

Fiscus geeft bijkomende verduidelijkingen bij ATAD-interestaftrekbepanking

Vennootschapsbelasting

Fiscale Actualiteit nr. 2021/35, pag. 3-9, week 28 oktober - 3 november 2021

Na eerder al toelichting te hebben verstrekt bij enkele specifieke aspecten van de ATAD-interestaftrekbepanking (o.m. circ. 2019/C/89, 11 september 2019 over de *grandfathering*-bepaling en circ. 2020/C/97, 10 juli 2020 over o.m. 'gezamenlijke controle'), komt de fiscus nu met een meer omvattende circulaire over die complexe regeling (circ. 2021/C/87, 5 oktober 2021). De nieuwste circulaire herneemt hoofdzakelijk de gekende standpunten van de fiscus, maar bevat ook enkele voor de praktijk nuttige nieuwe standpunten, o.m. voor vennootschappen die samen een 'consortium' vormen. Bij de raadpleging van de circulaire is het echter belangrijk voor ogen te houden dat die de regeling bespreekt voor aanslagjaar 2020. Enkele wijzigingen die pas van toepassing zijn vanaf aanslagjaar 2021 en 2022, blijven dus voorlopig buiten beeld.

Financieringskostensurplus

Interest die niet van aftrek is uitgesloten o.g.v. andere bepaling

'Financieringskostensurplus' verwijst naar de netto-financieringskost (interestkosten min interestopbrengsten). Aan de kostenzijde telt in principe echter alleen de interest mee die niet al onder een andere bepaling als beroepskost is verworpen. In zijn oorspronkelijke versie verwees artikel 198/1 WIB 92 naar interesten "die overeenkomstig de artikelen 49, 52, 2°, 54 en 55 in het belastbaar tijdperk als beroepskost worden aangemerkt". Die formulering is echter inmiddels, vanaf aanslagjaar 2021, gewijzigd (wet van 20 december 2020, *Fisc. Act. 2020*, 42/14). Sindsdien wordt verwezen naar interesten "die overeenkomstig de overige artikelen uit dit Wetboek" als beroepskost worden aangemerkt.

Dat betekent bijvoorbeeld dat interesten die een Belgische vennootschap (of inrichting) betaalt aan een vennootschap die aan een "aanzienlijk gunstigere belastingregeling" onderworpen is en die verworpen worden in de mate van overschrijding van de 5:1 schuld/eigen vermogen ratio (art. 198 § 1 11° WIB 92), niet meer meegenomen hoeven te worden bij de berekening van het financieringskostensurplus. De circulaire beperkt zich, zoals gezegd, echter tot een toelichting op de regeling die van toepassing was tot aanslagjaar 2020, en laat die wetswijziging dan ook onbesproken.

Economisch gelijkwaardig

Conform de ATAD geldt de interestaftrekbepanking niet alleen voor 'interest' in de (enge) zin van artikel 17 e.v. WIB 92, maar ook voor betalingen die 'economisch gelijkwaardig' zijn. De circulaire voegt weinig nieuws toe over de vraag welke kosten en opbrengsten 'economisch gelijkwaardig' zijn. De 'gelijkwaardige' betalingen worden in principe limitatief opgesomd in artikel 73^{4/8}, § 1 KB/WIB 92, met dien verstande dat ook voor andere vergoedingen aan de rullingdienst kan worden gevraagd om ze als 'gelijkwaardig' aan te merken, mits ze een tegenprestatie vormen voor het ter beschikking stellen van vermogen, en op voorwaarde dat de tegenpartij de kwalificatie aanvaardt (art. 73^{4/8} § 2 KB/WIB 92).

Er zijn daarover inmiddels al rulings afgeleverd, o.m. inzake de interestcomponent die begrepen is in de marge van een trader (ruling nr. 2019.1142, 21 januari 2020), valuta- en renteswaps (nr. 2020.2196, 19 januari 2021) en factoring (nr. 2020.2257, 19 januari 2021).

Grandfathering

Interestkosten en -opbrengsten van 'oude' leningen komen in principe niet in aanmerking bij de berekening van het financieringskostensurplus. 'Oude' leningen zijn leningen die afgesloten zijn vóór 17 juni 2016 en waaraan sindsdien geen fundamentele wijziging is aangebracht.

De circulaire herhaalt het gekende standpunt dat wijzigingen van de partijen, de rentevoet of de looptijd van een lening, 'fundamenteel' (kunnen) zijn (zie al circ. 2019/C/89, 11 september 2019, *Fisc. Act.* 2019, 34/5).

De circulaire gaat niet in op de vraag of een aanpassing van de contractuele rentevoet als gevolg van de opheffing van de IBOR als referentie-rentevoet, een fundamentele wijziging is (zie *Int. Fisc. Act.* 2021, 6/1), bijvoorbeeld omdat die "door een wetgever of een toezichthoudende overheid wordt opgelegd" (zie circ. 2019/C/89, randnr. 10). Wegens het grote belang voor de praktijk, zou een stellingname van de fiscus daarover alleszins wenselijk zijn.

De circulaire bevestigt wel dat een fundamentele wijziging tot gevolg heeft dat de *volledige* lening niet meer in aanmerking komt voor *grandfathering*. De ATAD laat nochtans een andere benadering toe, waarbij een latere (fundamentele) wijziging tot gevolg heeft dat de interestaftrekbeperking enkel speelt voor de (eventuele) verhoging van de interest of de verlenging van de termijn van de lening, en de *grandfathering* dus gehandhaafd blijft voor de oorspronkelijke voorwaarden van de lening. De Belgische wetgever heeft niet voor die benadering gekozen: van zodra een fundamentele wijziging wordt doorgevoerd, is de ATAD-interestaftrekbeperking van toepassing op het *geheel* van de lening (en dus op het volledige interestbedrag). Artikel 198/1, § 2, lid 2 WIB 92 sluit een lening immers voor haar geheel uit van de *grandfathering* zodra er een fundamentele wijziging is opgetreden. Dat was al bevestigd in de '*grandfathering*'-circulaire van 11 september 2019.

Een andere kwestie is of een fundamentele wijziging van een 'oude' lening in een bepaald belastbaar tijdperk, tot gevolg heeft dat de interestaftrekbeperking voor dat belastbaar tijdperk beperkt blijft tot de interestkosten en -opbrengsten *vanaf die wijziging*. Dat lijkt het standpunt van de fiscus. De circulaire stelt immers dat de interest "vanaf de datum waarop de fundamentele wijziging van toepassing wordt", onderworpen moet worden aan de interestaftrekbeperking. Maar dat lijkt niet in overeenstemming met de wettekst (art. 198/1 § 2 lid 2 WIB 92). Die stelt immers dat leningen die vóór 17 juni 2016 afgesloten zijn *en* waaraan sindsdien geen fundamentele wijziging is aangebracht, uitgesloten zijn van de interestaftrekbeperking. Met andere woorden: leningen die na 17 juni 2016 fundamenteel gewijzigd zijn, worden niet langer uitgesloten, en worden in het belastbaar tijdperk van de wijziging voor hun *geheel* aan de aftrekbeperking onderworpen. Die bepaling lijkt geen ruimte te bieden om voor eenzelfde lening binnen een belastbaar tijdperk gelijktijdig toepassing te maken van de onderkapitalisatieregulering (art. 198 § 1 11° /1 WIB 92) (periode vóór de fundamentele wijziging) en de ATAD-interestaftrekbeperking (art. 198/1 WIB 92) (periode vanaf de wijziging).

Inmiddels zijn overigens nog twee addenda verschenen bij de *grandfathering*-circulaire (circ. 2020/C/62, 5 mei 2020, *Fisc. Act.* 2020, 25/11 en, zeer recent, circ. 2021/C/94, 18 oktober 2021). Die addenda betreffen wijzigingen wegens betalingsproblemen die veroorzaakt worden door de covid-19-crisis.

Vermeldenswaard is ten slotte dat de rulingdienst inmiddels heeft bevestigd dat een belastingplichtige voor een (verstrekte) lening die inhoudelijk aan de voorwaarden voor

grandfathering voldoet, er toch voor kan opteren om die lening vrijwillig te onttrekken aan *grandfathering*, en dus aan de ATAD-interestaftrekregeling te onderwerpen. Volgens de wettekst geldt de uitsluiting immers slechts voor leningen waarvoor de belastingplichtige heeft “aangetoond” dat zij afgesloten zijn vóór 17 juni 2016 en geen fundamentele wijziging hebben ondergaan (art. 198/1 § 2 lid 2 WIB 92). Dat “aantonen” moet gebeuren door de lening te vermelden op een bijlage bij de aangifte (art. 73^{4/9} KB/WIB 92). Door de lening *niet* te vermelden op die bijlage, kan men de opbrengsten van die lening in aanmerking nemen bij de berekening van het financieringskostensurplus.

Eliminatie van groepsinterne interesten

Als een vennootschap (of inrichting) deel uitmaakt van een (Belgische) groep, worden de interestkosten en -opbrengsten die de vennootschap/inrichting betaalt aan c.q. ontvangt van een andere Belgische groepsentiteit die niet is uitgesloten van de interestaftrekregeling, geëlimineerd bij de berekening van het financieringskostensurplus. De fiscus had eerder al gesteld dat daarvoor niet vereist is dat de groepsverbondenheid van beide vennootschappen gedurende het *volledige* belastbare tijdperk bestaan heeft (circ. 2020/C/97, 10 juli 2020, *Fisc. Act.* 2020, 28/12 en 29/15). Het volstaat dat de vennootschappen deel hebben uitgemaakt van eenzelfde groep gedurende de periode waarop de betalingen betrekking hebben. Die interpretatie wordt nu bevestigd. De reden waarom die voorwaarde wél gesteld wordt voor de andere aspecten van de ‘ad hoc consolidatie’ (zie verder), maar niet voor de berekening van het financieringskostensurplus, blijft onduidelijk en, wat ons betreft, onlogisch.

Leningen in uitvoering van een PPS-project

De circulaire heeft het nog over de uitsluiting van leningen in uitvoering van een PPS-project. De huidige versie van artikel 198/1 WIB 92 verwijst echter niet meer naar PPS-projecten, maar naar ‘langlopende openbare infrastructuurprojecten’ (zie *Fisc. Act.* 2021, 23/6).

EBITDA

Op het vlak van de berekening van de EBITDA op *stand alone*-basis beperkt de circulaire zich tot een opsomming van de reeds gekende regels.

Toepassing interestaftrekbeperking in groepscontext

‘Groep’ van vennootschappen

De circulaire herhaalt dat een ‘groep’ verwijst naar het geheel van vennootschappen die met elkaar verbonden zijn in de zin van artikel 1:20 WVV, en dat daarbij de begrippen ‘controle’ en ‘consortium’ centraal staan.

I.v.m. ‘gemeenschappelijke dochtervennootschappen’ (*joint-ventures*) die onder ‘gezamenlijke controle’ staan, bevestigt de fiscus zijn eerdere standpunt, dat die voor de interestaftrekbeperking moeten worden geacht niet te behoren tot de groep van hun (gezamenlijk) controlerende aandeelhouders, maar desgevallend wel, samen met hun eigen (klein)dochters, tot een aparte groep kunnen behoren (circ. 2020/C/97, 10 juli 2020 en *Fisc. Act.* 2020, 29/12).

Ook het criterium ‘consortium’ kan in de praktijk tot moeilijkheden aanleiding geven bij de afbakening van de ‘groep’. De fiscus neemt nu ook op dat punt een welgekomen standpunt in. Hij geeft o.m. het voorbeeld van een holding die een 25 %-participatie bezit in vennootschap A (geen controle), en een 70 %-participatie in vennootschap B (wel controle). De bestuursorganen van A en B bestaan voor het merendeel uit dezelfde personen, waardoor A en B onweerlegbaar vermoed worden onder ‘centrale leiding’ te staan, en dus als ‘consortium’ verbonden te zijn. De bestuurders van de holding en van vennootschap A verschillen echter, en beide vennootschappen worden ook niet op basis van een ander criterium geacht onder ‘centrale leiding’ te staan. De holding en

vennootschap B maken deel uit van dezelfde ‘groep’, maar naargelang men de situatie beoordeelt vanuit het standpunt van vennootschap B of dat van de holding, behoort vennootschap A wel of niet tot die groep.

De fiscus stelt zich op het standpunt dat de opname van een vennootschap in de *ad hoc*-consolidatie veronderstelt dat die vennootschap verbonden is met alle vennootschappen van de groep, en dat de samenstelling van de groep niet mag verschillen naargelang het perspectief van waaruit de verbondenheid wordt beoordeeld. Is dat wel het geval (zoals in het beschreven geval), dan mag volgens de fiscus geen rekening worden gehouden met verbondenheid volgens het criterium ‘consortium’. Concreet: de holding en vennootschap B behoren tot dezelfde ‘groep’, maar vennootschap A wordt niet geacht tot die ‘groep’ te behoren: A vormt desgevallend met haar eigen (klein)dochters een aparte ‘groep’.

Verbonden tijdens het hele belastbare tijdperk

De *ad hoc*-consolidatie vereist, althans voor alles wat met het grensbedrag samenhangt, dat de groepsentiteiten tijdens het *hele* belastbaar tijdperk deel hebben uitgemaakt van de groep (die voorwaarde geldt, zoals gezegd, niet voor de ‘intra-groepcorrecties’ van het financieringskostensurplus). Concreet geldt die voorwaarde voor (i) de verdeling van het ‘minimum’ grensbedrag van € 3 miljoen, (ii) de intra-groepcorrecties op het niveau van de EBITDA-berekening, (iii) de verdeling van de negatieve EBITDA van een groepsentiteit en (iv) het sluiten van een interestaftrekovereenkomst.

Zoals al toegelicht, is het de bedoeling dat de groep objectief wordt omschreven, en dat de beoordeling van de groepsverbondenheid dus niet verschilt al naar gelang het perspectief van elke entiteit binnen de groep (Verslag aan de Koning bij KB van 20 december 2019).

Volgens de circulaire is dat vooral van belang voor vennootschappen die hun boekjaar op een verschillend tijdstip afsluiten. In dat geval moeten de vennootschappen niet enkel doorlopend verbonden zijn tijdens het hele belastbare tijdperk van de ene vennootschap, maar ook tijdens het hele belastbare tijdperk van de *andere* groepsvennootschap. Dat wordt in de circulaire vervolgens toegelicht met een eenvoudig voorbeeld: stel A en B zijn verbonden vennootschappen. Het boekjaar van A loopt van 01.01.2019 tot 31.12.2019 (aj. 2020). Het boekjaar van B loopt van 01.07.2019 tot 30.06.2020 (aj. 2020). Concreet houdt de voorwaarde dat de beide vennootschappen tijdens het hele belastbare tijdperk verbonden moeten zijn, in dat de verbondenheid moet hebben bestaan van 01.01.2019 (eerste aanvangsdatum) tot 30.06.2020 (laatste afsluitdatum). In een eerder ontwerp-KB (in aanloop naar het KB van 20 december 2019) was het de bedoeling om definities op te nemen van de begrippen ‘groepslid’ en ‘belastbaar tijdperk’, om er voor de toepassing van de interestaftrekbeperking een eigen autonome invulling aan te geven. Maar omdat de Raad van State opmerkte dat die begrippen enkel bij wet kunnen worden ingevuld, werden de definities uit het KB geweerd. Zoals het verslag aan de Koning bij het KB van 20 december 2019 stelt, is de huidige voorwaarde echter niet “adequaat” en blijven er, zoals we verder ook zullen zien, over die voorwaarde nog heel wat vragen bestaan. Bijkomende verduidelijking door de wetgever, en in afwachting daarvan enige duiding door de fiscus, zou welgekomen zijn. Die verduidelijking vindt men evenwel niet terug in de nieuwe circulaire.

EBITDA: intra-groepcorrecties

Om binnen een ‘groep’ de EBITDA te berekenen, moeten onderlinge betalingen tussen de groepsentiteiten worden geëlimineerd, althans als het gaat om betalingen aan/van *binnenlandse* vennootschappen of inrichtingen die niet uitgesloten zijn van de interestaftrekbeperking, en voor zover die vennootschappen tijdens het hele belastbare tijdperk verbonden zijn geweest (art. 198/1 § 3 lid 3 WIB 92). Opvallend: die intragroep-eliminatie (zoals oorspronkelijk geconcipeerd) hoefde enkel te gebeuren voor intra-

groepkosten en opbrengsten die *geen* interesten (of gelijkwaardige kosten of opbrengsten) zijn (art. 73^{4/11} KB/WIB 92). Onderlinge *interesten* (en gelijkwaardige betalingen) hoefden dus niet te worden gecorrigeerd bij de EBITDA-berekening (maar wel bij de berekening van het financieringskostensurplus). Die lezing van de (aanvankelijke) wettekst heeft de fiscus bevestigd in circulaire 2020/C/97.

Maar op die benadering is inmiddels teruggekomen door een wijziging van het KB/WIB 92 (KB van 7 juni 2021, *Fisc. Act. 2021, 23/6*), vanaf aanslagjaar 2022. Concreet moeten voortaan dus ook de interestkosten en -opbrengsten (en gelijkwaardige kosten of opbrengsten) tussen Belgische groepsentiteiten worden 'weg-geconsolideerd' bij de berekening van de EBITDA. De circulaire bespreekt echter enkel de regeling voor aanslagjaar 2020, en houdt dus geen rekening met de gewijzigde berekening van de EBITDA in groepscontext.

Berekening interestaftrek op groepsniveau (ad hoc-consolidatie)

De circulaire licht de berekeningswijze toe van de interestaftrek op groepsniveau, in principe in vier stappen (art. 73^{4/12} KB/WIB 92), aan de hand van cijfervoorbeelden. Daarbij wordt in principe niet het volledige *de minimis*-grensbedrag van € 3 miljoen verdeeld, maar enkel het (eventuele) positieve verschil na aftrek van 30 % van de groeps-EBITDA.

Groepsvennootschappen met een 'geconsolideerde' groeps-EBITDA van minder dan € 10 miljoen hebben echter de mogelijkheid om collectief te verzaken aan de (complexe) berekening van de EBITDA. In dat geval wordt het grensbedrag van € 3 miljoen evenredig verdeeld in functie van het financieringskostensurplus van de betrokken vennootschappen (tenzij voor een 'gelijke verdeling' over alle groepsvennootschappen wordt geopteerd) (zie *Fisc. Act. 2020, 2/1* en *2021, 11/3*).

Voor grotere groepen met een financieringskostensurplus van meer dan € 3 miljoen en een 'groeps'-EBITDA van meer dan € 10 miljoen, is enkel de grens van 30 % van de EBITDA relevant. Het KB/WIB 92 (art. 73^{4/11} § 2) legt in dat verband op dat een eventueel negatief EBITDA-bedrag in mindering komt van de positieve EBITDA-bedragen van de andere groepsentiteiten, en wel evenredig aan de hoogte van de positieve EBITDA-bedragen. De achterliggende bedoeling van die aftrek van negatieve EBITDA-bedragen bestaat erin te vermijden dat de som van de individuele EBITDA-bedragen groter is dan de 'groeps'-EBITDA. Maar van die aftrek is nergens sprake in het WIB 92 zelf, zodat ernstige vragen rijzen over de wetsconformiteit van die aanrekening.

Bovendien wordt die 'geconsolideerde' benadering niet gevolgd in de hypothese waarin één of meerdere groepsvennootschappen een negatief financieringskostensurplus hebben (anders gezegd: een 'financieringsopbrengstensurplus': interestopbrengsten die groter zijn dan de interestkosten). Als het 'financieringsopbrengstensurplus' in mindering zou kunnen komen van een financieringskostensurplus elders in de groep, zou dat uiteraard het totale financieringskostensurplus verminderen, en dus voordelig uitvallen voor de belastingplichtige. Zo'n aanrekening staat echter niet in de wet.

Interestaftrekovereenkomst

De circulaire herhaalt het principe dat belastingplichtigen die deel uitmaken van een groep, de mogelijkheid hebben (althans als zij gedurende het hele belastbaar tijdperk tot de groep hebben behoord) om een interestaftrekovereenkomst te sluiten met andere Belgische groepsentiteiten. Met die overeenkomst kan men grensbedrag of interestaftrekcapaciteit overdragen.

Vervolgens brengt de circulaire in herinnering dat het de bedoeling was om enkel overdracht toe te laten van het gedeelte van het grensbedrag *dat niet is gebruikt* om de aftrek van het financieringskostensurplus mogelijk te maken. De circulaire verwijst naar de parlementaire voorbereiding (*Parl. St. Kamer 2017-18, nr. 3147/1, 25*) en naar het

antwoord op een parlementaire vraag (Vr. nr. 257 Leysen, 6 maart 2020, *Vr. en Antw.* 2019-20, afl. 16, 104).

Als de belastingplichtige een bedrag aan interestcapaciteit overdraagt dat groter is dan zijn *niet gebruikte* grensbedrag, vormt het positieve verschil tussen het overgedragen bedrag en het niet gebruikte grensbedrag een verworpen uitgave. De circulaire bevestigt dat die 'verworpen uitgave' een 'niet-aftrekbaar financieringskostensurplus' is. Dat lijkt ons een logische, maar ook nuttige verduidelijking. Het betekent immers dat het verworpen financieringskostensurplus (zonder tijdbeperking) kan worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken (art. 194*sexies* WIB 92), en in een later belastbaar tijdperk kan worden 'benut' (middels een aanpassing in meer van de begintoestand van de belaste reserves). Die vrijstelling vereist, naast het vervullen van de nodige formaliteiten (formulier 275 SE), dat er in het (latere) belastbare tijdperk waarin de vrijstelling wordt geclaimd, voldoende 'vrije grenscapaciteit' beschikbaar is.

Het uitgangspunt van de fiscus is echter dat het bedrag aan interestcapaciteit dat via het afsluiten van een interestaftrekovereenkomst kan worden overgedragen, het totale eigen grensbedrag van de overdragende vennootschap niet overtreft (randnr. 111, circ.). De wettekst (art. 198/1 § 4 lid 3 WIB 92), noch de parlementaire voorbereiding lijkt zich echter te verzetten tegen zo'n overdracht. Ervan uitgaande dat de mogelijkheid van overdracht van interestcapaciteit niet beperkt is tot het 'overschot' aan interestcapaciteit (verschil tussen het eigen grensbedrag en het eigen financieringskostensurplus van de overdragende vennootschap), maar hoger kan zijn dan het totale eigen grensbedrag (vóór aftrek van het financieringskostensurplus), moet de 'verworpen uitgave' waartoe de overdracht aanleiding geeft, o.i. in dat geval worden uitgesplitst in i) een verworpen financieringskostensurplus en ii) een '*sui generis*' verworpen uitgave (in de zin van art. 198/1 § 4 lid 3 WIB 92). De '*sui generis*' verworpen uitgave zou dan gelijk zijn aan het gedeelte van de overgedragen interestcapaciteit dat méér bedraagt dan het eigen grensbedrag (vóór aftrek van het financieringskostensurplus). Stel bijvoorbeeld dat een vennootschap een financieringskostensurplus heeft van 70 en een eigen grensbedrag (vóór aftrek van het financieringskostensurplus) van 100:

- *Hypothese 1*: de vennootschap draagt interestcapaciteit over tot beloop van 90. Dan houdt zij nog slechts een eigen grensbedrag van 10 over, en moet zij 60 verwerpen als 'verworpen financieringskostensurplus' (dat vatbaar is voor aanwending tegen de winst van volgende belastbare tijdperken).
- *Hypothese 2*: de vennootschap draagt interestcapaciteit over tot beloop van 110 (op basis van de wettekst en de parlementaire stukken lijkt dat mogelijk; volgens de fiscus is de overdracht alleszins beperkt tot het eigen grensbedrag). Dan moet zij een verworpen uitgave van in totaal 80 opnemen in haar aangifte, die op basis van onze interpretatie van de wettekst (art. 198/1 § 4 lid 3 WIB 92) moet worden uitgesplitst in (i) een verworpen financieringskostensurplus van 70 (zij heeft door de overdracht immers zelf geen grensbedrag meer om een aftrek te claimen voor haar eigen financieringskostensurplus van 70) en (ii) een 'andere' verworpen uitgave van 10 (het overgedragen bedrag in de mate dat het haar eigen grensbedrag overschrijdt).

Vergoeding in interestaftrekovereenkomst

Als groepsentiteiten een interestaftrekovereenkomst (formulier 275 CDI) sluiten, dan *kunnen* zij overeenkomen dat de vennootschap die extra grensbedrag ontvangt, een vergoeding betaalt aan de vennootschap die grensbedrag afstaat (in tegenstelling tot de

groepsbijdrage-overeenkomst, waarbij een vergoeding *verplicht* is). Als een vergoeding wordt afgesproken, is de betaling ervan belastingneutraal.

De circulaire brengt in herinnering dat de vergoeding desgevallend gelijk moet zijn aan de belasting die normaal verschuldigd zou zijn indien er geen overdracht van grensbedrag geweest zou zijn. Dus als er geen vennootschapsbelasting (of BNI/venn.) verschuldigd is (bv. doordat de vennootschap die grensbedrag ontvangt, overgedragen verliezen heeft), is er geen vergoeding verschuldigd. Verder wordt herhaald dat voor de berekening van de vergoeding rekening *kan* worden gehouden met het verminderde tarief van de vennootschapsbelasting op de eerste schijf van € 100 000 bij kleine vennootschappen (art. 215 lid 2 WIB 92) en dat rekening *moet* worden gehouden met een eventuele verhoging wegens onvoldoende voorafbetalingen (art. 218 § 1 WIB 92).

De circulaire stelt nogmaals dat de vergoeding niet kan worden bepaald in functie van het fiscale nadeel bij de vennootschap die grensbedrag afstaat (randnr. 118) (dat zou nochtans wel meer aangewezen zijn; zie ook P.-J. Wouters en P. Van Den Berghe in *AFT* 2020.6-7, 24 e.v.).

Wijziging EBITDA naar aanleiding van fiscale controle

Als de fiscale EBITDA van een vennootschap n.a.v. een controle zou worden gewijzigd, werkt die wijziging niet door naar andere vennootschappen waarmee de vennootschap een interestaftekovereenkomst heeft (randnr. 155 circ.; *Parl. St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3147/1, 25).

Toepassing in geval van groepsherstructureringen

Met betrekking tot herstructureringen bevestigt de circulaire enkel dat een overgedragen niet-aftrekbaar financieringskostensurplus in hoofde van een vennootschap die betrokken is bij een herstructurering, na die herstructurering in aanmerking wordt genomen alsof die verrichting niet was gebeurd. Dat betekent dat een overgedragen verworpen financieringskostensurplus niet verloren gaat als de vennootschap deelneemt aan een fusie, splitsing e.d. Dat staat nu uitdrukkelijk in de wet (art. 212 lid 1 WIB 92). In de praktijk rijzen er bij herstructureringen echter vaak (andere) vragen over de gevolgen voor de interestaftekbepanking. Die vragen hebben veelal betrekking op het bepalen van het grensbedrag in een groepscontext, en de voorwaarde dat de groepsentiteiten tijdens het *hele* belastbare tijdperk verbonden moeten zijn. Maar de principes die (nogmaals) in de circulaire worden toegelicht, en het vereenvoudigde voorbeeld voor vennootschappen met een verschillende afsluitdatum, bieden geen antwoord voor complexere situaties die zich in de praktijk nochtans vaak voordoen. We illustreren de vragen met enkele eenvoudige voorbeelden.

Partiële splitsing door oprichting

Stel dat een deel van het vermogen van vennootschap A, die boekhoudt per kalenderjaar, partieel is afgesplitst naar een nieuwe vennootschap B in de loop van boekjaar 2020, bv. op 30/06/2020 (partiële splitsing door oprichting). B sluit haar eerste boekjaar af op 31/12/2020.

Is voor vennootschap A en B in dit geval voldaan aan de voorwaarde dat zij tijdens het *hele* belastbare tijdperk dat betrekking heeft op aanslagjaar 2021, verbonden moeten zijn geweest? Voor aj. 2020 loopt het belastbaar tijdperk van vennootschap A van 1/01/2020 tot 31/12/2020. Het belastbaar tijdperk (verbonden aan datzelfde aanslagjaar 2021) van vennootschap B is afhankelijk van de boekhoudkundige retroactiviteitsdatum die bij de partiële splitsing door oprichting wordt aangenomen. Als de retroactiviteitsdatum 1/01/2020 is, wordt het belastbaar tijdperk van B in ons voorbeeld geacht te lopen van 1/01/2020 tot 31/12/2020. Kunnen we dan stellen dat beide vennootschappen tijdens het hele belastbare tijdperk verbonden waren? Het antwoord staat op heden niet vast. De boekhoudkundige retroactiviteit impliceert immers geen juridische retroactiviteit, zodat

de verbondenheid (althans vanuit juridisch oogpunt) niet zonder meer geacht kan worden ook al sedert de boekhoudkundige retroactiviteitsdatum (1/01/2020) te hebben bestaan (B werd immers pas opgericht op 30/06/2020, zodat er juridisch maar vanaf die datum sprake kan zijn van verbondenheid). Niettemin zou het ons zeer bevreemdend overkomen, indien beide vennootschappen in het jaar van de partiële splitsing niet verbonden zouden zijn voor de toepassing van de interestaftrekregels.

Liquidatie

Ook bij liquidatie kan de vraag rijzen of de voorwaarde dat de betrokken vennootschappen tijdens het hele belastbare tijdperk verbonden moeten zijn, vervuld is. Stel dat A en B verbonden vennootschappen zijn en beide een boekhouding voeren per kalenderjaar. Als B bv. op 30/06/2020 wordt vereffend, kan voor aanslagjaar 2021 niet worden gesteld dat beide vennootschappen nog tijdens het hele belastbare tijdperk verbonden waren (B zal dan overigens geen belastbaar tijdperk hebben dat verbonden is aan aj. 2021). Hoe moet men de interestaftrekbeperking dan concreet toepassen? Kan B voor haar verkorte belastbaar tijdperk dat loopt van 1/01/2020 tot de datum van vereffening, 30/06/2020, (aj. 2020 'speciaal') dan aanspraak maken op het volledige minimumgrensbedrag van € 3 miljoen en is er anderzijds geen mogelijkheid meer om voor die periode een interestaftrekovereenkomst te sluiten met B? Op basis van de toelichting van de fiscus, lijken we er in deze situatie inderdaad van uit te kunnen of moeten gaan dat B voor aanslagjaar 2020 'speciaal' inderdaad geen groep meer vormt met A.


We zouden hier nog tal van andere voorbeelden kunnen geven (gelijkaardige vragen kunnen immers ook rijzen bij een fusie door overneming, bij een verkoop van aandelen, bij de oprichting van meerdere vennootschappen in eenzelfde belastbaar tijdperk, ...). Het punt is echter duidelijk: de voorwaarde dat de vennootschappen tijdens het *hele* belastbare tijdperk verbonden moeten zijn geweest, geeft aanleiding tot onzekerheid en mogelijk onlogische oplossingen, waar de wetgever wellicht onvoldoende aandacht aan heeft besteed. Een wetgevend ingrijpen of minstens verdere administratieve verduidelijkingen op (onder meer) dat punt zouden dan ook wenselijk zijn.

**Ivo Vande Velde
en Gilles Van Namen
Tiberghien Advocaten**

Over deze akte

Fiscus geeft bijkomende verduidelijkingen bij ATAD-interestaftrekbeperking

 Afkondigingsdatum: 05/02/2021

 Versie 2021