



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.222/3
van 3 mei 2018

avis 63.222/3
du 3 mai 2018

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992
teneinde misbruik inzake
de notionele intrestaftrek te
vermijden' (*Parl.St. Kamer*,
nr. 54-2938/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en vue
d'éviter certains abus en
matière de déduction des
intérêts notionnels' (*Doc. parl.*,
Chambre, n° 54-2938/001)

Op 26 maart 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde misbruik inzake de notionele intrestaftrek te vermijden (*Parl.St.* Kamer, nr. 54-2938/001)’.

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 17 april 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 3 mei 2018.

*

Le 26 mars 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'éviter certains abus en matière de déduction des intérêts notionnels’ (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-2938/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 17 avril 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 mai 2018.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt tot aanvulling van artikel 53 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) met een punt 26°, zodat “interessen van leningen die zijn aangegaan om een inbreng of verhoging van het eigen vermogen in een vennootschap rechtstreeks of onrechtstreeks te financieren” niet langer als beroepskosten kunnen worden aangemerkt.

Het gaat om een antimisbruikbepaling. De indieners van het voorstel hebben de bedoeling om te vermijden dat vennootschappen die tot dezelfde groep behoren, twee keer een fiscaal voordeel kunnen genieten; nu is het immers mogelijk dat terwijl de eerste vennootschap de interesten van de aangegane lening kan aftrekken als beroepskosten, de tweede vennootschap van de groep een beroep kan doen op de notionele interestaftrek.²

3. Om dat doel te bereiken wordt ervoor gekozen de interesten niet langer als beroepskosten te beschouwen in hoofde van de vennootschap die de lening aangaat. Daartoe wordt artikel 53 (en niet artikel 205ter)³ van het WIB 92 aangepast. Dat artikel handelt over de uitgaven die niet als beroepskosten te beschouwen zijn in het kader van de personenbelasting, zodat de toepassing ervan niet beperkt is tot de vennootschapsbelasting.⁴ De voorgestelde wijziging zal overigens binnen de vennootschapsbelasting onder meer ook van toepassing zijn op entiteiten die geen beroep kunnen doen op de notionele interestaftrek⁵ en op niet-verbonden vennootschappen, zodat de reikwijdte van de wijziging heel ruim is, wat allicht niet de bedoeling is.

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² Op 5 februari 2018 heeft de Raad van State advies 62.738/3 gegeven over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen’. Het voorontwerp, dat op 30 maart 2018 in tweede lezing is goedgekeurd door de Ministerraad met het oog op de neerlegging bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, bevat een bepaling, namelijk artikel 5, waarmee hetzelfde oogmerk op een andere wijze wordt nagestreefd.

³ In artikel 205ter van het WIB 92 wordt het in het kader van de notionele interestaftrek in aanmerking te nemen risicokapitaal bepaald.

⁴ Krachtens artikel 183 van het WIB 92 gelden onder voorbehoud van de in de titel “Vennootschapsbelasting” omschreven afwijkingen, ter zake dezelfde regels als voor de personenbelasting. De specifieke regels voor uitgaven die in het kader van de vennootschapsbelasting niet als beroepskosten kunnen worden aangemerkt zijn ondergebracht in artikel 198 van het WIB 92.

⁵ Zo kunnen de in artikel 205octies van het WIB 92 vermelde vennootschappen geen beroep doen op de notionele interestaftrek, maar zullen ook zij, indien het wetsvoorstel zou worden aangenomen, de bedoelde interesten van leningen niet meer als beroepskosten kunnen beschouwen.

De stellers van het wetsvoorstel doen er dan ook goed aan om het in het licht hiervan aan een nieuw onderzoek te onderwerpen, teneinde het, in overeenstemming met hun uitgangspunt, meer toe te snijden op mogelijk misbruik in het kader van de regeling inzake aftrek voor risicokapitaal.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de compléter l'article 53 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) par un point 26°, de telle manière que « les intérêts d'emprunts contractés en vue de financer directement ou indirectement un apport ou une augmentation des fonds propres dans une société » ne puissent plus être considérés comme des frais professionnels.

Il s'agit d'une disposition anti-abus. L'intention des auteurs de la proposition est d'empêcher que des sociétés appartenant au même groupe puissent bénéficier deux fois d'un avantage fiscal ; actuellement, rien ne s'oppose en effet à ce que la première société puisse déduire à titre de frais professionnels les intérêts de l'emprunt contracté, tandis que la deuxième société du groupe peut opérer la déduction des intérêts notionnels ².

3. Pour atteindre cet objectif, les auteurs choisissent de ne plus considérer les intérêts comme des frais professionnels dans le chef de la société qui contracte l'emprunt. À cet effet, l'article 53 (et non l'article 205ter) ³ du CIR 92 est adapté. Cet article traite des dépenses qui ne sont pas à considérer comme des frais professionnels dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, de sorte que son application n'est pas limitée à l'impôt des sociétés ⁴. Au demeurant, dans le cadre de l'impôt des sociétés, la modification proposée s'appliquera aussi, notamment, à des entités qui ne peuvent pas opérer la déduction des intérêts notionnels ⁵ et à des sociétés non liées, de sorte que la portée de la modification est très large, ce qui n'est probablement pas l'intention.

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Le 5 février 2018, le Conseil d'État a donné l'avis 62.738/3 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus'. L'avant-projet, qui a été approuvé en deuxième lecture par le Conseil des ministres le 30 mars 2018 en vue d'être déposé à la Chambre des représentants, comporte une disposition, à savoir l'article 5, qui, selon d'autres modalités, poursuit le même objectif.

³ L'article 205ter du CIR 92 détermine le capital à risque à prendre en considération dans le cadre de la déduction des intérêts notionnels.

⁴ L'article 183 du CIR 92 énonce que sous réserve des dérogations prévues au titre « Impôt des sociétés », les mêmes règles que celles relatives à l'impôt des personnes physiques s'appliquent en la matière. Les règles spécifiques applicables aux dépenses qui, dans le cadre de l'impôt des sociétés, ne peuvent pas être considérées comme des frais professionnels sont inscrites à l'article 198 du CIR 92.

⁵ C'est ainsi que les sociétés mentionnées à l'article 205octies du CIR 92 ne peuvent pas avoir recours à la déduction des intérêts notionnels, mais, si la proposition de loi est adoptée, ne pourront plus, elles aussi, considérer les intérêts d'emprunts visés comme des frais professionnels.

Les auteurs de la proposition seraient dès lors bien avisés, au regard des considérations qui précèdent, de soumettre la proposition de loi à un nouvel examen afin de mieux l'adapter, conformément à leur intention initiale, à d'éventuels abus dans le cadre du régime de la déduction pour capital à risque.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT