking

Deze circulaire gaat over de toepassing van de interestaftrekbeperking in de VenB.

inkomstenbelastingen ; vennootschapsbelasting ; belasting van niet-inwoners/vennootschappen ; belastbare grondslag in de VenB ; belastbare grondslag in de BNI/ven.

FOD Financiën, 10.07.2020

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Vennootschapsbelasting

BIJLAGE: 1

Als bijlage vindt u een bericht waarin een aantal vragen over de toepassing van de bepalingen van artikel 198/1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en artikel 73^{4/11} van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92, worden behandeld.

NAMENS DE MINISTER:

Voor de Administrateur-generaal van de Fiscaliteit,

D. DELVAUX

Adviseur-generaal

Interne ref.: 724.809

BIJLAGE



Federale
Overheidsdienst
FINANCIEN
FISCALITEIT

Afz.: Operationele Expertise en Ondersteuning –
Vennootschapsbelasting
North Galaxy, Koning Albert II-laan 33, bus 25, 1030 BRUSSEL,
toren A

Uw bericht van
30.03.2020

Uw kenmerk:

Ons kenmerk:
724.809

Bijlage(n):
0

Pagina 1/7

Brussel, 23 juni 2020

Inkomstenbelastingen Interestaftrekbepierking Artikel 198/1, WIB 92

Mijnheer,

De in uw als referte vermeld bericht gestelde vragen hebben betrekking op de toepassing van de bepalingen van artikel 198/1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92)¹ en artikel 73^{4/11} van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92².

...

I. Algemeen

1. De regeling van de interestaftrekbepierking voorziet dat het financieringskostensurplus niet als beroepskost wordt beschouwd in de mate dat het bedrag ervan het hoogste van volgende twee bedragen overschrijdt, namelijk 3 miljoen euro of 30 % van de EBITDA

¹ Daarmee wordt de regeling van de interestaftrekbepierking bedoeld die de omzetting is van artikel 4 van de Europese Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van de regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (de zogenaamde 'Anti-Tax Avoidance Directive', kortweg ATAD) in het Belgische recht.

² Dat artikel werd in het KB/WIB 92 ingevoerd door het koninklijk besluit van 20.12.2019 tot aanpassing van het KB/WIB 92 ingevolge de invoering van de aftrek van de groepsbijdrage en van de beperking op de aftrek van de interesten (KB 20.12.2019).

•E-mail dienst : aagfisc.com.isoc.venb@minfin.fed.be



Raadpleeg uw online dossier op
www.myminf.be

van de belastingplichtige. Ze is van toepassing op Belgische vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen.

2. Onder het financieringskostensurplus wordt het positieve verschil verstaan tussen:

- enerzijds het geheel aan interesten en andere door de Koning omschreven kosten die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten³, die volgens de artikelen 49, 52, 2°, 54 en 55, WIB 92, in het belastbare tijdperk als beroepskost worden beschouwd en die niet verbonden zijn met een vaste inrichting waarvan de winst wordt vrijgesteld op basis van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, en
- anderzijds het geheel aan interesten en andere door de Koning omschreven opbrengsten die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten, die in de winst van het belastbare tijdperk zijn begrepen en die niet op basis van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting worden vrijgesteld.

3. Onder bepaalde voorwaarden worden de interesten van leningen waarvan het contract werd gesloten vóór 17.06.2006⁴ en van leningen die worden gesloten in uitvoering van een project van publiek-private samenwerking niet aangenomen voor de vaststelling van het financieringskostensurplus.

4. Zoals in nr. 1 wordt aangehaald is het financieringskostensurplus niet aftrekbaar in de mate dat het bedrag ervan het hoogste van twee grensbedragen overschrijdt, namelijk 3 miljoen euro of 30 % van de EBITDA. Het niet aftrekbare gedeelte van het financieringskostensurplus is een verworpen uitgave.

5. De EBITDA van de belastingplichtige wordt samengesteld door het resultaat van het belastbare tijdperk na de eerste bewerking te vermeerderen en te verminderen met een aantal bestanddelen⁵.

6. Wanneer de belastingplichtige deel uitmaakt van een groep van vennootschappen zijn er bijzondere bepalingen van toepassing, zowel voor de berekening van het financieringskostensurplus als voor de bepaling van de EBITDA⁶.

7. Hierna worden de gestelde vragen onderverdeeld op basis van het onderwerp.

II. Vragen met betrekking tot het financieringskostensurplus

³ Zie artikel 73^{4/8}, KB/WIB 92.

⁴ Er kan worden verwezen naar de circulaire 2019/C/89 over de grandfathering regeling van de interestaftrekbeperking, van 11.09.2019 evenals naar de circulaire 2020/C/62 addendum aan de circulaire 2019/C/89 over de grandfathering regeling van de interestaftrekbeperking, van 05.05.2020.

⁵ Zie artikel 198/1, § 3, tweede lid, WIB 92.

⁶ Zie artikel 198/1, § 2, derde lid en § 3, derde en vierde lid, WIB 92 en de artikelen 73^{4/11} en 73^{4/12}, KB/WIB 92.

1) Kan er rekening worden gehouden met het negatieve financieringskostensurplus van een Belgische groepsentiteit?

8. De huidige wettelijke en reglementaire bepalingen voorzien niet dat een negatieve financieringskostensurplus van een (of meer) Belgische groepsentiteit (en)⁷ kan worden aangerekend op een positief financieringskostensurplus van andere groepsleden.

2) Moet de belastingplichtige gedurende het hele belastbare tijdperk deel hebben uitgemaakt van de groep van vennootschappen om de interesten en de kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten en die verschuldigd zijn aan (of door) een Belgische groepsentiteit uit te sluiten voor de vaststelling van het financieringskostensurplus?

9. Wanneer de belastingplichtige deel uitmaakt van een groep van vennootschappen, komen de interesten en de kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten en die verschuldigd zijn aan (of door) een Belgische groepsentiteit die niet uitgesloten is van de toepassing van de interestaftrekbeperking niet in aanmerking voor de vaststelling van het financieringskostensurplus⁸.

Voor de toepassing van die bepaling is het echter niet nodig dat de belastingplichtige gedurende het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van de bedoelde groep van vennootschappen. Het is voldoende dat de betrokken vennootschappen deel uitmaken van een groep van vennootschappen gedurende de periode waarop de betalingen betrekking hebben⁹.

III. Vragen met betrekking tot de EBITDA

3) Kan er voor de berekening van de EBITDA rekening worden gehouden met de daling van de waarde van de voorraad goederen die niet als een waardevermindering is geboekt maar als een daling van de voorraad (rekening 609)? M.a.w. kan de EBITDA voor de toepassing van de interestaftrekbeperking in dat geval worden vermeerderd met het bedrag van de daling van de waarde van de voorraad goederen?

10. Zoals reeds in nr. 5 werd gesteld is het uitgangspunt voor de bepaling van de EBITDA gelijk aan het resultaat van het belastbare tijdperk na de eerste bewerking.

De EBITDA wordt samengesteld door dat resultaat te vermeerderen met¹⁰:

⁷ Daarmee worden de binnenlandse vennootschappen en de Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen van de betrokken groep bedoeld.

⁸ Zie artikel 198/1, § 2, derde lid, WIB 92.

⁹ Dat is echter niet het geval voor de evenredige verdeling van het grensbedrag van 3 miljoen euro (artikel 198/1, § 3, derde lid, eerste streepje, WIB 92), de neutralisatie van de intragroepsverrichtingen voor de bepaling van de EBITDA (artikel 198/1, § 3, derde lid, tweede streepje, WIB 92), en het sluiten van de interestaftrekovereenkomst (artikel 198/1, § 3, derde lid, derde streepje, WIB 92).

¹⁰ Zie artikel 198/1, § 2, tweede lid, WIB 92.

- de afschrijvingen en waardeverminderingen die voor het belastbare tijdperk worden beschouwd als beroepskosten;
- de in artikel 194sexies, WIB 92, bedoelde vrijgestelde winst;
- het financieringskostensurplus met uitzondering van het niet als beroepskosten aftrekbare gedeelte.

De correctie die op de aanschaffingsprijs van de voorraad handelsgoederen, grond- en hulpstoffen en gereed product wordt toegepast om hun boekwaarde aan hun marktprijs op balansdatum aan te passen, vormt op boekhoudkundig vlak geen waardevermindering^{11,12}. Er zijn geen fiscale bepalingen die daarvan afwijken. De bedoelde daling van de waarde van de voorraad goederen komt niet in aanmerking voor de berekening van de EBITDA aangezien die correctie niet kan worden beschouwd als een waardevermindering in de zin van artikel 198/1, § 3, tweede lid, eerste streepje, WIB 92.

4) Moet er voor de berekening van de EBITDA van de belastingplichtige die deel uitmaakt van een groep van vennootschappen een aanpassing gebeuren voor de interesten of kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten en die verschuldigd zijn aan (of door) een Belgische groepsentiteit die deel uitmaakt van die groep¹³?

11. In het geval een belastingplichtige deel uitmaakt van een groep van vennootschappen worden de kosten die verschuldigd zijn aan of de opbrengsten die verschuldigd zijn door een Belgische groepsvennootschap die tijdens het hele belastbare tijdperk deel heeft uitgemaakt van die groep en die niet is uitgesloten van de regeling van de interestaftrekbepaling buiten beschouwing gelaten voor de vaststelling van de EBITDA¹⁴.

De Koning bepaalt de wijze waarop de hiervoor bedoelde kosten en opbrengsten buiten beschouwing worden gelaten bij de vaststelling van de EBITDA van de belastingplichtige die deel uitmaakt van een groep van vennootschappen¹⁵.

Ter zake is voorzien¹⁶ dat de EBITDA al naargelang het geval wordt:

- vermeerderd met de aan de Belgische groepsentiteiten verschuldigde beroepskosten die geen in artikel 198/1, § 2, WIB 92, bedoelde interesten of kosten die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten, zijn, of

¹¹ Zie de artikelen 3:23 en 3:47 van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (KB/WVV).

¹² Zie eveneens de Technische nota 2017/01 van de CBN van 31.05.2017 - Definiëring van EBIT / EBITDA na omzetting van de accountingrichtlijn 2013/34/EU.

¹³ Zie eveneens artikel 73^{4/11}, § 1, tweede en derde lid, in fine, KB/WIB 92,

¹⁴ Zie artikel 198/1, § 3, derde lid, tweede streepje, WIB 92.

¹⁵ Zie artikel 198/1, § 3, vierde lid, WIB 92.

¹⁶ Zie artikel 73^{4/11}, § 1, tweede en derde lid, KB/WIB 92.

- verminderd met de van de Belgische groepsentiteiten verkregen inkomsten die geen in artikel 198/1, § 2, WIB 92, bedoelde interesten of opbrengsten die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten, zijn.

De verwijzing in artikel 73^{4/11}, § 1, tweede en derde lid, KB/WIB 92, naar artikel 198/1, § 2, WIB 92, moet worden begrepen als een verwijzing naar de aard van de kosten of opbrengsten, namelijk naar de interesten of kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten. Een verwijzing naar de berekening van het financieringskostensurplus zoals bedoeld in artikel 198/1, § 2, WIB 92, in zijn geheel zou betekenen dat de EBITDA van de belastingplichtige moet worden aangepast (vermeerderd of verminderd) met bedragen die niet hebben bijgedragen tot de vorming van dat financieringskostensurplus.

De EBITDA van een belastingplichtige die deel uitmaakt van een groep van vennootschappen moet bijgevolg niet worden aangepast met de interesten of kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten en die verschuldigd zijn aan (of door) Belgische groepsvennootschappen.

Anders gezegd, er moet voor de vaststelling van de EBITDA van die belastingplichtige een aanpassing gebeuren voor de intragroepskosten en -opbrengsten die verschuldigd zijn aan of door een Belgische groepsvennootschap met uitzondering van de interesten en kosten (of opbrengsten) die economisch gelijkwaardig zijn aan interesten.

5) Moet er voor de berekening van de EBITDA van de belastingplichtige rekening worden gehouden met alle intragroepsverrichtingen met de andere Belgische groepsentiteiten die tijdens het volledige belastbare tijdperk deel hebben uitgemaakt van de groep en niet zijn uitgesloten van de toepassing van de interestaftrekbepijking?

12. De in nr. 11 vermelde aanpassingen van de EBITDA voor de intragroepsverrichtingen ('ad hoc' consolidatie) hebben tot doel om een gelijk resultaat te bereiken als in het geval de groep daadwerkelijk tot consolidatie zou overgaan¹⁷. De intragroepsverrichtingen worden door die aanpassingen geneutraliseerd.

Voor die neutralisatie moet echter rekening worden gehouden met het feit dat niet elke intragroepsverrichting hetzelfde effect heeft op de EBITDA. De bedoelde aanpassingen moeten bijgevolg de intragroepsverrichtingen neutraliseren door ze tegen te boeken maar dat moet slechts gebeuren in de mate dat die transacties daadwerkelijk een invloed hebben gehad op de EBITDA¹⁸.

De betaling van een vergoeding in uitvoering van een groepsbijdrage overeenkomst¹⁹ die in de verworpen uitgaven moet worden opgenomen heeft geen invloed op de bepaling van de EBITDA van de belastingplichtige²⁰. De daling van de belastbare reserves wordt immers al geneutraliseerd door de evenredige verhoging van de verworpen uitgaven.

¹⁷ Zie Verslag aan de Koning bij het voormeld KB 20.12.2019, BS 27.12.2019, Ed.2, blz. 118393.

¹⁸ Zie Verslag aan de Koning bij het voormeld KB 20.12.2019, BS 27.12.2019, Ed.2, blz. 118393.

¹⁹ Zie artikel 205/5, WIB 92.

²⁰ Zie Verslag aan de Koning bij het voormeld KB 20.12.2019, BS 27.12.2019, Ed.2, blz. 118393.

Dat principe is zowel van toepassing aan de kosten- als aan de opbrengstenzijde.

Zo moet er bijvoorbeeld in eerste instantie geen neutralisatie plaatsvinden wanneer de belastingplichtige een meerwaarde verwezenlijkt bij de verkoop van een bedrijfsactief aan een Belgische groepsentiteit wanneer die meerwaarde volgens artikel 47, WIB 92, gespreid zal worden belast.

De verwezenlijkte meerwaarde zit immers in beginsel niet in het resultaat na de eerste bewerking van de belastingplichtige. Die meerwaarde wordt in principe beschouwd als winst van het belastbare tijdperk waarin de herbelegde goederen zijn verkregen of tot stand gebracht en van ieder volgend belastbare tijdperk en dat naar verhouding tot de afschrijvingen op die goederen. Op het moment dat de meerwaarde (gedeeltelijk) wordt belast, zal de EBITDA voor hetzelfde bedrag worden verminderd in toepassing van artikel 73^{4/11}, § 1, derde lid, KB/WIB 92. Immers, de EBITDA moet worden verminderd met het deel van de meerwaarde dat belastbaar wordt waarbij die meerwaarde voortvloeit uit de verkoop van het bedrijfsactief aan een Belgische groepsentiteit.

IV. Vraag met betrekking tot de gezamenlijke controle

6) Hoe moeten de bepalingen van de regeling van de interestaftrekbeperking worden toegepast wanneer een vennootschap onder de gezamenlijke controle staat van twee verschillende groepen van vennootschappen?

13. De internrechtelijke bepalingen in verband met de interestaftrekbeperking voorzien geen bijzondere definitie voor het begrip 'groep van vennootschappen'²¹. De algemene definitie zoals bedoeld in artikel 2, § 1, 5^o/1, WIB 92, kan bijgevolg worden toegepast.

Die definitie verwijst naar 'het geheel van vennootschappen die met elkaar verbonden zijn in de zin van artikel 1:20 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen' (WVV). Rekening houdende met de bepalingen inzake de interestaftrekbeperking, wordt voor de uitvoering van de bedoelde regeling, door die definitie uiteraard enkel de Belgische leden van de groep van vennootschappen die niet zijn uitgesloten van de toepassing van artikel 198/1, WIB 92, bedoeld.²²

Onder "gezamenlijke controle" wordt verstaan, de controle die een beperkt aantal vennoten samen uitoefenen, wanneer zij zijn overeengekomen dat beslissingen over de oriëntatie van het beleid niet zonder hun gemeenschappelijke instemming kunnen worden genomen. Onder "gemeenschappelijke dochtervennootschap" wordt verstaan, de vennootschap ten opzichte waarvan een gezamenlijke controle bestaat.²³

In het geval van een gezamenlijke controle over een gemeenschappelijke dochtervennootschap geldt een wettelijk en onweerlegbaar vermoeden van controle door de vennoten die de gezamenlijke controle uitoefenen²⁴.

²¹ Ook de ATAD definieert het begrip 'groep' niet, maar verwijst naar het nationale belastingrecht (zie artikel 4.1 van die richtlijn).

²² Zie artikel 198/1, § 2, tweede lid en § 3, derde lid, WIB 92, evenals het Verslag aan de Koning bij het voormeld KB 20.12.2019, BS 27.12.2019, Ed.2, blz. 118392.

²³ Zie artikel 1:18, WVV.

²⁴ Zie artikel 1:14, § 2, 5^o, WVV.

Op basis van een gezamenlijke lezing van de artikelen 1:14; 1:15; 1:18 en 1:20, WVV, kan worden gesteld dat een belastingplichtige die onder de gezamenlijke controle²⁵ staat van twee vennootschappen verbonden is met beide vennootschappen in de zin van artikel 1:20, WVV.

Voor de toepassing van de interestaftrekbeperking moet er echter worden vanuit gegaan dat de gemeenschappelijke dochtervennootschap niet behoort tot de ene of andere groep van vennootschappen. Dat betekent concreet dat de gemeenschappelijke dochtervennootschap de bepalingen inzake de interestaftrekbeperking zal toepassen zonder rekening te houden met de gezamenlijk besturende vennootschappen²⁶. M.a.w. de gemeenschappelijke dochter wordt beschouwd als een 'stand alone' belastingplichtige (of als een lid van een aparte groep).

Er wordt daarbij opgemerkt dat die vennootschap in voorkomend geval buiten het toepassingsgebied valt van artikel 198/1, § 6, 14°, WIB 92²⁷.

...

Voor de Administrateur-generaal van de Fiscaliteit,

D. DELVAUX
Adviseur-generaal

²⁵ De definitie van gezamenlijke controle heeft evenwel niet tot gevolg dat het controlepercentage van elk van de gezamenlijk besturende vennootschappen gelijk moet zijn. Het is mogelijk dat een gezamenlijke controle bestaat op een gemeenschappelijke dochtervennootschap waarin de stemrechten worden gehouden in een verhouding van bijvoorbeeld 60 % en 40 %.

²⁶ In voorkomend geval zal die dochtervennootschap de bepalingen op geconsolideerde basis moeten toepassen als ze deel zou uitmaken van een andere groep van vennootschappen (andere dan die van de gezamenlijk besturende vennootschappen).

²⁷ Die bepaling voorziet dat de regeling van de interestaftrekbeperking niet van toepassing is voor bepaalde vennootschappen die geen deel uitmaken van een groep.