
Hervorming vennootschapsbelasting

Update 14/09/2017

Op 26 juli 2017 stelde de federale regering het zogenaamde Zomerakkoord voor. Dat is in essentie een politiek akkoord waarin maatregelen vermeld worden. Het bevat principiële beslissingen. De gedetailleerde technische uitwerking is voor de komende weken. Daarom zijn er nog veel onbeantwoorde vragen. Bij de omzetting van de beslissingen in wetgeving zal de precieze impact duidelijk worden.

De hervorming van de vennootschapsbelasting wordt doorgevoerd in twee stappen: een eerste reeks maatregelen treedt volgend jaar in werking.

U vindt hier wat toelichting bij de belangrijkste lastenverlagende maatregelen en compensaties.

1 Verlaging van het nominaal tarief

Verlaging standaardtarief: Het standaardtarief bedraagt vandaag 33 % + 3 % aanvullende crisisbijdrage. Dit tarief zakt volgend jaar tot 29 %. De crisisbijdrage daalt van 3 % naar 2 %. Globaal bedraagt het standaardtarief dan 29,58 %. In 2020 volgt een verdere verlaging van het standaardtarief tot 25 %. De crisisbijdrage wordt afgeschaft.

Door volgend jaar beneden de 30 % te zakken zullen we de vergelijking met Duitsland kunnen doorstaan. Een verlaging van het standaardtarief tot 25 % brengt ons op een vergelijkbaar niveau als Nederland, Oostenrijk en Spanje vandaag. Landen als Denemarken (22 %), Zweden (22 %), Finland (20 %) en het VK (19 %) kennen nu echter al een lager tarief. Voor een kleine, zeer open economie als de onze blijft het belangrijk in te spelen op internationale ontwikkelingen.

Verlaging KMO-tarief: Zogenaamde KMO-vennootschappen¹ worden belast volgens een verlaagd opklimmend tarief. Zij betalen vandaag op hun eerste schijf van 25.000 euro fiscaal resultaat een

¹ Om te kunnen genieten van het verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting moet de vennootschap vandaag voldoen aan volgende voorwaarden:

- Aan minstens 1 bedrijfsleider/natuurlijke persoon moet de vennootschap een minimumbezoldiging van € 36.000 toekennen, belast in de personenbelasting. Indien het belastbaar inkomen van de vennootschap lager is dan € 36.000 moet deze bezoldiging gelijk zijn aan dit belastbare inkomen.
- Aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen mogen niet voor meer dan de helft in het bezit zijn van andere vennootschappen.
- De vennootschap mag geen dividuitkering verrichten die hoger is dan 13 % van het gestort maatschappelijk kapitaal bij het begin van het belastbaar tijdperk.
- De vennootschap mag geen financiële vennootschap zijn
- De vennootschap mag geen beleggingsvennootschap met een veranderlijk of vast kapitaal zijn. Ook beleggingsvennootschappen in schuldvorderingen zijn uitgesloten.
- De vennootschap mag geen organisme zijn voor de financiering van pensioenen
- De vennootschap mag geen gereguleerde vastgoedvennootschap zijn

tarief van 24 % + 3 % aanvullende crisisbijdrage. Globaal dus 24,98 %. Vanaf 2018 wordt voor KMO-vennootschappen voorzien in een verminderd tarief van 20 % (exclusief crisisbijdragen van 2 %) op de eerste schijf van € 100.000 fiscaal resultaat. De aanvullende crisisbijdrage daalt ook van 3 % naar 2 %. In globo bedraagt het tarief in 2020 dus 20,4 %. Vennootschappen profiteren dus via een verlaging van het tarief én via een uitbreiding van het in aanmerking komende fiscale resultaat. Het gedeelte van het fiscale resultaat boven de € 100.000 wordt belast aan het standaardtarief van 29,58 %.

Aanpassing voorwaarde KMO-vennootschap: Om te kunnen genieten van het verlaagd tarief verhoogt men de minimale jaarlijkse bezoldiging aan ten minste één bedrijfsleider/natuurlijk persoon van € 36.000 naar € 45.000. Indien het belastbaar inkomen lager is dient de minimale bezoldiging minstens hieraan gelijk te zijn. Indien niet aan deze voorwaarde voldaan is, kan de vennootschap dus geen aanspraak maken op het verlaagde tarief van 20 % op de eerste schijf van € 100.000.

De definitie om in aanmerking te komen voor het verlaagd tarief zou ook worden uitgebreid. Niet alleen vennootschappen die voldoen aan de traditionele criteria (zie voetnoot 1), maar ook kleine vennootschappen in vennootschapsrechtelijke zin² zouden vanaf volgend jaar in aanmerking komen voor het KMO-tarief. Dit moet nog bevestigd worden in de wetteksten.

2 Stimuli

De investeringsaftrek voor KMO's en zelfstandigen wordt tijdelijk verhoogd van 8 naar 20 %. Grotere ondernemingen genieten hier niet van.

De vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor wetenschappelijk onderzoek wordt "gefaseerd uitgebreid". Bijvoorbeeld tot bachelor-diploma's.

Uitbreiding van de "taks shelter" voor startende ondernemingen naar "groeibedrijven" in de personenbelasting.

3 Generieke verminderingen

De regering schaft de specifieke heffing van 0,4 % op lange termijn meerwaarden op aandelen gerealiseerd door grote vennootschappen af.

De regering hervormt de moratorium- en nalatigheidsinteressen. De vaste rentevoet van 7 % was onrealistisch hoog. Het tarief wordt nu gekoppeld aan de OLO-rente, met een minimum van 2 % voor de moratoriuminterest (dat is de interest die de fiscus verschuldigd is aan de

² Het betreft de facto de definitie van "kleine vennootschappen" in het Wetboek Vennootschappen. Vanaf 1 januari 2016 is een vennootschap "klein" wanneer ze niet meer dan één van de volgende criteria overschrijdt op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- Jaaromzet, exclusief btw: EUR 9.000.000;
- Balanstotaal: EUR 4.500.000.

belastingplichtige). Dit realistischere tarief maakt het niet meer lonend om 'te veel' belastingen te betalen, met de bedoeling om van de fiscus hoge moratoriuminteressen te ontvangen bij terugbetaling. De nalatigheidsinteressen, die de belastingplichtige verschuldigd is, zullen wel steeds 2 %-punt hoger liggen dan de moratoriuminterest. Zo blijft een sanctie ingebouwd voor wie te weinig belasting betaalt.

Het is aangewezen dat moratoriuminteressen niet hoger liggen dan nalatigheidsinteressen.

4 Fiscale consolidatie

Een belangrijke nieuwigheid is de (geleidelijke) invoering vanaf 2020 van een vorm van fiscale consolidatie (naar Zweeds model) tussen groepsvennootschappen. Daarbij wordt een deel van de winst van de winstgevende vennootschap gefactureerd aan de verlieslatende. Het laat fiscale verevening in het jaar zelf toe.

De meeste andere landen kennen reeds lang een vorm van fiscale consolidatie. Het Zweeds model is nog een light-versie, maar het is wel goed dat de regering hiertoe besloten. Het is wel essentieel dit nu al wetgevend te verankeren zodat de bedrijven weten waaraan ze toe zijn.

5 Compenserende maatregelen in 2018

De notionele interestaftrek wordt beperkt tot de aangroei van het eigen vermogen van de laatste 5 jaar. De regering alligneert zich hier op het Italiaanse voorbeeld. De notionele interestaftrek nieuwe stijl wordt dus niet langer toegepast op het volledige bedrag van het gecorrigeerde eigen vermogen, enkel op het incrementeel kapitaal. De niet aangewende notionele interestaftrek van voor aanslagjaar 2012 kan nog worden overgedragen. De aanwending daarvan op jaarbasis wordt wel verder ingeperkt (zie volgend punt).

De regering heeft er voor geopteerd nog een versie van de notionele interestaftrek te behouden. De aanwending daarvan wordt echter serieus aan banden gelegd. Ze wordt immers niet toegepast op de aangroei van het gecorrigeerd eigen vermogen, maar slechts op de gemiddelde aangroei van de voorbije 5 jaar. Bovendien zou de aanwending van deze incrementele notionele interestaftrek in bepaalde gevallen nog worden ingeperkt door ze te limiteren in functie van het resterend fiscaal resultaat (zie volgend punt). De maatregel dreigt dus complex en ineffectief te worden. Het zou logischer zijn de incrementele NID uit de korf te halen.

De ingrijpendste maatregel is de invoering van een minimale belastbare basis in bepaalde gevallen. Meer bepaald wordt de jaarlijkse aanwending van de vorige verliezen, de overgedragen notionele interestaftrek, de overgedragen DBI's, de overgedragen aftrek voor innovatie-inkomsten en de nieuwe incrementele notionele interestaftrek beperkt. Deze som van deze aftrekken vormen een korf. Het eerste miljoen euro overblijvend resultaat (na toepassing van de normale bewerkingen zoals de DBI-vrijstelling, de investeringsaftrek, de aftrek voor innovatie-inkomsten en de overgedragen investeringsaftrek) is volledig verrekenbaar met dit korfbedrag. Het resterend saldo van het fiscaal resultaat kan voortaan slechts voor 70 % met het resterende korfbedrag verrekend worden. Vennootschappen zouden dus niet langer het volledige overblijvende fiscale resultaat kunnen verrekenen met het korfbedrag. Dit niet aangewende korfbedrag is niet verloren. Het is overdraagbaar naar een volgend jaar. De 30 % van het overblijvend fiscaal resultaat dat niet verrekend kan worden met het korfbedrag vormt een minimale belastbare basis. Vandaar dat men spreekt van een "minimumbelasting" van 7,5 % (25 % van 30 % = 7,5 %).

Net zoals andere landen voert de regering een aftrekbeperking van overgedragen aftrekposten in. Om de hervorming te financieren was dit niet te vermijden. Ze is echter niet evident: de vennootschapsbelasting is immers in essentie een belasting op de nettowinst, niet op de brutowinst. Deze aftrekbeperking kan ook niet te ver worden doorgevoerd om te vermijden dat conjunctuurgevoelige ondernemingen zeer getroffen worden. Bovendien zou de aanrekening binnen de korf logischer moeten: eerst op de niet-overdraagbare component (de incrementele NID), vervolgens op de beperkt overdraagbare component (de overgedragen NID van voor 2012) en tot slot slechts op de onbeperkt overdraagbare componenten.

Het stelsel van de investeringsreserve voor KMO-vennootschappen verdwijnt. Voor bestaande reserves wordt voorzien in een uitdoofscenario.

Kosten met betrekking tot activiteiten of inkomsten van volgende jaren zijn slechts aftrekbaar in die volgende jaren. Het boekhoudkundige matching-principe zal fiscaal doorwerken. Het gaat daarbij niet alleen om een factuur die men op het einde van het jaar nog snel betaalt. Ook een voor vele jaren vooruitbetaalde huur zal vanaf volgend jaar niet meer aftrekbaar zijn in het jaar waarin de huur is vooruitbetaald.

Bij realisatie van een meerwaarde op een materieel vast actief kan de belastingplichtige er voor opteren om deze meerwaarde gespreid in de tijd te belasten. Gespreide belasting is mogelijk indien het gerealiseerde bedrag binnen enkele jaren wordt geherinvesteerd in een ander materieel vast actief. Deze in de tijd gespreide belasting op de gerealiseerde meerwaarde blijft behouden. Indien de vennootschap niet tijdig herinvesteert zal de gerealiseerde meerwaarde op materiële vaste activa echter belast worden aan het tarief dat van toepassing was op het moment van realisatie van de meerwaarde. Dus aan een hoger tarief indien de realisatie nog dit jaar plaats vindt.

Kapitaalverminderingen zullen voortaan moeilijker belastingvrij kunnen. De aanrekening van de kapitaalvermindering moet vanaf volgend jaar immers pro rata gebeuren op het gestorte kapitaal en de (in kapitaal geïncorporeerde) belaste reserves. Met andere woorden, de mogelijkheid om de kapitaalsvermindering bij voorrang, en dus belastingvrij, aan te rekenen op het gestorte kapitaal vervalt. Op kapitaalverminderingen aangerekend op de belaste reserves geldt een roerende voorheffing van 30 %. Reserves in het kapitaal opgenomen via de 'vastklikregeling' (art 537 WIB) blijven wel buiten schot.

Niet op alle kapitaalverminderingen op belaste reserves geldt een RV-tarief van 30 %. De belastingplichtige zou de vrije keuze moeten hebben om althans binnen de belaste reserves de kapitaalvermindering naar eigen inzicht aan te rekenen.

De vrijstelling van meerwaarden op aandelen in de vennootschapsbelasting wordt ingeperkt. Om van de vrijstelling te genieten zullen vennootschappen moeten voldoen aan alle voorwaarden die gelden om van de DBI-vrijstelling te genieten. Dus ook aan de participatievoorwaarde. Die bepaalt dat de participatie minimaal 2,5 miljoen euro of 10 % van het aandelenkapitaal bedraagt.

De facto leidt deze bijkomende voorwaarde tot een vorm van dubbele belasting. De gerealiseerde winst is immers al belast in hoofde van de dochtervennootschap. Het risico bestaat bovendien dat ook historisch opgebouwde meerwaarden voor 31 december 2017 bij realisatie vanaf 2018 retro-actief belast zullen worden. Dat kan niet de bedoeling zijn. Indien het initiële aanmerkelijk belang van de vennootschap in een andere vennootschap verwatert dreigt de investerende vennootschap ook belast te worden. Dit kan tot paradoxale effecten leiden bij een

kapitaalsverhoging waarbij de zittende aandeelhouder niet (kan) volgen. Die vennootschap wordt dan gedwongen om te verkopen. De uitwerking van deze maatregel vergt nog denkwerk.

Inschakelingsbedrijven genoten tot op heden van een dubbele vrijstelling van de aangroei van de belastbare winst. Dit dubbele fiscale voordeel verdwijnt. Het stelsel van de inschakelingsbedrijven wordt hervormd.

Elke vennootschap zou worden verplicht om jaarlijks minstens 45.000 euro uit te betalen aan minstens één bedrijfsleider/natuurlijke persoon. De bezoldiging mag beperkt worden tot het belastbaar inkomen van de vennootschap indien dit lager ligt dan € 45.000. Indien de vennootschap nalaat deze minimumbezoldiging uit te keren is ze een bijzondere aanslag van 10 % op dit bedrag of op het verschil tussen 45.000 euro en de effectief uitgekeerde bezoldiging verschuldigd. De toekenning van het gebruikelijke loon is zoals hierboven vermeld ook een van de voorwaarden om van het 20 %-tarief in de vennootschapsbelasting te kunnen genieten. Het niet respecteren van deze minimale bezoldigingsvoorwaarde leidt dus niet enkel tot een bijzondere aanslag van 10 %, maar ook tot het verlies van het verlaagde tarief. Voor KMO-vennootschappen die een te lage minimumbezoldiging uitkeren is er dus een dubbele sanctie. Starters blijven gedurende de eerste 4 jaar na de oprichting vrijgesteld van deze regel.

Dat de gebruikelijk loon regel wordt verhoogd voor vennootschappen die van het verlaagd tarief van 20 % genieten valt te begrijpen. Het is echter onduidelijk waarom deze verplichting zou gelden voor alle vennootschappen, ook vennootschappen die niet in aanmerking kunnen komen voor het verlaagd tarief. Het lijkt ons logischer dat de gebruikelijk loon regel wordt toegepast op de vennootschappen die van het voordeel genieten of dat ze minstens op geconsolideerde basis wordt toegepast.

Voorzieningen voor kosten zullen enkel nog vrijstelbaar zijn indien ze verband houden met een contractuele verplichting die op balansdatum bestaat.

Een disconto op schulden in verband met niet-afschrijfbaar activa is niet langer fiscaal aftrekbaar.

Enkele sancties worden verzwaard:

- De sanctie voor het niet of te laat indienen van een belastingaangifte verhoogt fors. Zowel voor ondernemingen als voor beoefenaars van een vrij beroep. De forfaitaire minimumwinst zou in twee stappen gaan van € 19.000 naar € 40.000. Door de tariefdaling neemt de effectieve sanctie wel minder sterk toe, met name van € 6.640 ($€ 19.000 * 34 \%$) naar € 10.000 ($€ 40.000 * 25 \%$).
- Indien naar aanleiding van een controle een belastingsupplement gevestigd wordt is er voortaan effectief belasting verschuldigd. Dat supplement vormt dus een minimale belastbare basis. De belastingplichtige kan dit belastingsupplement niet meer compenseren met, bijvoorbeeld, vorige verliezen. De regering wil de vennootschappen er zo toe aanzetten om alles 'juist' aan te geven.

In geval van fraude of het verkeerd toepassen van regelgeving valt dit te wettigen. Maar soms bestaan er interpretatieverschillen tussen de positie van de belastingplichtige en die van de

fiscus. In het geval de belastingplichtige te goeder trouw handelt zou het belastingsupplement wel verrekend moeten kunnen worden. Het Regeerakkoord voorziet dat goede trouw van de belastingplichtige positief bejegend wordt.

- Een verhoging van de belastingvermeerdering bij niet of onvoldoende voorafbetalingen. De basisrentevoet voor de voorafbetalingen verhoogt van 1 % naar 3 %. Een KMO met een winst van € 100.000 die niets voorafbetaalt zal dan € 1.350 vermeerdering verschuldigd zijn. Het vermeerderingspercentage bedraagt zo 6,75 % (€ 1.350 op € 20.000 belasting). Dit is een verdubbeling in vergelijking met voorheen.

6 Compenserende maatregelen in 2020

De omzetting van voor 2017 vrijgestelde reserves naar gewone ‘belaste’ reserves tegen een gunstig tarief.

De afschaffing van degressieve afschrijvingen voor alle ondernemingen en de invoering van pro rata afschrijven in het jaar van de investering voor kleine vennootschappen (naar analogie met het bestaande stelsel voor grote vennootschappen).

De beperking van de interestaftrek in uitvoering van de ATAD-richtlijn.

Strengere aftrekbeperkingen voor autokosten. Ook brandstofkosten zullen vanaf dan slechts aftrekbaar zijn in functie van de CO2-uitstoot van de wagen. Kosten verbonden aan elektrische wagens zouden vanaf dan ‘slechts’ voor 100 % aftrekbaar zijn, in plaats van 120 % vandaag.

Een “economische invulling” van het begrip vaste inrichting om internationale winstverschuiving tegen te gaan, de zogenaamde *diverted profit tax*. Beperking van de aftrekbaarheid van verliezen van buitenlandse inrichtingen. Ook in uitvoering van afspraken gemaakt in OESO-verband.

Schrapping van de aftrekbaarheid van de aanslag geheime commissielonen

Schrapping van de aftrekbaarheid van btw-boetes.

Afschaffing van de voordelen verbonden aan de aanwerving van bijkomend personeel