

HET NIEUWE WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN EN DE FISCALE IMPLICATIES

Op 29 januari 2019 gaven de professoren De Broe (KUL) en Garabedian (ULB) aan de subcommissie Vennootschapsrecht van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven een toelichting over het wetsontwerp tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen. De wet is ondertussen verschenen in het Belgisch Staatsblad van 10 mei 2019.

Hoever reikte het mandaat tot aanpassing van de fiscale bepalingen?

Het mandaat van de professoren De Broe en Garabedian was enerzijds ruim, anderzijds beperkt. Ruim, omdat ze met alle federale wetboeken (d.i. het Wetboek van de inkomstenbelastingen, het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, het Wetboek der successierechten en het Wetboek diverse rechten en taksen) rekening moesten houden. Beperkt, omdat de wijzigingen aan het WVV fiscaal neutraal dienden te zijn. Zij kregen bijgevolg geen mandaat om de wetgeving te herschrijven, te herformuleren, te verbeteren of te vereenvoudigen.

Er bestaat één uitzondering op deze neutraliteit, t.w. de VVPRbis-regeling. VVPR staat voor 'verlaagde voorheffing – précompte réduit'. Dit betekent dat er maar 15% - in plaats van 30% - roerende voorheffing op dividenduitkeringen door vennootschappen wordt betaald, indien het gaat om zogenaamde kmo-vennootschappen en er na 2013 kapitaal is ingebracht. In de vroegere VVPRbis-regeling werden vennootschappen zonder minimaal kapitaal uitgesloten, tenzij het kapitaal na een nieuwe inbreng gelijk was aan het minimaal kapitaal van een BVBA. Dit betekende dat vennootschappen onder firma (vof) en gewone commanditaire vennootschappen (gcv's) die geen 18.500 euro minimumkapitaal hadden niet van de VVPRbis-regeling konden genieten (art. 269, par. 2, 3e lid van het oude WIB). Men wou kapitaallose vennootschappen bewust penaliseren. Het nieuwe WVV schaft de kapitaalvereiste voor alle vennootschapsvormen – behalve de naamloze vennootschap (nv) – af en bijgevolg ook de vereiste van een minimaal kapitaal. Het nieuwe WIB schaft de vereiste voor de VVPRbis-regeling eveneens af. Dit betekent dat – vanaf de inwerkingtreding van het nieuwe WVV en de wet inzake de fiscale gevolgen – ook vennootschappen zonder minimaal kapitaal de VVPRbis-regeling kunnen genieten.

De volgende thema's werden door de professoren De Broe en Garabedian behandeld: de afschaffing van het kapitaalbegrip, de omvorming van de rechtsvorm, de vereniging zonder winstoogmerk (vzw), de vennootschap met sociaal oogmerk (vso), de landbouwvennootschap, economische samenwerkingsverbanden (esv), het nieuwe criterium van de nationaliteit van een vennootschap en het verwerven van nieuwe aandelen.

Wat verandert er fiscaalrechtelijk voor het kapitaalbegrip?

Via het nieuwe WVV is het kapitaalbegrip in het vennootschapsrecht afgeschaft, met uitzondering van het kapitaalbegrip voor de nv. Aangezien het kapitaalbegrip in het vennootschapsbelastingrecht een scharnierbegrip is, moest deze fiscale wetgeving worden aangepast. De professoren De Broe en Garabedian hebben ervoor gekozen om het kapitaalbegrip in de fiscale wetboeken te behouden, maar het duidelijk te definiëren.

De professoren hebben alle begrippen die in het WIB voorkomen waar het begrip 'kapitaal' in een samengestelde vorm gebruikt wordt, geschrapt. Bijgevolg zal er vooraan in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (WIB) voortaan nog maar één begrip 'kapitaal' staan. Om dit begrip te definiëren, hebben de professoren een onderscheid tussen kapitaalvennootschappen (d.i. de nv) en kapitaallose vennootschappen gemaakt. Voor kapitaalvennootschappen (d.i. de nv) en hun equivalenten naar buitenlands recht is de definitie van 'kapitaal' dezelfde als de definitie van 'kapitaal' zoals het omschreven is in het nieuwe WVV (d.i. de inbreng die vergoed is door aandelen). Voor kapitaallose vennootschappen werd een eigen begrip ontwikkeld, dat echter nauw op de begrippen uit het nieuwe WVV is toegespitst. Het kapitaal voor kapitaallose vennootschappen is het eigen vermogen gevormd door inbrengen in geld of in natura, met uitzondering van inbreng van nijverheid (art. 2, §1 van het nieuwe WIB). Het laatstgenoemde gegeven brengt immers een waarderingsproblematiek met zich mee en vergroot het risico op misbruik. Bovendien is de fiscaliteit m.b.t. inbreng van nijverheid vandaag zeer onzeker en complex en ging dit thema buiten het mandaat van neutraliteit dat de professoren hebben gekregen. Tot slot is het ook zo dat inbreng van nijverheid in principe gelijkstaat aan winst. Men zal hiervoor in de toekomst een fiscale oplossing moeten vinden.

Het fiscaal begrip 'gestort kapitaal' werd ook aangepast. Gestort kapitaal is het kapitaal voor zover gevormd

door werkelijk gestorte inbrengen in geld of in natura – met uitzondering van nijverheid -, in zoverre er geen terugbetaling of vermindering heeft plaatsgevonden (art. 2, par. 1, 6° en 184 WIB). Uitgiftepremies en andere bedragen waarop wordt ingeschreven door werkelijk gestorte inbrengen in geld of in natura ter gelegenheid van de uitgifte van aandelen of winstbewijzen, werden reeds gelijkgesteld aan 'gestort kapitaal' (art. 184 WIB). Deze gelijkstelling hebben de professoren behouden. Aan deze gelijkstelling waren – volgens de oude regeling – echter twee voorwaarden verbonden: de uitgiftepremies moesten op een afzonderlijke passiefrekening geboekt worden en deze moesten ook geblokkeerd worden (d.i. statutaire onbeschikbaarheid). De laatstgenoemde voorwaarde is in de nieuwe fiscale wetgeving om twee redenen afgeschaft. Eerst en vooral maakt het nieuwe WVV voor alle vennootschapsvormen – met uitzondering van de nv - een einde aan de statutaire onbeschikbaarheid. Ten tweede is de fiscale regelgeving ook van toepassing op buitenlandse vennootschappen. Het buitenlands recht kent echter geen principe van statutaire onbeschikbaarheid.

Om betwistingen uit te sluiten of toch het aantal betwistingen te verminderen, heeft men dit begrip afgeschaft.

Voorts werd het begrip 'winstbewijzen' in het nieuwe WVV behouden, maar zal het waarschijnlijk enkel nog bij nv's voorkomen. Men gaat ervan uit dat in de toekomst besloten vennootschappen (bv's) geen winstbewijzen meer zullen uitgeven, omdat de algemene vergadering van een bv een zeer grote bevoegdheid heeft om rechten aan aandelen, en bijgevolg niet meer aan winstbewijzen te koppelen.

Men stelt zich vandaag ook de vraag of verenigingen, stichtingen, enz. die té commercieel actief zijn en bijgevolg aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen, fiscaal over een gestort kapitaal beschikken. Over dit thema is immers betwisting. De rulingcommissie is van mening dat zij fiscaal niet over een gestort kapitaal beschikken. Er is weliswaar iets ingebracht, maar de vennoten hebben hiervoor nooit aandelen in de plaats gekregen. Men kan dus volgens de rulingcommissie niet over kapitaal spreken. De rechtspraak, daarentegen, is van mening dat – indien men het niet als kapitaal kan bestempelen – deze onechte of valse vzw's ten aanzien van de gewone commerciële vennootschappen worden benadeeld, aangezien deze laatste wel over een kapitaal beschikken. De Broe en Garabedian hebben dit probleem willen oplossen aan de hand van de middelen die het WVV hun ter beschikking stelt. Het WVV vermeldt dat verenigingen, stichtingen, enz. soms een kapitaal kunnen hebben wanneer een inbrenger hetgeen hij heeft ingebracht later kan terugnemen. De professoren hebben dus in de fiscale wetgeving bepaald dat het gestort kapitaal van verenigingen stichtingen, enz. die aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen, zich beperkt tot de inbrengen die door de inbrenger of rechthebbende wettelijk kunnen worden teruggenomen. Brengt een persoon bijvoorbeeld schilderijen in een cultuurstichting in, dan kan hij deze – indien de stichting haar doel gerealiseerd heeft – er terug in natura of in geld uithalen (art. 184 van het nieuwe WIB).

Zijn er implicaties voor de omvorming van de rechtsvorm?

Voorts werd in het nieuwe WVV in heel wat nieuwe mogelijkheden tot omvorming van de rechtsvorm voorzien. Zo kan er sprake zijn van een wijziging van rechtsvorm naar buitenlands recht – met werkelijke zetel in België – in een rechtsvorm naar Belgisch recht (bv. een Duitse GmbH die haar rechtsvorm wijzigt in een Belgische bv). Een andere omvormingsmogelijkheid bestaat in de wijziging van rechtsvorm naar buitenlands recht – met werkelijke zetel in België - in een andere rechtsvorm naar buitenlands recht (bv. een Duitse GmbH die haar rechtsvorm wijzigt in een Duitse AG, maar nog steeds met zetel in België). De rechtsvormwijzigingen werden in het nieuwe WVV sterk uitgebreid. Hierdoor moest bijgevolg in de fiscale wetgeving aan het nieuwe WVV een nieuwe fiscale neutrale bepaling worden ingevoerd. Artikel 214, par. 1, 1e lid van het nieuwe WIB bepaalt dan ook dat, indien de rechtspersoonlijkheid zonder onderbreking blijft doorlopen en het geldende rechtspersonenrecht wordt nageleefd, een wijziging van rechtsvorm fiscaal neutraal kan plaatsvinden, tenzij de omvorming gepaard gaat met een verplaatsing van de werkelijke zetel naar het buitenland.

En wat met de vzw?

Vervolgens werd de vereniging zonder winst oogmerk (vzw) behandeld. Volgens het nieuwe WVV wordt het aan een vzw toegestaan om economische activiteiten te ontplooiën - ter ondersteuning van haar niet-winstgevende activiteiten - maar geen winstuitkerings oogmerk te hebben. Deze wijziging aan het WVV leidt niet tot een wijziging aan het WIB. De wetsbepalingen zijn immers reeds voorhanden. Art. 2, 5° WIB bepaalt dat een onderneming die exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard aan de vennootschapsbelasting onderworpen is. Als een vzw zich veel bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard, dan zal zij bijgevolg aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden. Indien het gaat om bijkomstige economische activiteiten of activiteiten die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden gevoerd worden, dan valt ze niet onder de vennootschapsbelasting (art. 182 WIB). Of een vzw al dan niet onder de vennootschapsbelasting valt, is echter een feitenkwestie die door de fiscus wordt beoordeeld.

Het nieuwe WVV zal bovendien de omvorming van een vennootschap tot een vzw mogelijk maken (art. 210/1 van het nieuwe WIB). Men gaat in dat geval over van een vennootschapsbelasting naar een rechtspersonenbelasting. De professoren hebben dit aan een ontbinding en vereffening gelijkgesteld. Daarbij moet met latente meerwaarden en vrijgestelde reserves rekening worden gehouden. De Broe en Garabedian hebben een uitstel van taxatie van vijf jaar mogelijk gemaakt (art. 413/1 van het nieuwe WIB) en er is geen roerende voorheffing verschuldigd (art. 18, 1e lid, 2^oter van het nieuwe WIB).

Wat staat de vennootschap met sociaal oogmerk te wachten?

Voorts zal door het nieuwe WVV de vennootschap met sociaal oogmerk (vso) voortaan uit het dagelijks leven verdwijnen, aangezien de benaming zal worden veranderd in 'coöperatieve vennootschap' (cv). De coöperatieve vennootschap zal als sociale onderneming (so) worden erkend. Ze moet in principe vennootschapsbelasting betalen, tenzij winstuitkering in de statuten is uitgesloten en de vennootschap geen onderneming exploiteert of onder de uitsluitingen van art. 181 en 182 van het nieuwe WIB valt. Deze regeling staat niet in de wet, maar in een ministerieel besluit beschreven. De memorie van toelichting bij het nieuwe WVV meldt dat, als de toekomstige aandeelhouders geen enkel uitkeringsoogmerk voor ogen hebben, ze beter een vzw in plaats van een vennootschap zouden oprichten.

Een landbouwonderneming... Blijven de fiscale principes dezelfde?

Een volgend thema dat aan wijzigingen onderhevig was, is de landbouwvennootschap. In het oude WVV was een landbouwvennootschap een aparte categorie van vennootschappen. Haar rechtsvorm leek op een vennootschap onder firma (vof) of een commanditaire vennootschap (comm.v.). In het verleden moest een landbouwvennootschap ook niet erkend zijn. De landbouwvennootschap was fiscaal transparant, tenzij ze voor de vennootschapsbelasting opteerde (art. 29 van het oude WIB). Het nieuwe WVV zal de landbouwvennootschap afschaffen en vervangen door de landbouwonderneming (lo) die de volgende rechtsvormen kan aannemen: voflo, commvlo, bvlo en cvlo. De minister moet deze landbouwondernemingen erkennen, waardoor er een controle op landbouwondernemingen bestaat. Omwille van de neutraliteit blijft het principe van fiscale transparantie (art. 29 WIB) voor de voflo en commvlo gelden. Dit principe geldt echter niet voor de bvlo en cvlo.

Indien een vennootschap zich omvormt tot een landbouwonderneming en de vorm aanneemt van een voflo of commvlo, dan doet zich een ontbinding en vereffening voor. Er is ook sprake van een taxatie van de latente meerwaarden en vrijgestelde reserve (art. 210, 7^o van het nieuwe WIB). Als een landbouwonderneming die is onderworpen aan de vennootschapsbelasting zich omvormt tot een fiscaal transparante landbouwonderneming, dan is er ook sprake van een ontbinding en vereffening (art. 210, 8^o WIB).

7. Van een esv naar een vof: blijft fiscale transparantie gelden?

Economische samenwerkingsverbanden (esv's) bieden reeds bestaande ondernemingen de mogelijkheid om een zelfstandige juridische samenwerkingsentiteit op te richten. De esv moet verband houden met de economische activiteit van de deelnemende ondernemingen en moet een ondersteunend karakter hebben. Deze vennootschapsvorm kan dus niet worden gebruikt om een nieuw bedrijf op te richten. In de kunstensector kan een esv bijvoorbeeld interessant zijn als twee bestaande organisaties willen samenwerken om kosten te besparen, bv. door samen een ruimte te huren of door een gezamenlijke boekhoud- of personeelsadministratie te voeren. Het nieuwe WVV bepaalt dat esv's moeten worden omgezet in vennootschappen onder firma (vof). Volgens de oude regeling waren esv's fiscaal transparant (art. 29, par.1 van het oude WIB). Omwille van de neutraliteit blijft deze fiscale transparantie ook voor de omgezette esv's (d.i. de nieuwe vof's) gelden, op voorwaarde dat de vof als doel heeft de economische bedrijvigheid van de vennoten te vergemakkelijken of te ontwikkelen, of de resultaten hiervan te verbeteren of te vergroten. Bovendien moet de bedrijvigheid van de vof bij deze van de vennoten aansluiten en van ondergeschikte betekenis zijn.

8. Een nieuw nationaliteitscriterium... Wat zijn de fiscale gevolgen?

Vervolgens werd het criterium van de nationaliteit van een vennootschap of vereniging besproken. In principe kan er eigenlijk niet van een nationaliteit van een vennootschap of vereniging worden gesproken. Men wil eerder weten welk vennootschapsrecht van een bepaald land op een vennootschap of vereniging van toepassing is. Zowel volgens het oude WVV als volgens het oude WIB was het criterium om het van toepassing zijnde recht te bepalen zeer simpel, t.w. via de theorie van de werkelijke zetel. Deze theorie zegt dat het recht van het land waar de onderneming haar algemene vergadering houdt, haar raad van bestuur samenkomt, ze haar boekhouding heeft en haar archieven bewaart, m.a.w. waar de belangrijkste beslissingen genomen worden, op deze onderneming van toepassing is. Een vennootschap onderworpen aan de Belgische vennootschapsbelasting (Ven.B.) viel volgens de oude regeling dus vanzelfsprekend ook onder het Belgische vennootschapsrecht. Het nieuwe WVV, echter, bepaalt dat de theorie van de statutaire zetel geldt om te bepalen welk vennootschapsrecht op de vennootschap of vereniging van toepassing is. Vanaf de inwerkingtreding van het nieuwe WVV zal bijgevolg het vennootschapsrecht van het land waar de zetel van de vennootschap of vereniging zich volgens de statuten bevindt, van toepassing zijn op deze vennootschap of vereniging. Het WIB, echter, behoudt het criterium van de werkelijke zetel. Dit betekent dat vanaf nu een vennootschap onderworpen aan de Belgische vennootschapsbelasting (Ven.B) niet meer vanzelfsprekend onder het Belgische vennootschapsrecht valt en bij wijze van voorbeeld onder Italiaans, Engels, Maltees en Panamees vennootschapsrecht kan vallen. Het zou dus evengoed kunnen dat vennootschappen of verenigingen hun statutaire zetel in België hebben en onder het Belgische vennootschapsrecht vallen, terwijl ze bijvoorbeeld maar één activiteit hebben in België en eigenlijk ook niet vanuit België worden bestuurd, omdat het Belgische vennootschapsrecht voor hen voordelig is.

Om aan de Belgische vennootschapsbelasting te worden onderworpen, moet het om een ingezeten vennootschap gaan. Het WIB verwijst met de term 'vennootschap' naar organisaties met rechtspersoonlijkheid. Om te weten of de organisatie rechtspersoonlijkheid heeft, kan het zijn dat men het buitenlandse recht moet nagaan. Maar wat gebeurt er precies met een vennootschap beheerd door buitenlands recht die de betekenis van onze rechtspersoonlijkheid niet kent? De betekenis van een vennootschap naar buitenlands recht is vanaf nu uitgebreid naar organisaties die een juridische vorm hebben die analoog is met een Belgische vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Deze laatste worden dan als Belgische vennootschap ingelijfd. Voor de werkelijke zetel verwees men in het vroegere WIB naar 'maatschappelijke zetel, de hoofdvestiging of de zetel van de leiding of administratie'. In het nieuwe WIB zijn de woorden 'maatschappelijke zetel' weggelaten, aangezien deze term dubbelzinnig was (art. 2 van het nieuwe WIB). Wil een vennootschap niet aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen worden, dan moet deze kunnen bewijzen dat ze reeds aan een buitenlandse vennootschapsbelasting wordt onderworpen.

Het nieuwe criterium van nationaliteit van een vennootschap beïnvloedt ook het van toepassing zijnde boekhoudrecht. De fiscale winst wordt vastgesteld op basis van de boekhoudregels. Maar wat gebeurt er indien de vennootschap aan een buitenlands vennootschapsrecht onderworpen is en bijgevolg niet aan het Belgische boekhoudrecht onderworpen is? Het nieuwe WIB meldt nu expliciet dat de fiscale winst wordt vastgesteld op basis van de Belgische boekhoudregels (art. 24 van het nieuwe WIB). Bovendien legt het WIB een fiscale verplichting op om een boekhouding te hebben die de Belgische boekhoudregels volgt en om bij de aangifte de jaarrekeningen toe te voegen (art. 307, par. 2/1, en 320/1 van het nieuwe WIB).

Tot nu toe was er in het WIB geen sprake van een definitie omtrent 'fusie'. Het WIB verwees in dat geval immers impliciet naar het WVV, aangezien het Belgische vennootschapsrecht noodzakelijkerwijs van toepassing was. Sinds enkele jaren kan de overnemende of ontvangende vennootschap buitenlands zijn. In dat geval verwees het oude WIB reeds naar de overeenstemmende bepalingen van het van toepassing zijnde buitenlandse recht (art. 211 van het oude WIB). Vandaag kan iedere vennootschap in geval van fusie door buitenlands recht worden beheerst. Bijgevolg werd ervoor geopteerd om een eigen definitie in te voegen die aansluit bij de terminologie van de Europese fiscale fusierichtlijn 2009/133/EC. In het nieuwe WIB is ook een autonome definitie met betrekking tot herstructurerings toegevoegd. Bovendien kunnen een vzw, een ivzw en een stichting onderworpen aan het WIB vanaf nu ook het voorwerp van een fusie uitmaken (Boek 13 WVV).

9. Wat gebeurt er fiscaalrechtelijk bij de verwerving van eigen aandelen?

Tot slot werd heel wat wetgeving omtrent de verwerving van eigen aandelen in het nieuwe WVV aangepast. Het principe van de neutraliteit leidde tot het doorvoeren van de nodige aanpassingen in het WIB. In het verleden mocht een vennootschap haar eigen aandelen kopen en deze ten belope van 20% van haar kapitaal behouden. Op fiscaal niveau was het zo dat, wanneer men op basis van het vennootschapsrecht aandelen kocht en deze in eigen portefeuille behield, deze niet als dividenden werden beschouwd. Overschreed men echter die 20%, dan werden deze aandelen wel als dividenden beschouwd. Via het nieuwe WVV wordt deze limiet van 20% opgeheven. Om de fiscale neutraliteit van de hervorming van het vennootschapsrecht te verzekeren, wordt dit maximum van 20 % nu opgenomen in het WIB zelf.

Het nieuwe WVV en het nieuwe WIB treden op 1 mei 2019 in werking. Zij zijn enkel van toepassing op herstructurerings, terugbetaling van kapitaal, enz. die vanaf deze datum worden verricht. Zolang het W. Venn. nog blijft gelden voor de bestaande vennootschappen, of zolang een vennootschap, vereniging of stichting een rechtsvorm mag blijven behouden die het nieuwe WVV niet erkent, blijven de fiscale bepalingen die verwijzen naar het W. Venn. of naar deze afgeschafte rechtsvormen nog van toepassing.