



**Meer dan een half jaar na de inwerkingtreding van de eerste fase van de hervorming van de vennootschapsbelasting, komen er nog heel wat onduidelijkheden aan de oppervlakte. De minister poogt kort en bondig duidelijkheid te scheppen in het fiscale kluwen, maar brengt tegelijk enkele bijkomende complexiteiten aan het licht...**

## **ANTIMISBRUIKBEPALING' WIJZIGING AFSLUITINGSDATUM: OOK VOOR VENNOOTSCHAPPEN IN VEREFFENING**

In heel wat recente fiscale wetgeving wordt standaard voorzien in een bepaling die stelt dat een wijziging van de afsluitingsdatum van het boekjaar zonder uitwerking blijft voor de toepassing van de nieuwe wettelijke bepalingen (lees: niet tegenstelbaar aan de fiscus). Dit was ook het geval voor de wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting, waarin deze antimisbruikbepaling als volgt geformuleerd werd: "Elke wijziging die vanaf 26 juli 2017 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht, blijft zonder uitwerking voor de toepassing van de in dit hoofdstuk bedoelde bepalingen" (art. 86D van de wet van 25 december 2017, BS 29 december 2017, 1ste editie). Na de aankondiging van het begrotingsakkoord zouden vennootschappen immers nog snel aan de afsluitingsdatum van hun boekjaar kunnen sleutelen om op die wijze al eerder van de tariefverlaging te kunnen genieten, of net om enkele negatieve maatregelen te ontlopen.

Aan de minister van Financiën werd de vraag gesteld of deze antimisbruikbepaling enkel geldt in het geval van een vrijwillige wijziging van de afsluitingsdatum (Vr. nr. 24672 B. Piedboeuf, 28 maart 2018, Kamercomm. Fin., Criv 54 Com 858, 6). Hierbij werd het voorbeeld gegeven van een vennootschap met een afsluitingsdatum volgens het kalenderjaar, die failliet gaat en waarbij de vereffening afgesloten wordt in de loop van 2018 (bijvoorbeeld op 30/11/2018). In dergelijke situatie valt het verkorte boekjaar 2018 onder aanslagjaar 2018, en niet onder aanslagjaar 2019. Mag ervan uitgegaan worden dat de maatregelen van de hervorming van de vennootschapsbelasting, die in werking treden vanaf aanslagjaar 2019, dan ook geen toepassing zullen vinden op dit boekjaar? Of anders gesteld: valt deze situatie buiten het toepassingsgebied van de opgenomen 'antimisbruikbepaling'?

Neen! De minister geeft als antwoord dat deze bepaling geldt "voor elke wijziging van de afsluitingsdatum van het boekjaar". Het is bijgevolg niet vereist dat de wijziging enkel door fiscale motieven ingegeven werd. Zowel vrijwillige als onvrijwillige wijzigingen van de afsluitingsdatum die vanaf 26 juli 2017 doorgevoerd werden/worden, zijn gevisieerd.

Het is duidelijk dat het antwoord van de minister in de praktijk veel complexiteit met zich kan meebrengen. Voor fiscale doeleinden zal aan de nieuwe afsluitingsdatum geen gevolg gegeven worden. De impact hiervan op het vlak van de toe te passen tarieven van de vennootschapsbelasting kan alvast afgeleid worden uit de circulaires die destijds toelichting gaven bij de tariefverlagingen van aanslagjaar 1988 (Ci. RH.431-380.413 van 17 december 1987), aanslagjaar 1991 (Ci.D.19/416.334 van 15 januari 1992) en aanslagjaar 1992 (Ci.RH.421/438.231 van 13 april 1992). In deze circulaires wordt door de administratie een pro rata opdeling van het belastbaar inkomen voorgesteld. Als we deze methodiek toepassen op een boekjaar dat normaliter afsluit op 30/09/2018 maar recentelijk verlengd werd met 3 maanden (tot 31/12/2018), verkrijgen we volgend resultaat:

- 12/15den van het belastbaar resultaat van boekjaar 01/10/2017 – 31/12/2018: belastbaar aan 33,99% (oud tarief)
- 3/15den van het belastbaar resultaat van boekjaar 01/10/2017 – 31/12/2018: belastbaar aan 29,58% (nieuw tarief)

Een bijkomende moeilijkheid schuilt echter in het gegeven dat de antimisbruikbepaling m.b.t. de wijzigingen van de afsluitingsdatum deze keer verder reikt dan één specifieke maatregel. In de wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting zijn bepalingen opgenomen die niet alleen een grondige impact hebben op het tarief maar ook op de berekening van de belastbare basis. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat er louter voor aangiftdoeleinden een interne tussentijdse afsluiting moet plaatsvinden...

Bovendien geldt deze antimisbruikbepaling voor alle fasen van de hervorming. In ons voorbeeld speelt de problematiek dus niet enkel voor aanslagjaar 2019 maar ook voor de daaropvolgende aanslagjaren 2020 en 2021.

Het is wenselijk dat de minister spoedig bijkomende toelichting verschaft hoe er in de praktijk concreet moet omgegaan worden met deze discrepantie tussen de boekhoudkundige en fiscale afsluitingsdatum.

### **MATCHING PRINCIPE: NIET BEPERKT TOT LOUTER PLANNINGSTECHNIEKEN**

De wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting heeft het boekhoudkundige 'matching principe' ook in het fiscaal recht ingevoerd. Hierdoor zullen vennootschappen hun beroepskosten die op latere boekjaren betrekking hebben, niet meer in één keer in aftrek kunnen nemen.

Wat is nu de precieze draagwijdte van deze maatregel? Het antwoord van de minister van Financiën en de recent gepubliceerde Circulaire 2018/C/43 geven aan dat de nieuwe regeling een ruim toepassingsgebied heeft.

### **FISCAAL VERSUS BOEKHOUDKUNDIG**

In het boekhoudrecht is voor kosten en opbrengsten het 'matching principe' of 'overeenstemmingsprincipe' van toepassing (art. 33, lid 2 KB/W.Venn.). Dit principe houdt in dat kosten en opbrengsten moeten worden toegerekend aan het boekjaar waarop ze betrekking hebben. Deze toerekening kan gebeuren d.m.v. de techniek van de overlopende rekeningen.

Het fiscaal recht volgt het boekhoudrecht, tenzij het hiervan uitdrukkelijk afwijkt.

- Op het vlak van de opbrengsten bevat het Wetboek van Inkomstenbelastingen geen afwijkende bepalingen. Het boekhoudkundige matching principe voor overgedragen opbrengsten is bijgevolg ook van toepassing binnen het fiscaal recht.
- Wat de kosten betreft, voorziet het fiscale wetboek wel uitdrukkelijk in een afwijkingsbepaling. Artikel 49 WIB92 stelt immers dat de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt, als beroepskosten aftrekbaar zijn. De kosten zijn in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen wanneer ze in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen, of wanneer ze het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.

### **FISCALE PLANNING**

Vóór de hervorming van de vennootschapsbelasting was het dus op fiscaal vlak niet verplicht om het matching principe toe te passen op kosten die op (één of meerdere) latere boekjaren betrekking hebben. Het vooruitbetalen van kosten werd dan ook in de praktijk vaak gebruikt als optimalisatietechniek. De vooruitbetaling van kosten staat immers toe om aan het einde van het belastbare tijdperk de belastbare

winst te drukken indien die te hoog uitvalt (en te verschuiven naar latere belastbare tijdperken), bijvoorbeeld om (zie ook Parl. St. Kamer, zitting 2017-2018, DOC 54 2864/001, blz. 62-63):

- Onder bepaalde maxima te blijven (zoals het bedrag waaronder de winst aan een verlaagd tarief is onderworpen), of
- Winst te verschuiven naar het volgende belastbare tijdperk, waar bepaalde aftrekken kunnen worden toegepast.

## NIEUWE BEPALING

Om deze planningstechniek voortaan te verhinderen, heeft de fiscale wetgever een nieuw artikel 195/1 WIB92 ingevoerd:

“De kosten die werkelijk zijn betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt in het belastbare tijdperk, en die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een toekomstig belastbaar tijdperk, zijn slechts als beroepskosten aftrekbaar in het belastbare tijdperk waarin ze ofwel zijn betaald of gedragen, ofwel als schuld zijn geboekt, alsmede in de volgende belastbare tijdperken, in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op dat belastbare tijdperk.”

Kosten die betrekken hebben op latere boekjaren, zullen dus ook fiscaal nog slechts pro rata temporis in aftrek kunnen genomen worden.

### Voorbeeld

Een vennootschap (met boekjaar volgens kalenderjaar) betaalt haar jaarlijkse huur van 3.000 euro in één keer voor de komende 9 jaar. T.e.m. aanslagjaar 2018 kon de vennootschap deze 27.000 euro in het jaar van de vooruitbetaling volledig als beroepskost in aftrek brengen. Doet de vennootschap deze vooruitbetaling op 31 december 2018 (aanslagjaar 2019), dan mag zij in boekjaar 2018 slechts 1/9de van de vooruitbetaalde huur, zijnde 3.000 euro, reeds in kosten nemen.

## UITSLUITINGEN

In de circulaire 2018/C/43 van 10 april 2018 wordt uitdrukkelijk vermeld dat de nieuwe bepaling enkel van toepassing is voor belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de VenB of de BNI/ven. In de personenbelasting blijven de afwijking van het matching principe en de optie van een gespreide belasting van de ontvangen huur bestaan (Comm. IB 13/5, 6°). In dat opzicht kan een vooruitbetaalde huur nog steeds een fiscaalvriendelijke manier zijn voor een natuurlijke persoon om geld uit de vennootschap te halen.

De circulaire herhaalt ook het antwoord op de parlementaire vraag van 6 februari 2018 i.v.m. de backservicepremie. De minister van Financiën heeft toen bevestigd dat de nieuwe bepaling niet van toepassing is op een backservicepremie die in het kader van een extralegaal pensioen in éénmaal wordt betaald, en die bedoeld is om te weinig betaalde premies in te halen (Mondelinge PV nr. 23240, Van Biesen, 6 februari 2018, CRIV 54 COM 812, 6).

## INWERKINGTREDING

Deze nieuwe regeling is reeds in werking getreden op 1 januari 2018 en is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Bijgevolg kan een vennootschap met een boekjaar volgens het kalenderjaar de huurgelden, die zij bv. op 31/12/2017 vooruitbetaald heeft, in principe nog volledig als beroepskost in aftrek nemen. In haar *circulaire 2018/C/43 van 10 april 2018* wijst de administratie echter erop dat "bij elk oneigenlijk gebruik van die bepalingen" "de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling echter niet [kan] worden uitgesloten". De circulaire licht toe dat dit bijvoorbeeld het geval zal zijn "als de vennootschap beslist om in 2018 met betrekking tot het boekjaar dat afsluit op 31/12/2017 alsnog een bedrag te boeken aan huurgelden dat eveneens op toekomstige boekjaren betrekking heeft".

## ALGEMENE DRAAGWIJDTE REGELING

Zowel de memorie van toelichting als de administratieve circulaire benadrukken dat de nieuwe regeling een einde moet stellen aan de veelgebruikte planningstechniek van vooruitbetaalde kosten. Beide bronnen stellen echter niet expliciet dat de nieuwe regeling enkel zou gelden voor planningstechnieken en oneigenlijk gebruik. Om die reden werd aan de minister van Financiën de vraag voorgelegd wat het concrete toepassingsgebied is van het matchingprincipe (Mond. Vr. nr. 25159, R. Deseyn, 22 mei 2018, CRIV 54 Com 901, 6). Moeten de geboekte kosten die niet onder een fiscale planning vallen, zoals de jaarlijks terugkerende verzekeringspremies, verkeersbelastingen en onroerende voorheffing voortaan ook allemaal geprorateerd worden?

Volgens de minister althans wel: "Het matchingprincipe voor de aftrek van beroepskosten heeft een algemene draagwijdte en wordt niet beperkt tot louter planningstechnieken. Kosten die op meerdere boekjaren slaan, zijn slechts aftrekbaar van een belastbare tijdperk als de kosten betrekking hebben op dat belastbaar tijdperk. Het lijkt me niet opportuun om van dat principe af te wijken en in administratieve toleranties te voorzien."

Ook deze uitspraak van de minister doet ons vermoeden dat de hervorming van de vennootschapsbelasting, ondanks haar doelstelling van een vereenvoudiging van het huidige systeem, heel wat rekenwerk met zich zal meebrengen...

### **Auteurs**

*Els Van Eenhooge - Julie Vantomme*