

Vrijgestelde gereserveerde winst

Yves Verdingh

Vrijgestelde gereserveerde winst

	Codes	Bij het begin van het belastbare tijdperk	Op het einde van het belastbare tijdperk
Waardeverminderingen op handelsvorderingen	1101	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Voorzieningen voor risico's en kosten	1102	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte meerwaarden	1103	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Verwezenlijkte meerwaarden			
Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten	1111	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa	1112	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Andere verwezenlijkte meerwaarden	1113	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen	1114	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Meerwaarden op binnenschepen	1115	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Meerwaarden op zeeschepen	1116	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Investeringsreserve	1121	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Tax shelter erkende audiovisuele werken	1122	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Tax shelter erkende podiumwerken	1125	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Reserve voor innovatie-inkomsten	1126	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Vrijgestelde winst die in het vermogen van een erkend inschakelingsbedrijf wordt gehouden	1127	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Winst voortvloeiend uit de homologatie van een reorganisatieplan en uit de vaststelling van een minnelijk akkoord	1123	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Reserve ter versterking van de solvabiliteit en het eigen vermogen ten gevolge van de COVID-19-pandemie	1128	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Andere vrijgestelde bestanddelen	1124	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
Vrijgestelde gereserveerde winst	1140	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .
In het kapitaal en de uitgiftepremies geïncorporeerd gedeelte van de vrijgestelde reserves	1180	.....|.....|.....|....., . .	.....|.....|.....|....., . .

Waardeverminderingen op handelsvorderingen

Rubriek 1101

Waardeverminderingen op handelsvorderingen

- Zie bespreking VAK “Belastbare gereserveerde winst”
- Betreft de vrijgestelde waardevermindering “dubieuze” debiteuren

Voorzieningen voor risico's en kosten

Rubriek 1102

Vorzieningen voor risico's en kosten

- Zie bespreking VAK “Belastbare gereserveerde winst”
- Betreft de voorziening voor risico's en kosten die voldoet aan de voorwaarden van art. 48 WIB 92

Uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden

Rubriek 1103

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

- Zie bespreking VAK “Belastbare gereserveerde winst”
- Betreft het nog vrijgestelde (dus nog niet afgeschreven) gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde

Verwezenlijkte meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Belastbaarheid van meerwaarden in de vennootschapsbelasting

1) Niet-uitgedrukte, niet-verwezenlijkt meerwaarden

- ⇒ “latente” meerwaarden
- ⇒ Principe : niet belastbaar
- ⇒ Uitzonderingen : onderschattingen van activa of reconstitutiemeerwaarden

2) Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden

- ⇒ herwaarderingsmeerwaarden/terugname van waardeverminderingen
- ⇒ Principe : niet belastbaar (maar boekhoudkundige afschrijvingen niet aanvaard)
- ⇒ Uitzonderingen : op voorraden en bestellingen in uitvoering

Verwezenlijkte meerwaarden

Belastbaarheid van meerwaarden in de vennootschapsbelasting

3) Verwezenlijkte meerwaarden

- ⇒ Actief verdwijnt en wordt vervangen door een hogere tegenwaarde (cash, aandelen, activa, ...)
- ⇒ Principe : **volledig belastbaar**, op moment van een **zekere en vaststaande vordering**
- ⇒ Uitzonderingen :
 - Volledige vrijstellingen (igv aandelen, personenwagens, bedrijfsvoertuigen, ..)
 - Gespreide inresultaatname mits wederbelegging (art 47 WIB 92)

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten

Rubriek 1111

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten

Artikel 513 WIB 92 : gespreide taxatie mogelijk voor verwezenlijkte meerwaarden op effecten die ten laatste op 31/12/1989 zijn uitgegeven of gewaarborgd door openbare instellingen.

Voorwaarden :

- Meer dan 5 jaar in bezit op moment van verwezenlijking;
- Wederbelegging, binnen 3 maand na datum van verwezenlijking, in nieuwe effecten met een duur van min. 5 jaar en uitgegeven of gewaarborgd door openbare instellingen (opgenomen onder nr 1 van de Prijscourant);;
- De als wederbelegging verkregen effecten moeten gedurende ten minste vijf jaar worden behouden

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten

Gespreide taxatie

- Meerwaarde is belastbaar in jaar van verwezenlijking en elk van de volgende 5 belastbare tijdperken, ten belope van 1/6 elk jaar;
- Bij overdracht van de herbelegde effecten vóór het verstrijken van de termijn van 5 jaar of bij stopzetting van de werkzaamheid wordt, bij gebrek aan herbelegging of bij niet voorleggen van de vereiste opgave, het nog niet belaste gedeelte belastbaar;
- Zelfde opgave indienen als voor de gespreide taxatie van art. 47 WIB 92 (276K)

=> Ten laatste verwezenlijkt in een belastbaar tijdperk dat aanvangt voor 1 januari 2020

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Rubriek 1112

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : gespreide inresultaatname voor volgende meerwaarden :

1° Gedwongen meerwaarden (schadegeval, onteigening)

⇒ naar aanleiding van een schadegeval, onteigening etc

⇒ op materieel en immaterieel vast activa

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : gespreide taxatie mogelijk voor volgende meerwaarden :

2° Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden

⇒ bij verkoop, ruil, inbreng, ..

⇒ enkel voor :

- materiële vaste activa, of
- immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aanvaard

en die meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 72

Casus

Vennootschap vervreemdt een onroerend goed dat bestaat uit verschillende kadastraal geregistreerde units. Dit geheel van kadastrale percelen werd steeds boekhoudkundig als één enkel materieel vast actiefbestanddeel weergegeven en afgeschreven en werd in zijn totaliteit verkocht aan één enkele koper tegen een bij notariële akte vastgestelde totaalprijs.

Vennootschap wenst meerwaarde **na de verkoop** te verdelen over de verschillende units en de vervreemding te beschouwen als een vervreemding van verschillende materiële vaste activa, zodat per kadastraal perceel zou kunnen worden beslist om de gespreide taxatie al dan niet toe te passen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 72

Casus (vervolg)

Rulingdienst => vermits boekhouding steeds als één geheel behandeld en ook zo vervreemd kan meerwaarde slechts voor haar totaliteit in aanmerking komen voor gespreide taxatie.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Opdelen is dus de boodschap...

Casus

Vennootschap is al meer dan 5 jaar eigenaar van een villa op een perceel grond. Villa wordt afgebroken (uitzonderlijke afschrijving geboekt) om tesamen met een bouwheer een appartementencomplex te bouwen. Vennootschap geeft de grond in opstal aan de bouwheer, en **voorafgaandelijk** aan de oprichting wordt een basisakte opgemaakt waarbij de grondaandelen worden opgedeeld, en **apart ingeboekt als aparte vaste activa**. Telkens de bouwheer een appartement zal verkopen, verkoopt de vennootschap het overeenstemmende grondaandeel aan de koper. Vennootschap wil meerwaarde bepalen per grondaandeel afzonderlijk, en per grondaandeel bepalen of ze de meerwaarde wil spreiden.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Opdelen is dus de boodschap...

Voorafgaandelijke beslissing nr. 2016.887 van 7 maart 2017

- boekhoudrecht beheerst het fiscaal recht;
- Minister van Financiën heeft gesteld dat het al dan niet spreiden per actiefbestanddeel moet bekeken worden;
- De opdeling van het terrein in verschillende grondaandelen (actiefbestanddelen) leidt tot een aparte meerwaarde voor elke verkoop
- Wederbeleggingsverplichting dient individueel voor elke verkoopverrichting van een grondaandeel te worden beoordeeld

Zie eveneens **Voorafgaande Beslissing nr. 2014.329 van 30 september 2014** : opdeling van een terrein in 28 kadastrale percelen leidt tot 28 meerwaarden

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreide belasting van meerwaarden op immateriële vaste activa enkel indien hierop “fiscaal afschrijvingen werden aanvaard”

Gevolg :

- een verwezenlijkte meerwaarde op *zelf opgebouwd cliënteel* kan nooit voor gespreide belasting in aanmerking komen (want werd nooit geactiveerd noch afgeschreven)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Cassatie, 15 maart 2012

- Meerwaarde op zelf opgebouwd cliënteel komt niet in aanmerking voor gespreide belasting

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreide belasting van meerwaarden op immateriële vaste activa enkel indien hierop “fiscaal afschrijvingen werden aanvaard”

Stelling fiscus (incl. Rulingdienst) :

- een verwezenlijkte meerwaarde op *van derden verworven cliënteel* komt evenmin in aanmerking **indien dit cliënteel volledig afgeschreven is**
- **Reden** : volledige afgeschreven cliënteel is niet meer aanwezig in de vennootschap dus meerwaarde heeft volledig betrekking op zelf opgebouwd cliënteel

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Accountantsvennootschap kocht in 1996 goodwill en bureeluitrusting aan van BVBA Y. Goodwill werd over 10 jaar afgeschreven, en boekwaarde is dus nul euro.

Accountantsvennootschap wenst in 2013 immaterieel vast actief over te dragen aan nieuwe accountantsvennootschap waarin de volgende generatie goedkoop kan instappen in het kapitaal. Prijs voor de goodwill wordt berekend aan de hand van de gemiddelde jaaromzet van de laatste 3 à 4 boekjaren.

Gelet op volledige afschrijving van de goodwill zal er een aanzienlijke meerwaarde verwezenlijkt worden, die men gespreid wil laten belasten.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2014 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 88

“Aangezien de destijds verworven goodwill volledig werd afgeschreven, is de DVB van mening dat de meerwaarde **volledig** betrekking heeft op de uitbouw van de **nieuwe (eigen)** goodwill die niet als actiefbestanddeel op de balans tot uitdrukking werd gebracht. Bijgevolg kan aanvrager géén beroep doen op het stelsel van gespreide belasting van de meerwaarde overeenkomstig art. 47 WIB 92”

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 71 ev.

“Wanneer de als immaterieel actiefbestanddeel geactiveerde goodwill wordt vervreemd en deze bij vervreemding **niet volledig** is afgeschreven, leidt dit tot de vraag welk gedeelte van de aldus gerealiseerde meerwaarde in aanmerking kan komen voor de gespreide belasting overeenkomstig artikel 47 WIB 92.

Enkel het gedeelte van de meerwaarde dat betrekking heeft op de “oude” goodwill kan hiervoor immers in aanmerking komen, terwijl het gedeelte van de meerwaarde gerealiseerd op de nieuwe, zelf gecreëerde goodwill (die niet als actiefbestanddeel op de balans voorkomt) in het belastbaar resultaat van het jaar van verwezenlijking moet worden opgenomen”

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

In **2007** heeft Dhr. Y zijn éénmanszaak ingebracht (in het kader van een quasi-inbreng) in BVBA X. De goodwill wordt afgeschreven over 10 jaar.

In **2016** wenst men het cliënteel te verkopen aan een ander kantoor dat een tweede vestiging zal openen.

Het cliënteel van 2016 werd vergeleken met het aanwezige cliënteel op 31 december 2006 en het blijkt dat het cliënteel op 31 december 2006 nog voor 69,88% aanwezig is. De aanvrager is van oordeel dat, aangezien niet enkel het cliënteel maar ook de goede naam en faam, de reputatie, de vakbekwaamheid etc. werden ingebracht, 71% van de meerwaarde in aanmerking komt voor gespreide belasting.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.567 van 23 februari 2016

- In de bijlagen van de aanvraag wordt verduidelijkt dat 69,88% van de verkoopprijs voor de overdracht van het immaterieel vast actief begin 2016 kan geacht worden betrekking te hebben op het cliënteel dat middels quasi-inbreng door BVBA X werd verworven in 2007
- Aangezien naast het cliënteel nog een aantal elementen deel uitmaken van het overgedragen immaterieel vast actief die een blijvende waarde vertegenwoordigen (bv. de vestiging van het kantoor) kan de inschatting dat het aandeel van de verkoopprijs van 71% voor de overdracht van immaterieel vast actief begin 2016 dat betrekking heeft op de destijds verworven goodwill in 2007 aanvaardbaar is
- Mits tijdige wederbelegging van 71% van de verkoopwaarde van het immaterieel vast actief, kan 71% van de gerealiseerde meerwaarde gespreid worden belast

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

- Natuurlijk persoon richt in 2008 BVBA op, en draagt vervolgens zijn éénmanszaak (incl. goodwill) over in het kader van een quasi-inbreng
- In 2014 verkoopt de vennootschap haar handelsfonds aan een andere vennootschap. Op dat moment is de goodwill ongeveer voor de helft afgeschreven
- Vennootschap gaat ervan uit dat minstens 85% van de verkoopprijs voor het immaterieel vast actief kan geacht worden betrekking te hebben op het in 2008 ingebrachte cliënteel (en dus in aanmerking komt voor gespreide taxatie)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2014.046 van 10 juni 2014

- Rekening houdende met het feit dat er naast cliënteel nog andere elementen deel uitmaken van het verkochte immaterieel vast actief (zoals de vestiging van het kantoor) kan de door de vennootschap gedane inschatting aanvaard worden
- Mits wederbelegging van 85% van de verkoopwaarde van het in 2014 overgedragen immaterieel vast actief, komt de gerealiseerde meerwaarde (verkoopwaarde minus ev. vervreemdingskosten minus aanschafwaarde van de in 2008 verworven goodwill) in aanmerking voor gespreide taxatie

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben

- **ComIB/92, nr. 47/12** : aard van vaste activa => duurzaam gebruikt worden voor de beroepswerkzaamheid (in België of in het buitenland)
- Termijn van vijf jaren dient van dag tot dag berekend te worden
- **ComIB/92, nr. 47/4** : in eerste instantie kijken wanneer het actiefbestanddeel in het bezit van de vennootschap is gekomen
- **ComIB/92, nr. 47/15** : datum van juridische eigendom telt, zelfs indien de levering en/of de betaling slechts later heeft plaatsgehad.
- **Parl. Vr. nr. 1422 van 16 juni 1998** : bezitsduur van 5 jaar voor ingebrachte activa : rekening houden met aanschaffingsdatum door inbrengende vennootschap

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap ondertekent op 18 maart 2005 een overeenkomst (compromis) voor de aankoop van een onroerend goed. De notariële akte wordt op 27 juni 2005 verleden.

Het onroerend goed wordt bij notariële akte van 15 april 2010 verkocht met een belangrijke meerwaarde, en de vennootschap wenst deze gespreid te laten belasten.

Fiscus weigert de toepassing van de gespreide belasting, aangezien er geen vijf jaren verstreken zijn tussen de notariële akte van aankoop (27 juni 2005) en de notariële akte van verkoop (15 april 2010).

Vennootschap stelt dat fiscus rekening moet houden met datum van aankoopcompromis (18 maart 2005) , zijnde de datum waarop partijen overstemming hebben bereikt over de aankoop resp. verkoop.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

Rb. Brugge, 10 juni 2015 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Fiscus kan bij beoordeling belastingtoestand de onderhandse akten van belastingplichtigen niet negeren : deze zijn hem tegenstelbaar
- Wilsovereenstemming over de zaak en de prijs bij aankoop dateert van 18 maart 2005
- Het feit dat aankoopcompromis stelde dat eigendomsoverdracht van het onroerend goed pas effectief overgaat bij het verlijden van de notariële akte kan voor de realisatie van de verkoop niet als een opschortende voorwaarde worden beschouwd
- Authentieke akte is terzake slechts een eenvoudig bewijsmiddel
- Meerwaarde komt dus wél in aanmerking voor gespreide taxatie

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben

- **Parl. Vr. nr. 1422 van 16 juni 1998 en Voorafgaande Beslissing nr. 2015.130 van 26 mei 2015** : berekening bezitsduur van 5 jaar voor activa verkregen via belastingvrije herstructurering: rekening houden met (oorspronkelijke) aanschaffingsdatum bij de inbrengende/overgenomen/gesplitste vennootschap
- **Voorafgaande Beslissing nr. 2015.644** : een gebouwd onroerend goed is in het bezit is gekomen van de vennootschap op het ogenblik dat de vennootschap de naakte eigendom ervan heeft verkregen => een actief vijf jaar in naakte eigendom hebben is voldoende

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wat wederbeleggen ?

- Een bedrag gelijk aan de ontvangen verkoopprijs of schadeloosstelling

- ⇒ is dus niet noodzakelijk de verwezenlijkte meerwaarde;
- ⇒ is dus niet noodzakelijk de verkoopprijs of schadeloosstelling zelf;
- ⇒ Bedoeling wetgever : “instandhouden van vennootschapsvermogen”;
- ⇒ **ComIB/1992, nr. 47/61** : wanneer totaal afschrijfbaar waarde van de wederbeleggingsactiva meer bedraagt dan de verkoopprijs of schadeloosstelling, wordt het belegde bedrag tot het vereiste bedrag verminderd. De vennootschap moet de belegging aanwijzen die hij in laatste instantie wenst te gebruiken om tot het te herbeleggen bedrag te komen en het bedrag daarvan in de passende mate verminderen tot het te herbeleggen bedrag bereikt is.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Vennootschap verkoopt een materieel vast actief (ouder dan 5 jaar) voor 125.000 EUR en verwezenlijkt hierbij een meerwaarde van 62.000 EUR.

- ⇒ Om deze meerwaarde van 62.000 EUR gespreid in resultaat te mogen nemen, dient er 125.000 EUR (tijdig) te worden wederbelegd
- ⇒ Heeft de vennootschap wederbelegd in 2 activa, één met een aanschaffingswaarde van 100.000 EUR en één met een aanschaffingswaarde van 60.000 EUR, dan dient ze aan te duiden welke investering proportioneel verminderd dient te worden tot het vereiste wederbeleggingsbedrag van 125.000 EUR is bereikt;
- ⇒ Is van belang voor de berekening van het jaarlijks belastbaar gedeelte

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Machine met een boekwaarde van 100.000 EUR wordt vernield in een brand, en vennootschap ontvangt een totale schadevergoeding van 500.000 EUR, bestaande uit een eigenlijke schadevergoeding van 400.000 EUR ter vergoeding van de machine en een bijkomende schadevergoeding van 100.000 EUR als vergoeding “voor de extra kosten ingevolge de uitbesteding van werkzaamheden aan derden ingevolge het wegvallen van betreffende machine”.

Vr. & Antw., Kamer, 2016-17, nr. 54-82, 368 :

- Met de bijkomende vergoeding dient geen rekening te worden gehouden bij het bepalen van het te herbeleggen bedrag : er moet maar 400.000 EUR te worden wederbelegd
- Enkel de ‘eigenlijke’ meerwaarde van 300.000 EUR (de eigenlijke schadevergoeding van 400.000 EUR – 100.000 EUR boekwaarde) komt in aanmerking voor gespreide taxatie
- De bijkomende schadevergoeding is dus onmiddellijk belastbaar

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Waarin wederbeleggen ?

- in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa
- ⇒ Moeten dus géén noodzakelijk nieuwe activa zijn;
- ⇒ Moet niet in zelfde soort actief zijn als vervreemde actief;
- ⇒ Afschrijfbaarheid is vereist -> dus geen gronden, kunstwerken, naakte eigendom etc.
- ⇒ Geen minimum afschrijvingstermijn vereist;
- ⇒ **ComIB/92, nr. 47/65** : wanneer het wederbeleggingsactivum een gebouwd onroerend goed is, mogen de prijs van de grond en de desbetreffende bijkomende aankoopkosten niet in het herbeleggingsbedrag begrepen worden. Zie eveneens **Rb. Gent, 29 maart 2011**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Waarin wederbeleggen ?

Casus

Vastgoedvennootschap heeft in jaar N twee appartementen verkocht met een meerwaarde. Daarnaast heeft de vennootschap in jaar N-1 geïnvesteerd in een vastgoedproject, bestaande uit een handelsruimte en aantal appartementen. Aangezien het haar bedoeling was om deze te te verkopen, werden ze geboekt als voorraad.

De vennootschap beslist in jaar N van deze appartementen te behouden en te verhuren, waardoor ze deze overboekt van voorraad naar investering. De vennootschap wenst nu een deel van deze investering aan te merken als een wederbelegging voor de meerwaarde verwezenlijkt in jaar N.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0733 van 17 september 2019

- De investeringen, vanaf de eerste dag van het laatste belastbaar tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat, in de handelsruimte komt in aanmerking geldige herbelegging

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Waarin wederbeleggen ? (vervolg)

- die in de Europese Economische Ruimte worden gebruikt voor de beroepswerkzaamheid

Europese Economische Ruimte : EU-Lidstaten + Noorwegen, IJsland, Liechtenstein

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Casus

Vennootschap heeft als voornaamste activiteit het verhuren van machines aan andere groepsleden. De vennootschap heeft een meerwaarde verwezenlijkt die ze wil spreiden en investeert in een machine die ze zal verhuren aan een groepsvennootschap die “buiten Europa” is gevestigd.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Casus (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2016.408 van 6 september 2016

- De machine zal opgenomen worden onder de materiële vaste activa van de Belgische vennootschap
- De inkomsten uit de verhuur zullen deel uitmaken van de Belgische winst van de vennootschap en aldus in België belastbaar zijn

=> dus geldige wederbelegging

Zie eveneens **Voorafgaande Beslissing nr. 900.063 van 10 november 2009 en nr. 2015.662 van 12 januari 2016**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ?

Artikel 47, §3, 1° WIB 92 : igv gedwongen meerwaarden

wederbeleggingstermijn van 3 jaren :

Volgend op het einde van het belastbare tijdperk waarin de schadeloosstelling werd ontvangen (**art. 47, §3, 1° WIB 92**)

⇒ Géén aanvangsdatum van wederbelegging voorzien !

⇒ **ComIB/92, nr. 47/43** : vanaf datum schadegeval

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ? (vervolg)

Artikel 47 WIB 92 : igv gedwongen meerwaarden

Voorbeeld

Gebouw brandt af op 1/12/2020. Schadeloosstelling ontvangen door vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) op 14/2/2022.

Wederbeleggingstermijn loopt tot 31/12/2025, en begint volgens fiscus op 1/12/2020.

⇒ Wederbeleggingstermijn van 1/12/2020 tot 31/12/2025

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47,3 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ? (vervolg)

Artikel 47, §3, 2° WIB 92 : igv vrijwillige meerwaarden

wederbeleggingstermijn van 3 jaren :

Vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt (**art. 47, §3, 2° WIB 92**)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ? (vervolg)

Artikel 47, §3, 2° WIB 92 : igv vrijwillige meerwaarden

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkoopt gebouw (meer dan 5 jaar vast actief in de onderneming) op 1/12/2020. Verkoopprijs wordt ontvangen op datum van notariële akte op 18/3/2021.

⇒ Wederbeleggingstermijn van 1/1/2020 tot 31/12/2022

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap doet een tijdige wederbelegging, maar het actief wordt vervreemd binnen de wederbeleggingstermijn. Echter binnen de wederbeleggingstermijn wordt alsnog een “vervangende” investering gedaan.

Fiscus belast de meerwaarde onmiddellijk wegens niet-voldoen aan de wederbeleggingsplicht.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gent, 17 maart 2009 : stelt de fiscus in het gelijk

- Art. 47 WIB 92 stelt uitdrukkelijk dat meerwaarde belastbaar wordt “wanneer actief waarin wordt wederbelegd, wordt vervreemd of buiten gebruik gesteld”
- Wet maakt geen onderscheid tussen vervreemding binnen wederbeleggingstermijn of buiten wederbeleggingstermijn.
- Keuze voor een actiefbestanddeel als wederbelegging is “onherroepelijk”
- Meerwaarde wordt onmiddellijk belastbaar wanneer wederbelegging wordt vervreemd, zelfs indien vervangende investering wordt gedaan binnen de wederbeleggingstermijn

Zie eveneens **Voorafgaande Beslissing nr. 600.281 van 30 januari 2007**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap heeft een boekhouding per kalenderjaar en verwezenlijkt een meerwaarde in 2016. Wederbeleggingstermijn loopt dus van 1 januari 2016 tot 31 december 2018.

Stel dat vennootschap in 2017 een investering doet, die ze pas in 2018 aanduidt als een wederbelegging (opgave 276K).

Standpunt van de fiscus : dit is niet meer mogelijk want de aanduiding van een actief als wederbelegging moet gebeuren in het jaar dat het actiefbestanddeel is verkregen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

Antwerpen, 28 maart 2017 : stelt de fiscus in het gelijk

- Art 47 WIB 92 stelt dat gespreide taxatie een aanvang neemt in het belastbare tijdperk “waarin de wederbelegde goederen zijn verkregen of tot stand gebracht”.
- Er is dus géén mogelijkheid om de keuze voor een bepaald actiefbestanddeel als wederbeleggingsactief uit te stellen naar een volgend belastbaar tijdperk

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Conclusie :

Uit beide arresten (en de ruling) kunnen we afleiden dat :

- (i) keuze voor een actief als wederbelegging moet in het jaar van investering zelve worden gedaan (en niet later, zelfs niet binnen de wederbeleggingstermijn); en
- (ii) eens de keuze is gemaakt, kan er niet op teruggekomen worden (zelfs niet binnen de wederbeleggingstermijn)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ?

Artikel 47, §4, lid 1 WIB 92 : verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren

- Enkel voor vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden
- In geval van wederbelegging in :
 - Gebouwde onroerende goederen
 - Vaartuigen
 - Vliegtuigen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ?

Artikel 47, §4, lid 1 WIB 92 : verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren

- Langere termijn wordt verantwoord door langere productie- of oprichtingstijd van zulke activa.
- Verlengde termijn (van vijf jaar) geldt ook wanneer tijdens gewone 3-jaarstermijn reeds gedeeltelijk in andere activa werd wederbelegd (**ComIB 92, 47/48**)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ?

Artikel 47, §4, lid 1 WIB 92 : verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren

Twee mogelijkheden van termijn :

- Mogelijkheid 1 : vanaf eerste dag van belastbare tijdperk van verwezenlijking

⇒ drie-jarige termijn die met 2 jaar verlengd wordt

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wanneer wederbeleggen ?

Artikel 47, §4, lid 1 WIB 92 : verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren

Twee mogelijkheden van termijn :

- Mogelijkheid 2 : vanaf eerste dag van voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking voorafgaat

=> driejarige termijn die 2 jaar eerder ingaat

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §4 WIB 92 : wederbeleggingstermijn van 5 jaren

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkocht op 1/12/2020 een actief (meer dan 5 jaren vast actief in de onderneming) en opteert voor een wederbelegging in een gebouwd onroerend goed.

Wederbeleggingstermijn :

- a) van 1/1/2020 tot 31/12/2024; of
- b) van 1/1/2018 tot 31/12/2022

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §4, lid 2 WIB 92 : wederbeleggingstermijn van 5 jaren

De meerwaarde wordt als winst aangemerkt in het belastbaar tijdperk van verwezenlijking naar verhouding tot het bedrag van de afschrijvingen op het door herbelegging verkregen goed die op het ogenblik van verwezenlijking van de meerwaarde reeds in aanmerking zijn genomen.

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verwezenlijkte in 2021 meerwaarde en opteert voor verlengde termijn van vijf jaar. Als wederbelegging duidt ze een actief aan verworven in 2019.

⇒ Meerwaarde van 2021 belastbaar naar verhouding van de afschrijvingen van 2019, 2020 en 2021

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §4 WIB 92 :

Verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren vereist (o.a.) een wederbelegging in een “gebouwd onroerend goed”.

Wat houdt dit begrip juist in ?

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 1 : verbouwingswerken

Vennootschap heeft een meerwaarde verwezenlijkt en wenst **verbouwings- en verbeteringswerken** laten uitvoeren in een **bestaand** gebouw en wenst deze werken te laten aanmerken als een belegging in een “gebouwd onroerend goed” voor de toepassing van art. 47 WIB 92.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.177 van 11 juni 2013

- Gezien de fiscale wet het begrip “gebouwd onroerend goed” niet definieert, dient het in haar gemeenrechtelijke betekenis te worden begrepen;
- Zie artikel 517 ev. Burgerlijk Wetboek en en meerbepaald art. 525-526 inzake *onroerende goederen door bestemming*
- In casu betreft ingrijpende werken, blijvend van aard, ter verbetering van de structuur, uitzicht hygiëne of tot wijziging van de bestemming van het gebouw
- Installaties en constructies worden duurzaam verbonden met het gebouw, nl. verankerd in het gebouw door middel van starre verbindingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.177 van 11 juni 2013

- Werken zijn niet bedoeld om te worden verwijderd, maar wel om geïncorporeerd te blijven in het gebouw
- Boekhoudkundige verwerking van de werken gebeurt op zelfde grootboekrekeningen van gebouw zelf en mee afgeschreven over residuele gebruiksduur van het gebouw
- Werken kunnen – *maar moeten niet noodzakelijk* – leiden tot een eventuele verhoging van het kadastrale inkomen
- Geldige wederbelegging, wederbeleggingstermijn van 5 jaren

Zei eveneens Voorafgaande Beslissing nr. 2015.520 van 10 november 2015

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 2 : vruchtgebruik

Vennootschap wederbelegt in vruchtgebruik op onroerend goed en past de vijfjarige wederbeleggingstermijn toe.

Fiscus aanvaardt deze wederbelegging doch niet de toepassing van de vijfjarige wederbeleggingstermijn. Enkel wederbelegging in volle eigendom van een gebouwd onroerend goed kwalificeert volgens fiscus voor de wederbeleggingstermijn van 5 jaren.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 2 (vervolg)

Rb. Brugge, 21 maart 2011 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Wederbeleggingstermijn van 5 jaar is voor wederbelegging in (o.a.) een “gebouwd onroerend goed”
- Nergens staat in de fiscale wet dat dit een wederbelegging in de volle eigendom van een gebouwd onroerend goed moet zijn
- Wederbelegging in vruchtgebruik van gebouwd onroerend goed komt dus in aanmerking voor vijfjarige wederbeleggingstermijn

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 3 : zonnepanelen

Vennootschap heeft een meerwaarde verwezenlijkt en wederbelegt in zonnepanelen op het dak van een bestaand bedrijfsgebouw.

Voorafgaande Beslissing nr. 2010.244 van 6 juli 2010 :

- Het is de bedoeling dat deze zonnepanelen ten alle tijden op dak van het bedrijfsgebouw blijft staan;
- Installatie betreft een constructie die een rechtstreekse verbinding vormt tussen de zonnepanelen en de stalen gebouwstructuur, mechanisch met bouten verankerd via doorboring door het dak en de isolatie;
- Wordt aanvaard als wederbelegging in een “gebouwd onroerend goed”

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 4 : erfpacht

Vennootschap X is patrimoniumvennootschap, aandeelhouder (+/-32%) van Y, en heeft vordering op Y die niet kan geïnd worden zonder het voortbestaan van Y in het gedrang te brengen.

Vennootschap Y bezit een onroerend goed bestaande uit winkelruimte, magazijn, werkplaats en burelen.

Vennootschap X heeft meerwaarde verwezenlijkt op 2 onroerende goederen die zij gespreid wil laten belasten.

X wenst wederbelegging te doen door recht van erfpacht (27 jaar) te verwerven op bedrijfsgebouw van dochtervennootschap Y. Erfpachtvergoeding wordt door X vooruitbetaald, en gecompenseerd met vordering van Y op vennootschap Y. Vennootschap Y zal gedurende looptijd van erfpacht een marktconforme huur betalen aan vennootschap X.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.051 van 21 mei 2013 :

- Gezien precaire financiële situatie van Y, kan Y zeer moeilijk bijkomende financiering krijgen van de bank voor geplande uitbreidingswerken
- Vestiging zakelijk recht op bedrijfsgebouw ten voordele van X laat toe van de uitbreidingswerken te laten uitvoeren door X
- Na afloop recht van erfpacht verwerft Y gebouw terug in volle eigendom, en moet vennootschap Y vennootschap X vergoeden voor de eventuele waardevermeerdering ingevolge de werken (art. 8 Wet van 10 januari 1824 over recht van erfpacht)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.051 van 21 mei 2013 (vervolg)

- Aankoop recht van erfpacht op bedrijfsgebouw wordt door X geboekt onder de materiële vaste activa, rubriek terreinen en gebouwen, aangezien de vergoeding door Y bij aanvang contract werd *vooruitbetaald* (art. 95, §1, III.A.KB/Wb. Venn.)
- Recht van erfpacht neemt het karakter aan van de zaak waarop het gevestigd is en kan dus als een gebouwd onroerend goed worden beschouwd
- Vennootschap X mag de vooruitbetaalde vergoedingen afschrijven over de duur van de overeenkomst, tenzij de gebruiksduur korter is (**ComIB/92, nr. 61/257**).
- Vooruitbetaalde erfpachtvergoeding is dus afschrijfbaar materieel vast actief
- vijfjarige wederbeleggingstermijn van toepassing

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 5 : leasing

Vennootschap X verwezenlijkt een meerwaarde en opteert voor de gespreide taxatie met een wederbeleggingstermijn van 5 jaren.

X heeft gronden aangekocht met het oog op het laten bouwen van nieuw bedrijfsgebouw (kantoren, magazijnen, atelier en stockagerruimte).

Vennootschap X wil recht van opstal (20 jaar) op gronden geven aan leasingmaatschappij die gebouw zal oprichten en vervolgens in leasing geven aan vennootschap X.

De onroerende leasing wordt door vennootschap X geboekt onder de materiële vaste activa (post III.D.) ten belope van de in het leasecontract voorziene deel van de termijnen die wedersamenstelling van het kapitaal beogen (met als tegenpost een schuld aan de leasemaatschappij)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.171 van 4 juni 2013 :

- Gelet op de boekhoudkundige verwerking als materieel vast actief;
- Het feit dat het onroerend goed in een Lidstaat van de EER wordt gebruikt voor de beroepswerkzaamheid
- De onroerende financiële leasing geldt als een wederbelegging in een gebouwd onroerend goed waarvoor de wederbeleggingstermijn van 5 jaar geldt.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Brussel, 23 mei 2019

- **Overmacht** is een algemene grond van vrijstelling in het fiscaal recht;
- Kan altijd worden ingeroepen, zelfs indien ze niet in de wet wordt vermeld;
- **De wederbeleggingstermijn van art. 47 WIB 92 kan verlengd worden in geval van overmacht;**
- Overmacht is een omstandigheid onafhankelijk van de menselijke wil, en moet worden bewezen door diegene die ze inroept;
- Overmacht tijdens de looptijd van een welbepaalde termijn leidt slechts tot een verlening van die termijn ten belope van de tijd die nodig is om te handelen, en niet met de duurtijd van de verhindering.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Hoe wederbeleggen ?

- Artikel 47 WIB 92 bepaalt niet de manier waarop de vennootschap dient te wederbeleggen;
- Vennootschap moet wederbeleggingsactief (tijdig) op haar balans hebben, maar hoe dit moet gebeuren wordt niet bepaald

Parl. Vr. nr. 616 van 30 oktober 2015 :

- activa verkregen via belastingvrije herstructurerings (bv. fusie) kunnen kwalificeren als wederbeleggingsactiva

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gevolgen van een niet-tijdige wederbelegging

Artikel 47, §6 WIB 92 :

in geval van niet-tijdige wederbelegging is het niet-belaste gedeelte van de meerwaarde **winst van het belastbare tijdperk waarin de wederbeleggingstermijn is verstreken**

- ⇒ **“alles of niets”** benadering, dus geen “prorata” regel
- ⇒ wanneer het **volledige** bedrag niet tijdig is wederbelegd, wordt de **volledige** meerwaarde belastbaar !

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap heeft in **2006** haar handelsfonds verkocht aan een andere vennootschap met een meerwaarde.

Hoewel handelsfonds grotendeels bestond uit zelf opgebouwd cliënteel (en dus nooit werd afgeschreven), heeft de vennootschap sinds 2006 het bedrag van de meerwaarde geboekt staan onder de Belastingvrije reserves en de Uitgestelde belastingen.

De vennootschap doet geen wederbeleggingen.

Bij controle betreffende **aanslagjaar 2012** worden deze balansposten als belastbaar inkomen beschouwd, en belast als een overschatting van het passief, maw als winst van aanslagjaar 2012. (art. 361 WIB 92).

Vennootschap betwist dit, stellende dat artikel 47, §6 WIB 92 uitdrukkelijk bepaalt dat de meerwaarde belastbaar is voor het jaar van verstrijken van de wederbeleggingstermijn (2009), en dat dit dus verjaard is.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

Gent, 11 juni 2019 : stelt de fiscus in het gelijk

- Artikel 361 WIB 92 stelt dat overschattingen van passiva belastbaar zijn in het jaar waarvan de controle ze aan het licht brengt;
- Er is géén spanningsveld tussen artikel 47, §6 WIB en 361 WIB 92;

=> is dus niet verjaard

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

Artikel 416 WIB 92 : nalatigheidsinteressen verschuldigd op :

- het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met een belastbaar geworden meerwaarde wegens niet-tijdige wederbelegging (cfr. art. 47, §6 WIB 92)
- het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met een belastbaar geworden meerwaarde wegens schending onaantastbaarheidsvoorwaarde terwijl nog niet volledig is wederbelegd (cfr. art. 190, lid 4 WIB 92)
- Te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling wordt toegestaan

⇒ **enkel nalatigheidsinteressen igv niet (volledige) wederbelegging**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

Artikel 217/1, §1 WIB 92 : het tarief vennootschapsbelasting bedraagt 33,99% respectievelijk 29,58% voor wat betreft :

Het gedeelte van een vrijgestelde meerwaarde onderworpen aan een verplichting tot wederbelegging dat belastbaar is geworden :

- (i) wegens schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde alvorens de wederbeleggingsverplichting is voldaan; of
- (ii) wegens het niet voldoen aan de wederbeleggingsverplichting

=> Enkel 'oud' tarief indien niet voldaan aan wederbeleggingsverplichting

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

Artikel 217/1, §1 WIB 92 :

- als de vrijgestelde reserve betrekking heeft op een belastbaar tijdperk verbonden aan de aanslagjaren 2018 of vorige : tarief van 33,99%
- als de vrijgestelde reserve betrekking heeft op een belastbaar tijdperk verbonden aan aanslagjaren 2019 en volgende : tarief van 29,58%

Artikel 217/1, §1, tweede lid WIB 92 : dit aparte tarief is enkel van toepassing indien de betreffende vrijgestelde reserve is aangelegd in een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2017 en ten laatste op 30 december 2020 afsluit

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Andere voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen : dus aanleg belastingvrije reserve;
- Opgave 276 K bij de aangifte voegen (automatisch via Biztax)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Techniek van de gespreide belasting

Meerwaarde wordt belastbaar a rato van de afschrijvingen op de wederbeleggingsactiva :

$$D = M \times (A/V)$$

D = belastbaar gedeelte van de meerwaarde

M = de verwezenlijkte meerwaarde

A = (fiscaal aanvaarde) afschrijvingen op wederbeleggingsactiva

V = ontvangen verkoopprijs of schadeloosstelling

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

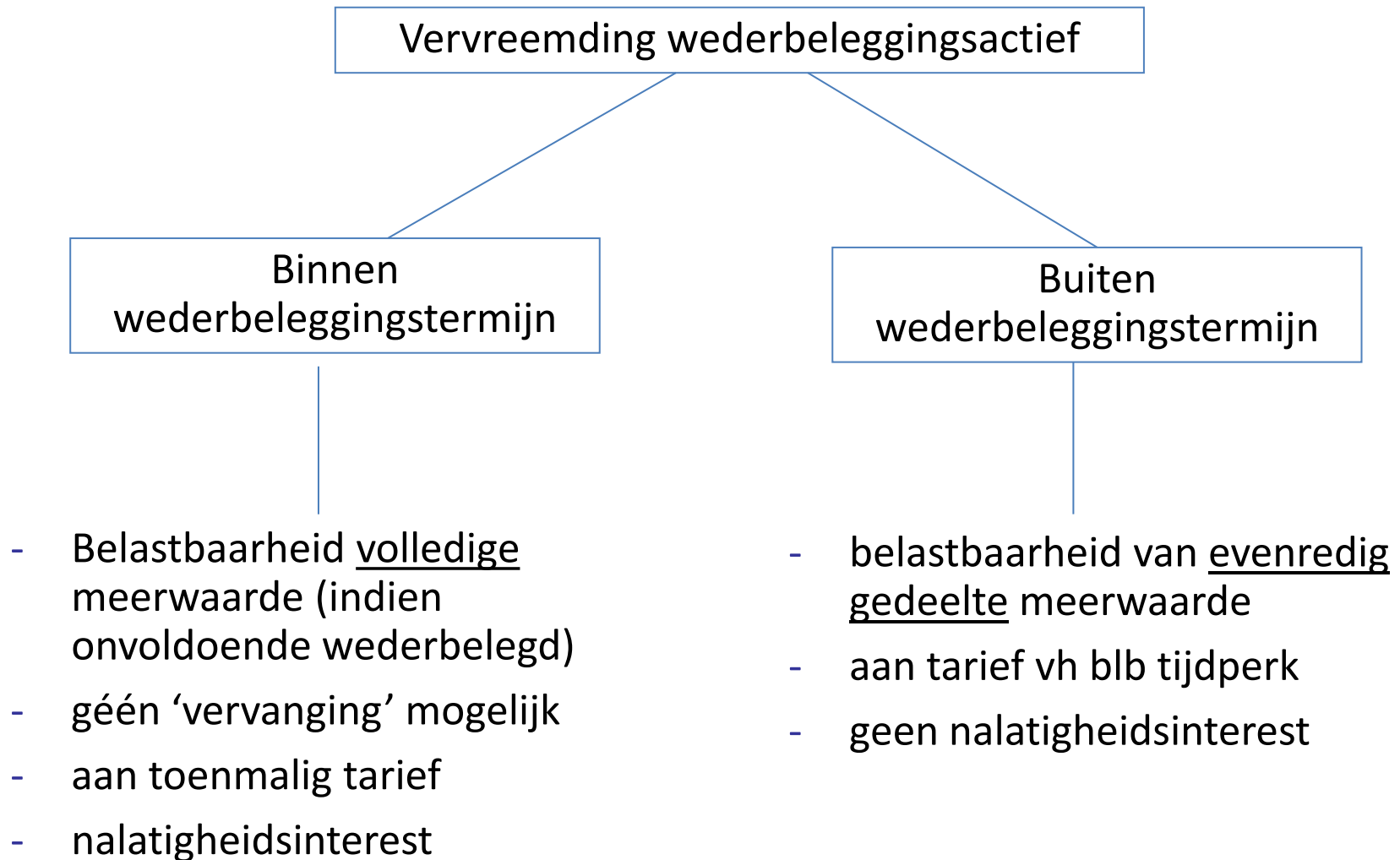
Techniek van de gespreide belasting (vervolg)

Indien een wederbeleggingsactief wordt vervreemd :

- Meerwaarde wordt belastbaar in evenredigheid tot de nog niet afgeschreven waarde van dat actief, dus in evenredigheid tot de fiscale residuwaarde ervan (**ComIB/92, nr. 47/66**)
- Men moet dus doen alsof de residuwaarde van dat actief in dat belastbaar tijdperk volledig wordt afgeschreven
- Dus niet noodzakelijk (het nog vrijgesteld gedeelte van) de volledige meerwaarde wordt belastbaar

Zie Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0871 van 12 november 2019

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa



Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gevolgen van de gespreide belasting

- 1) Hoe langer de afschrijvingsduur van de wederbeleggingsactiva, hoe langer de periode waarover de meerwaarde belastbaar wordt
- 2) De meerwaarde wordt belastbaar vanaf het moment dat afgeschreven wordt op de wederbeleggingsactiva
- 3) Enkel rekening houden met de fiscaal aanvaarde afschrijvingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Boekhoudkundige verwerking : art 3:54 en 3:89, §2, VII.B. 7 K.B./WVV

Op ogenblik van verwezenlijking moet de meerwaarde op de balans uitgesplitst worden in een post “Uitgestelde Belastingen” (de belasting die op de meerwaarde zou zijn geheven in geval van onmiddellijke belasting) en een post “Belastingvrije reserves”. **Zie Advies CBN, nr. 2013/4 van 23 oktober 2013**

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves

aan 132 Belastingvrije reserves

en

680 Overboeking naar uitgestelde belastingen

aan 168 Uitgestelde belastingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

**Boekhoudkundige verwerking : art 3:54 en 3:89, §2, VII.B. 7 K.B./WVV
(vervolg)**

Vervolgens moet op deze 2 passiefposten geleidelijk worden afgeboekt via de posten “onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen” en “onttrekkingen aan de belastingvrije reserves” van de resultatenrekening, gelijkmatig met de opname van de meerwaarde in het belastbare resultaat.

132 Belastingvrije reserves

aan 789 Onttrekkingen aan belastingvrije reserves

en

168 Uitgestelde belastingen

aan 780 Onttrekking aan uitgestelde belastingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkoopt in 2021 een actief voor 250.000 EUR en verwezenlijkt hierbij een meerwaarde van 100.000 EUR. Deze meerwaarde is boekhoudkundig een uitzonderlijke opbrengst, die vervolgens boekhoudkundig geneutraliseerd wordt door volgende boekingen :

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves	75 000	
aan 132 Belastingvrije reserves		75 000

en

680 Overboeking naar uitgestelde belastingen	25 000	
aan 168 Uitgestelde belastingen		25 000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Balans per 31 december 2021

	Belastingvrije reserve	75.000
	Uitgestelde belastingen	25.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte in de vennootschapsbelasting (aj 2022)

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Verwezenlijkte meerwaarden op bepaalde materiële of immateriële vaste activa (rubriek 1112)	0	100.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Stel dat de volledige verkoopprijs op 1 februari 2022 wederbelegd wordt in een actief dat over 10 jaar afschrijfbaar is, dan wordt elk jaar 10% van de meerwaarde in resultaat erkend :

132 Belastingvrije reserves	7 500	
aan 789 Onttrekkingen aan belastingvrije reserves		7 500

en

168 Uitgestelde belastingen	2 500	
aan 780 Onttrekking aan uitgestelde belastingen		2 500

⇒ 10% van de meerwaarde = 10.000 EUR in resultaat

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Balans per 31 december 2022

	Belastingvrije reserve	67.500
	Uitgestelde belastingen	22.500

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Bovendien wordt de eerste – prorata beperkte – afschrijving geboekt op het wederbeleggingsactief :

6302 Afschrijvingen op materieel vast actief	9.150,68 (*)
aan 2309 Geboekte afschrijvingen op machines	9 150,68

(*) $100.000 \times 10\% \times 334/365$

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte in de vennootschapsbelasting (aj 2023)

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Verwezenlijkte meerwaarden op bepaalde materiële of immateriële vaste activa (rubriek 1112)	100.000	90.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Boekhoudkundige verwerking : art 3:54 en 3:89, §2, VII.B. 7 K.B./WVV(vervolg)

Gevolgen

- Boekhoudkundige verwerking en fiscale behandeling lopen gelijk. Enkel het nog vrijgestelde gedeelte van de meerwaarde dient opgenomen te worden in VAK Vrijgestelde Gereserveerde Winst, rubriek 1111. Het te belasten gedeelte zit immers door bovenvermelde boekingswijze vervat in het boekresultaat.
- Regeling komt dus neer op een gespreide inresultaatname van de verwezenlijkte meerwaarde, en dus niet noodzakelijk op een effectieve belasting ervan. Indien de vennootschap voldoende kosten of aftrekken heeft, kan de gespreide inresultaatname volledig geneutraliseerd worden..

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Twee specifieke gevallen :

- Een verwezenlijkte meerwaarde op personenauto's
- Een wederbelegging in personenauto's

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 1 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde op een personenauto

- 1) Eerst het definitief vrijgestelde gedeelte bepalen !

Belastbare gedeelte = meerwaarde x fiscaal aanvaarde afschrijvingen/geboekte afschrijvingen

Vrijgestelde gedeelte (saldo) : definitieve vrijstelling via verhoging begintoestand der belastbare reserves (VAK “Belastbare gereserveerde winst” - regel “andere”)

- 2) Saldo = belastbare gedeelte komt in aanmerking voor gespreide taxatie indien voorwaarden vervuld (ouder dan 5 jaar etc.)

ComIB/92, nr. 47/29 : slechts 75% van de verkoopprijs of schadevergoeding moet wederbelegd worden.

=> aan te passen aan het aftrekpercentage van het voertuig.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 1 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde op een personenauto (vervolg)

Voorbeeld

Een personenauto (ouder dan 5 jaar, volledig afgeschreven, 60% kostenaftrek) wordt verkocht voor 12.000 EUR, hetgeen dus een boekhoudkundige meerwaarde van 12.000 EUR tot gevolg heeft.

Het belastbare gedeelte van de meerwaarde is dus 60%.

Gevolgen

- 40% van de meerwaarde (4.800 EUR) wordt definitief vrijgesteld via verhoging begintoestand der reserves
- Het andere gedeelte van de meerwaarde (7.200 EUR) kan gespreid worden belast, mits wederbelegging van $60\% \times 12.000 = 7.200$ EUR.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 2 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde in een personenauto

ComIB/92, nr. 47/63 : slechts 75% van de aanschaffingsprijs van het wederbeleggingsactief wordt in aanmerking genomen als geldige wederbelegging.

⇒ Aan te passen aan het aftrekpercentage van het voertuig

Zie bv. **Gent, 13 mei 2014**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 2 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde in een personenauto vervolg)

Voorbeeld

Een materieel vast actief (ouder dan 5 jaar) wordt verkocht voor 50.000 EUR, hetgeen een boekhoudkundige meerwaarde van 10.000 EUR tot gevolg heeft. De volledige verkoopprijs wordt wederbelegd in een personenwagen waarvan de kosten voor 60% aftrekbaar zijn (cfr CO2-uitstoot).

Gevolg

De personenwagen wordt slechts ten belope van 60% van 50.000 EUR = 30.000 EUR als een geldige wederbelegging aangemerkt.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

ComIB/92, nr. 47/28 :

Voorwaarde van volledige wederbelegging (en dus stelsel van de gespreide belasting van meerwaarden) geldt per actiefbestanddeel dat is verkocht, onteigend of opgeëist.

Parl. Vr. nr. 559 van 6 mei 1993, DUPRE en nr. 1089 van 1998 :

Voor een vennootschap die geen gebruik wenst te maken van de gespreide belasting van meerwaarden, is het voldoende om voor een gegeven belastbaar tijdperk geen opgave 276K in te dienen.

De verzaking aan het stelsel moet echter per actiefbestanddeel worden gedaan, en kan niet voor slechts een gedeelte ervan

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap exploiteert als concessiehouder een handelszaak. De concessie wordt opgezegd en de vennootschap ontvangt een schadevergoeding van 71.269 EUR, die zij volledig herinvesteert om een nieuwe handelszaak te kopen.

Hoewel het volledige bedrag van de schadevergoeding geherinvesteerd wordt, wil de vennootschap voor slechts een gedeelte van de meerwaarde het stelsel van art. 47 WIB 92 toepassen.

Fiscus weigert, en stelt dat het regime moet toegepast worden voor de volledige meerwaarde.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Rb Brugge, 16 maart 2004 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Artikel 47, §1, 1° WIB 92 vereist enkel dat de volledige schadevergoeding wederbelegd wordt;
- Er is geen enkele bepaling die belet dat een vennootschap er vervolgens voor opteert om een gedeelte van de meerwaarde onmiddellijk te laten belasten en voor een ander gedeelte het stelsel van gespreide belasting toe te passen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 43 WIB 92 : (algemene) fiscale definitie van meerwaarde :

het positieve verschil tussen de :

- ontvangen of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed, verminderd met de kosten van vervreemding, en
- De aanschaffings-of beleggingswaarde ervan, verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen

⇒ Enkel het netto-bedrag van de meerwaarde dient in aanmerking te worden genomen, dus nà aftrek van de erop betrekking hebbende kosten (ook al werden deze kosten in eerdere jaren gemaakt)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Verkoop onroerend goed, meer dan 5 jaar vast actief, voor 350.000 EUR.

Boekwaarde 50.000 EUR, kosten ivm verkoop (makelaarskosten, schilderkosten etc,...) : 15.000 EUR.

⇒ Boekhoudkundige meerwaarde (niet-recurrente opbrengst) : 300.000 EUR

⇒ Fiscale meerwaarde : $350.000 - 50.000 - 15.000 = 285.000$ EUR

⇒ Gespreide belasting mits wederbelegging van 350.000 EUR : 285.000 EUR

⇒ Overboeking naar uitgestelde belasting : $285.000 \times 25\% = 71.250$ EUR

⇒ Overboeking naar belastingvrije reserves : $285.000 \times 75\% = 213.750$ EUR

Andere verwezenlijkte meerwaarden

Rubriek 1113

Andere verwezenlijkte meerwaarden

Worden hier geïllustreerd :

- a) Het monetair gedeelte van de meerwaarden verwezenlijkt op immateriële, materiële en financiële vaste activa en andere portefeuillewaarden
- b) Meerwaarden op aandelen in EU vennootschappen, verwezenlijkt naar aanleiding van een vrijgestelde fusie, splitsing of het aannemen van een andere rechtsvorm (art 45, §1, eerste lid, 1° WIB92)
- c) Meerwaarden op rechten van deelneming in gemeenschappelijke beleggingsfondsen, verkregen of vastgesteld nav de omvorming in beleggingsvennootschappen van de EU (art. 45, §2 WIB 92)
- d) Meerwaarden verkregen of vastgesteld ter gelegenheid van de belastingvrije inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen
- e) De vóór 1/1/1990 vastgestelde of verwezenlijkte meerwaarden op bepaalde aandelen

Monetaire meerwaarden

Artikel 44, §1, 2° WIB 92 :

“In afwijking van art. 24, eerste lid, 2° (...) zijn vrijgesteld :
(...) ”

2° verwezenlijkte meerwaarden op immateriële, materiële en financiële vaste activa en andere portefeuillewaarden in zover de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij vervreemding van het goed niet hoger is dan de **gerevaloriseerde waarde** van de vervreemde activa verminderd met de vroeger aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen”

Monetaire meerwaarden

Vrijgesteld monetair gedeelte wordt bekomen door de aanschaffings – of beleggingswaarde te vermenigvuldigen met de revalorisatiecoëfficiënt van artikel 2, 7° WIB 92 :

<u>Jaar van aanschaf</u>	<u>Coëfficiënt</u>
(...)	(...)
1936 tem 1943	1,70
1944 tem 1948	1,14
1949	1,10
1950 en volgende	1,00

Monetaire meerwaarden

Voorbeeld

Investering voor 1949 :

-Gebouw :	900.000
-Grond :	<u>100.000</u>
	1.000.000

Gebouw (volledig afgeschreven) en bijhorende grond worden verkocht in 2021 voor 2.100.000 EUR.

Monetaire meerwaarden

Boekhoudkundige meerwaarde :

$$2.100.000 - 100.000 \text{ (grond)} = 2.000.000 \text{ EUR}$$

Fiscale meerwaarde :

Gereval. aanschaffingswaarde : 1.000.000 x 1,1 =	1.100.000
Aangenomen afschrijvingen =	<u>- 900.000</u>
Fiscale residuwaarde =	200.000

$$\text{Niet-vrijgestelde meerwaarde} = 2.100.000 - 200.000 = 1.900.000 \text{ EUR}$$

$$\text{Vrijgestelde monetaire meerwaarde} = 2.000.000 - 1.900.000 = 100.000 \text{ EUR}$$

Monetaire meerwaarden

Techniek van de vrijstelling

Onaantastbaarheidsvoorwaarde dient te worden nageleefd

Dus : boeking, via debet van de resultatenrekening, van het monetaire gedeelte (100.000 EUR) naar rubriek IV.C. “Belastingvrije reserves” van het passief van de balans :

689 Overboeking naar belastingvrije reserves	100.000
aan 132 Belastingvrije reserve	100.000

=> Boekresultaat en fiscaal resultaat lopen gelijk

Monetaire meerwaarden

Aangifte in de vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Andere verwezenlijkte meerwaarde	0	100.000

Meerwaarden op aandelen in EU vennootschappen, verwezenlijkt nav vrijgestelde fusie...

Boekhoudkundige behandeling

Wanneer een vennootschap-aandeelhouder haar aandelen in een (EU) dochtervennootschap X ruilt voor aandelen van vennootschap Y ten gevolge van een (belastingvrije) fusie door overname van X door Y, dient ze de aandelen Y te boeken aan de waarde waarvoor de aandelen X in haar boekhouding waren opgenomen (art. 41, §1, tweede lid KB/WIB 92). Met andere woorden, er wordt boekhouding geen meerwaarde tot uitdrukking gebracht.

Fiscale behandeling

- Vermits de meerwaarde niet wordt uitgedrukt, is ze ook niet belastbaar (art. 24, eerste lid, 2° WIB 92);
- Meerwaarderegime van art. 192 WIB 92 is niet toepasselijk : is een latente meerwaarde op aandelen Y;
- Onaantastbaarheidsvoorwaarde moet niet worden nageleefd aangezien meerwaarde boekhoudkundig niet wordt uitgedrukt (art 190, derde lid WIB 92)

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Rubriek 1114

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Artikel 44bis WIB 92 : volledige vrijstelling van verwezenlijkte meerwaarden op “bedrijfsvoertuigen”

Artikel 44bis, §1, derde lid WIB 92 : bedrijfsvoertuigen zijn :

- Voertuigen aangewend voor bezoldigd personenvervoer, met name autobussen, autocars en autovoertuigen uitsluitend aangewend hetzij tot taxidienst, hetzij tot verhuring met bestuurder
- Voertuigen aangewend voor goederenvervoer, met name trekkers en vrachtwagens, en aanhangwagens en opleggers met een maximum toegelaten massa van minstens 4 ton

⇒ zelfde betekenis als voor toepassing van de verkeersbelasting

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Verwezenlijkte meerwaarde (art. 44bis, al. 2 WIB 92) :

- Naar aanleiding van een schadegeval, opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis
- Naar aanleiding van een vrijwillige vervreemding (verkoop, ruil, ..) doch enkel voor zover het bedrijfsvoertuig sedert méér dan 3 jaar vóór de vervreemding de aard van vast actief had

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Wederbeleggingsvoorwaarde (art. 44bis, §2 WIB 92) :

Wederbelegging dient te gebeuren in bedrijfsvoertuigen die :

- in België worden gebruikt voor de beroepswerkzaamheid; en
- aan bepaalde, bij KB bepaalde, ecologische normen beantwoorden

Geen minimum houdtermijn van de wederbeleggingsactiva

Ecologische normen : zie **art. 20, §1 KB/WIB 92**

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Wederbeleggingsvoorwaarde (vervolg) :

Hof van Antwerpen, 23 november 2010 :

- goederen waarin wederbelegd wordt moeten de aard krijgen van vaste activa (en als dusdanig geboekt);
- bij financiële leasing wordt er een element toegevoegd aan het vennootschapsvermogen. Economisch risico ligt dan bij leasingnemer, die de goederen activeert en afschrijft;
- kwalificerende bedrijfsvoertuigen die in financiële leasing worden genomen voldoen dan ook aan wederbeleggingsvoorwaarde

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Wederbeleggingstermijn (art. 44bis, §3 WIB 92)

Wederbelegging dient te gebeuren binnen een termijn :

- Van 1 jaar na verstrijken van belastbaar tijdperk van ontvangst schadeloosstelling;
- Van 2 jaar vanaf eerste dag van het kalenderjaar waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt;
- Uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

In geval van niet-naleving wederbeleggingsvoorwaarde :

Meerwaarde is belastbaar inkomen van belastbaar tijdperk waarin wederbeleggingstermijn is verstreken.

Bovendien zijn nalatigheidsinteressen verschuldigd vanaf 1 januari van jaar waarnaar aanslagjaar wordt vernoemd waarin vrijstelling werd toegestaan

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Artikel 44bis, §5 WIB 92 : geen combinatie met art. 47 WIB 92 mogelijk

Keuze voor stelsel van art. 44bis WIB 92 sluit mogelijkheid tot toepassing art. 47 WIB 92 uit, en vice versa

Op gemaakte keuze kan niet worden teruggekomen

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Andere voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde : dus aanleg van een vrijgestelde reserve :

689 Overboeking naar belastingvrije reserves	xxx
aan 132 Belastingvrije reserve	xxx

=> Géén uitgestelde belasting boeken want volledige vrijstelling

- Opgave 276N bij de aangifte voegen

Meerwaarden op binnenschepen

Rubriek 1115

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Artikel 44ter WIB 92 : vrijstelling van verwezenlijkte meerwaarden op binnenschepen voor commerciële vaart

Binnenschepen :

- Vaartuigen voor personen-of goederenvervoer (voor eigen rek of voor derden)
- Vaartuigen voor duwen van binnenvaartuigen (voor eigen rek of voor derden)

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Verwezenlijkte meerwaarden :

- nav schadegeval, opeising in eigendom of gelijkaardige gebeurtenis
- andere vervreemding indien reeds meer dan 5 jaar aard van vaste activa

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Wederbeleggingsverplichting :

- In binnenschepen bestemd voor commerciële vaart
- In België gebruikt voor beroepswerkzaamheid
- Die voldoen aan bepaalde ecologische normen
- Gelijktijdig aan minstens 2 van de volgende vw voldoen :
 - Recenter bouwjaar (minstens 5 jaar) dan vaartuig waarop meerwaarde betrekking heeft
 - Minstens 25% meer laad-of duwvermogen dan vaartuig waarop meerwaarde betrekking heeft
 - Maximaal 20 jaar in gebruik zijn

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Wederbeleggingstermijn :

- Binnen 5 jaar
- igv gedwongen meerwaarde : na einde blb tijdperk van ontvangst schadeloosstelling
- Igv vrijwillige meerwaarden : vanaf eerste dag blb tijdperk van verwezenlijking of vanaf eerste dag voorlaatste blb tijdperk dat verwezenlijking voorafgaat

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Indien geen geldige wederbelegging :

- Meerwaarde is belastbaar inkomen voor belastbaar tijdperk waarin termijn verstreken is;
- Regeling artikel 47 WIB 92 (gespreide taxatie verwezenlijkte meerwaarden) niet van toepassing
- Nalatigheidsinteresten verschuldigd

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Andere voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde : dus aanleg vrijgestelde reserve :

689	Overboeking naar belastingvrije reserves	xxx	
	aan	132	Belastingvrije reserve xxx

- Opgave 276P bij de aangifte voegen

Meerwaarden op zeeschepen

Rubriek 1116

Meerwaarden op zeeschepen

Artikel 122 van Programmawet van 2 augustus 2002

Enkel voor vennootschappen uitsluitend actief in exploitatie van zeeschepen

Wederbelegging uitsluitend in :

- zeeschepen;
- delen in mede-eigendom in zeeschepen;
- Scheepsaandelen;
- aandelen in een vennootschap-scheepsexploitant met maatschappelijke zetel in Europese Unie

Meerwaarden op zeeschepen

Wederbeleggingstermijn

- binnen termijn van 5 jaar vanaf eerste dag belastbaar tijdperk van verwezenlijking meerwaarde, of
- vanaf eerste dag van voorlaatste belastbare tijdperk dat verwezenlijking voorafgaat;
- uiterlijk bij stopzetting beroepswerkzaamheid

Wederbeleggingsactiva dienen gedurende min. 5 jaar als actiefbestanddeel te worden gehouden, doch kunnen ev. vervangen worden binnen de drie maanden na vervreemding ervan

Meerwaarden op zeeschepen

Andere voorwaarden

- Opgave 275B bij de aangifte voegen

Investeringsreserve

Rubriek 1121

Investeringsreserve

Art 194quater WIB 92 : mogelijkheid tot aanleg van een belastingvrije investeringsreserve

- Enkel voor vennootschappen die “klein” zijn in de zin van (toenmalig) art. 15, §1-6 W. Venn. voor aj dat verbonden is met belastbaar tijdperk van aanleg;
- Voorwaarde : investering van een “bedrag gelijk aan de investeringsreserve” in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa die in aanmerking komen voor de investeringsaftrek. Géén combinatie met wederbeleggingen in het kader van gespreide belastbaarheid van meerwaarden;
- Investeringsstermijn : drie jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de reserve is aangelegd en ten laatste bij ontbinding van de vennootschap

Investeringsreserve

Gevallen van belastbaarheid van de investeringsreserve

- 1) Wanneer niet wordt geïnvesteerd in kwalificerende activa binnen de termijn van 3 jaren, wordt de investeringsreserve belastbaar in het tijdperk waarin de termijn is verstreken
- 2) Wanneer de activa waarin is belegd vrijwillig worden vervreemd binnen de 3 jaren na verwerving ervan, en dit in verhouding tot de nog niet aangenomen afschrijvingen op het actief.
- 3) Bij schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde

Investeringsreserve

Gevalen van belastbaarheid van de investeringsreserve

- Een belastbaar geworden investeringsreserve zal daadwerkelijk aan belasting worden onderworpen : er kunnen geen aftrekken op toegepast worden (art. 207 WIB 92). Daarom is deze aan te geven in VAK “Uiteenzetting van de winst”, rubriek 1422.
- Bovendien zijn nalatigheidsinteressen verschuldigd vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aj wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan (art. 416 WIB 92)

Investeringsreserve

Art. 194quater, §2 WIB 92

Onaantastbaarheidsvoorwaarde moet nageleefd worden, dus aanleg belastingvrije reserve, aan te geven in rubriek 1121

Investeringsreserve

Zomerakkoord 2017

- Opheffing regeling investeringsreserve voor belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2018
- Investeringsverplichting blijft van toepassing voor de lopende reserves en dooft van nature uit

Tax shelter erkende audiovisuele werken en erkende podiumwerken

Rubrieken 1122 en 1125

Tax shelter erkende audiovisuele werken en podiumwerken

- Zie bespreking VAK “Belastbare gereserveerde winst”
- Betreft de vrijgestelde reserve die moet aangehouden worden totdat het “tax shelter attest” is bekomen

Reserve voor innovatie- inkomsten

Rubriek 1126

Reserve voor innovatie-inkomsten

Zie bespreking aftrek voor innovatie-inkomsten (art. 205/1 tot 205/4 WIB 92)

Zolang de aanvraag voor een intellectueel eigendomsrecht nog lopende is, kan de vennootschap de vrijstelling van 85% van de netto-inkomsten uit dergelijk recht reeds vrijstellen mits aanleg van een vrijgestelde reserve (art. 194*quinquies*, §1, lid 4 WIB 92).

Vrijgestelde winst die in het
vermogen van een
inschakelingsbedrijf wordt
gehouden

Rubriek 1127

Vrijgestelde winst inschakelingsbedrijf

M.B. van 3 mei 1999 tot erkenning van inschakelingsbedrijven

Doel : bevordering van de inschakeling van bijzonder moeilijk te plaatsen
werkzoekenden

Art. 193quater WIB 92 :

- De winsten (excl. het gedeelte dat bestaat uit ontvangen vrijgestelde tewerkstellingspremies) mag overgeboekt worden naar een vrijgestelde reserve
- Vrijstelling van de winst is beperkt tot de loonkosten van de in België tewerkgestelde werknemers van deze doelgroep, met een minimum van 7.440 EUR per in België tewerkgestelde personeelseenheid (aj. 2021 : 12.320 EUR)

Winst voortvloeiend uit homologatie reorganisatieplan of vaststelling van een minnelijk akkoord

Rubriek 1123

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Wet op de Continuïteit van Ondernemingen : fiscaal gunstregime voor schuldenaar

Fiscaal gunstregime geldt enkel voor gerechtelijke reorganisatie, onder de vorm van :

- Minnelijk akkoord of
- Collectief akkoord

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Principe van de vrijstelling

- Afboeking schulden verhoogt het boekhoudkundig (en dus ook het fiscale) resultaat;
- Een bekomen schuldvermindering is een dus belastbare opbrengst voor de genieter -> indien geen fiscale vrijstelling : faillissement dreigt

Artikel 48/1 WIB 92 : “Winst voortvloeiend uit homologatie van reorganisatieplan en uit vaststelling van een minnelijk akkoord”

- vrijstelling van “de winst voortvloeiende uit de minderwaarden die door de schuldenaar zijn opgetekend op bestanddelen van het passief”;
- lees : de winst uit de afboeking van de schuld

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Artikel 27/1 KB/WIB 92 :

Zolang reorganisatieplan of minnelijk akkoord niet volledig is uitgevoerd :

-*Tijdelijke vrijstelling* vanaf aj tijdens hetwelk het vonnis of akkoord is bekendgemaakt in Belgisch Staatsblad, onder volgende voorwaarden :

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde naleven (dus vrijgestelde reserve aanleggen);
- Afschrift Belgisch Staatsblad met vonnis bij aangifte voegen
- Document bij aangifte voegen waaruit blijkt dat plan of akkoord nog niet volledig werd uitgevoerd

Wederopbouwreserve

Rubriek...

Wederopbouwreserve

Artikel 194quater/1 WIB 2

Doel (Gedr. St., Kamer, nr. 55- 1412/001, 3)

- maatregel die vennootschappen aanmoedigt hun solvabiliteit geleidelijk terug te herstellen;
- door de winsten van **aanslagjaren 2022, 2023 of 2024** fiscaal gunstig te behouden in de onderneming door deze vrij te stellen opdat vennootschappen, zo snel mogelijk terug over een gelijkwaardig eigen vermogen beschikken van vóór het COVID-19 tijdperk
- mits behoud van haar eigen vermogen (dus geen inkoop van eigen aandelen, kapitaalvermindering of dividendtoekenning) en het tewerkstellingspeil (“85%-regel”)

Zie Circulaire 2022/C/6 van 18 januari 2022

Wederopbouwreserve

Bedrag : artikel 194quater/1, §3, lid 1 WIB 92

Maximaal het bedrijfsverlies van het boekjaar op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020, inclusief de reeds belaste bedragen van de wederopbouwreserve (zie verder), met als absoluut **maximum 20 miljoen EUR**

Gedr. St., Kamer, 2019-2020, nr. 55-1412/001, 8

Bedrijfsverlies : zie rubriek III van het volledig schema van de jaarrekening en rubriek II van het verkort schema van de jaarrekening (resp. bijlage III en IV van het KB/WVV)

Wederopbouwreserve

Nr.

VOL 4

RESULTATENREKENING

	Toel.	Codes	Boekjaar	Vorig boekjaar
Bedrijfsopbrengsten		70/76A	.....	.....
Omzet	6.10	70	.....	.....
Voorraad goederen in bewerking en gereed product en bestellingen in uitvoering: toename (afname) (+)/(-)		71	.....	.....
Geproduceerde vaste activa		72	.....	.....
Andere bedrijfsopbrengsten	6.10	74	.....	.....
Niet-recurrente bedrijfsopbrengsten.....	6.12	76A	.....	.....
Bedrijfskosten		60/66A	.....	.....
Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen		60	.....	.....
Aankopen.....		600/8	.....	.....
Voorraad: afname (toename) (+)/(-)		609	.....	.....
Diensten en diverse goederen.....		61	.....	.....
Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen (+)/(-)	6.10	62	.....	.....
Afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa		630	.....	.....
Waardeverminderingen op voorraden, op bestellingen in uitvoering en op handelsvorderingen: toevoegingen (terugnemingen) (+)/(-)	6.10	631/4	.....	.....
Voorzieningen voor risico's en kosten: toevoegingen (bestedingen en terugnemingen) (+)/(-)	6.10	635/8	.....	.....
Andere bedrijfskosten	6.10	640/8	.....	.....
Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten	(-)	649	.....	.....
Niet-recurrente bedrijfskosten.....	6.12	66A	.....	.....
Bedrijfswinst (Bedrijfsverlies)	(+)/(-)	9901	.....	.....

Wederopbouwreserve

Voorbeeld 1

Bedrijfsresultaat 30/09/2020 : +75.000 EUR

⇒ Géén wederopbouwreserve

Voorbeeld 2

Bedrijfsresultaat 31/12/2020 : -125.000 EUR

=> Wederopbouwreserve van max. 125.000 EUR aan te leggen over aj. 2022 – 2023 - 2024

Wederopbouwreserve

Artikel 194quater/1, §3, lid 2 WIB 92

Vennootschappen die hun boekjaar **afsluiten tussen 1 januari 2020 en 31 juli 2020** : **mogen** het bedrijfsverlies voor het boekjaar dat afsluit in 2021 nemen (met absoluut maximum van 20 mio EUR)

Voorbeeld 3

Bedrijfsresultaat per 31/3/2020 : +25.000 = > Bedrijfsresultaat per 31/3/2021 nemen en indien bedrijfsverlies : wederopbouwreserve aanleggen

Voorbeeld 4

Bedrijfsresultaat 30/06/2020 : -20.000 EUR,

bedrijfsresultaat per 30/6/2021: -30.000 EUR

=> Naar keuze bedrijfsresultaat per 30/6/2020 of per 30/6/2021 nemen

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §1, lid 2 : bedrag

Per belastbaar tijdperk wordt de vrijstelling beperkt tot :

- het bedrag van de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk;
 - vastgesteld vóór de samenstelling van de wederopbouwreserve.
- De **maximale aanleg** voor een boekjaar voor deze vrijgestelde reserve is dus het bedrag van de **aangroei van belastbare reserves**, na aanpassingen in meer en min van de begintoestand van de reserves, en vóór de aanleg van deze wederopbouwreserve

Wederopbouwreserve

Voorbeeld

Bedrijfsverlies boekjaar 2020 : 125.000 EUR

Aanslagjaar	Belastbare gereserveerde winst	Wederopbouwreserve
2022	10.000,00	10.000,00
2023	70.000,00	70.000,00
2024	20.000,00	<u>20.000,00</u>
Totaal		100.000,00

⇒ Niet het volledige bedrijfsverlies van 2020 kan geboekt worden in een wederopbouwreserve

Wederopbouwreserve

Boekhoudkundig

Gedr. St., Kamer, 2019-2020, nr. 55-1412/001, 6

“Deze dient geboekt te worden op een aparte rekening binnen de categorie belastingvrije reserves op de balans”

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §2 WIB 92 : uitgesloten vennootschappen

1) de vennootschappen die, in de periode van 12 maart 2020 tot en met de dag van de indiening van de aangifte die verbonden is aan het aanslagjaar waarin de wederopbouwreserve wordt aangelegd :

- een kapitaalvermindering; of
- een inkoop van eigen aandelen; of
- dividenden uitkeren of toekennen (cfr. art. 18 WIB 92); of
- elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen hebben verricht

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §2 WIB 92 : uitgesloten vennootschappen (vervolg)

2) geregementeerde beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen en zeescheepvaartvennootschappen die tonnage-regime toepassen

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §4 WIB 92 : wederopbouwreserve wordt alleen vrijgesteld in zoverre :

- 1) de vennootschap, te rekenen vanaf 12 maart 2020 tot de laatste dag van de het belastbaar tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten :
 - géén rechtstreekse **deelneming** in een vennootschap gevestigd in een Staat die is opgenomen in één van de lijsten bedoeld in artikel 307, § 1/2, of in een staat die is opgenomen in de lijst bedoeld in artikel 179, KB/WIB 92; ofwel
 - géén **betalingen** heeft gedaan aan dergelijke vennootschappen voor een totaalbedrag van ten minste 100.000 EUR voor het belastbare tijdperk, tenzij is aangetoond dat deze betalingen zijn verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen als gevolg van rechtmatige financiële of economische behoeften

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §4 WIB 92 : wederopbouwreserve wordt alleen vrijgesteld in zoverre (vervolg):

2) Zij op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en blijft of tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of tot enige beloning of toekenning

⇒ “onaantastbaarheidsvoorwaarde”

⇒ Dus tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §5 WIB 92 :

De bedragen die aangelegd **werden** als wederopbouwreserve, worden geheel of gedeeltelijk aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk indien de vennootschap in dat belastbare tijdperk :

- 1) een inkoop van eigen aandelen verricht, ten belope van de waarde van de inkoop; of
- 2) een dividend toekent of uitkeert (inclusief liquidatiereserves), ten belope van het bedrag van het dividend; of
- 3) een kapitaalvermindering (inclusief kapitaalvermindering ex. art. 537 WIB 92) ten belope van het bedrag van de kapitaalvermindering; of
- 4) elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen verricht, ten belope van het bedrag van de vermindering of verdeling

Wederopbouwreserve

Voorbeeld

Aangelegde wederopbouwreserve aj 2022 : 125.000 EUR

Dividenduitkering aj 2034 : 25.000 EUR

⇒ 25.000 EUR wederopbouwreserve belastbaar voor aj. 2034, via
onttrekking in resultaat

Wederopbouwreserve

Belastbaarheid : art. 194quater/1, §5, laatste lid WIB 92

- De belastbaarheid is beperkt tot het bedrag van de vrijgestelde wederopbouwreserve zoals op de balans vermeld.

Voorbeeld

- Aanslagjaar 2022 : aanleg wederopbouwreserve van 125.000 EUR
- Aanslagjaar 2034 : dividenduitkering van 175.000 EUR

⇒ De volledige reserve van 125.000 EUR wordt belastbaar (en niet 175.000 EUR)

Wederopbouwreserve

Art. 194quater/1, §5 WIB 92 (vervolg)

4) in haar resultatenrekening onder de post " 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" een bedrag opneemt onder een drempel van **85%** van het bedrag dat voor deze post is vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar dat is **geëindigd in 2019** indien voor het eerst tijdens het belastbare tijdperk aan deze voorwaarde wordt voldaan, of onder dezelfde post een bedrag opneemt onder de drempel die voorheen de laagste was indien aan dezelfde voorwaarde is voldaan in een vorig belastbaar tijdperk, ten belope van het verschil tussen:

- enerzijds het bedrag van de eerder genoemde drempel van 85% respectievelijk het bedrag van de voorheen laagste drempel, en
- anderzijds het bovengenoemde bedrag van de post "620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" voor het belastbare tijdperk dat respectievelijk onder de bovengenoemde drempel van 85% ligt, of dat onder de voorheen laagste drempel ligt

Wederopbouwreserve

Voorbeeld (Gedr. St., Kamer, 2019-2020, nr. 55-1309/001, 26)

Boekjaar 2019 : rekening "620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" : 100.000 EUR

Boekjaar 2020 : bedrijfsverlies van 200.000 EUR

Boekjaar 2021 aanleg wederopbouwreserve : 200.000 EUR. Rekening 620 : 100.00 EUR

Wederopbouwreserve

Voorbeeld (Gedr. St., Kamer, 2019-2020, nr. 55-1309/001, 26)

Boekjaar 2022 : rekening "620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" : 80.000 EUR

- ⇒ Het bedrag van 80.000 EUR is onder de drempel van 85 pct. van de post "620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" van boekjaar 2019 (85.000 EUR)
- ⇒ Het belastbare bedrag van de wederopbouwreserve is 85.000 (drempel) - 80.000 (kosten van het boekjaar) = 5.000 EUR
- ⇒ Nieuwe drempel is 80.000 EUR

Wederopbouwreserve

Voorbeeld (vervolg)

Boekjaar 2023 : rekening "620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen" : 70.000 EUR; geen nieuwe wederopbouwreserve meer aangelegd (het maximum in functie van het bedrijfsverlies van boekjaar 2020 was reeds bereikt).

=> belastbare bedrag : 80.000 EUR (voorheen de laagste drempel) - 70.000 EUR (kost van het boekjaar) = 10.000 EUR

Wederopbouwreserve

Slotbemerkingen

- Wederopbouwreserve is zowel voor grote als kleine vennootschappen
- Géén investeringsverplichting
- Staat los van een eventueel fiscaal verlies
- **Formulier 275 RR**

Voorbeeld

Vennootschap, boekhouding per kalenderjaar, heeft voor boekjaar 2020 een bedrijfsverlies van 125.000 EUR én een fiscaal verlies van 75.000 EUR

- ⇒ Wederopbouwreserve tbv 125.000 EUR kan aangelegd worden vanaf aj. 2022
- ⇒ Fiscaal verlies van 75.000 EUR overdraagbaar naar aj 2022

Andere vrijgestelde bestanddelen

Rubriek 1124

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd :

- a) De ingevolge art. 58 van de Wet van 31/7/1984 vrijgestelde winst die door privé-aandeelhouders van een reconversievennootschap is besteed aan de afkoop van aandelen die de FIV inbreng vertegenwoordigen
- b) De ingevolge art. 69, §1, 1° van de Wet van 31/7/1984 vrijgestelde winst die in het vermogen van een innovatievennootschap wordt gehouden
- c) De vrijgestelde voorziening voor sociaal passief, vermeld in art. 23, §2 WIB92 (zoals het bestond vóór de opheffing ervan door de wet van 22/12/1989)
- d) De investeringsreserve als vermeld in art. 511, §1 WIB92, die voor aj 1982 werd vrijgesteld

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd (vervolg)

- e) Het bedrag aan fiscaal toegelaten afschrijvingen boven de aanschaffings- of beleggingswaarde
- f) De kapitaalsubsidies of gedeelten ervan die overeenkomstig art. 362 WIB 92 moeten worden aangemerkt als winst van latere belastbare tijdperken

Andere vrijgestelde bestanddelen

Kapitaalsubsidies

Boekhoudkundig : art. 3:89, §2, V KB/WVV

- Kapitaalsubsidies die van overheidswege worden verkregen voor investeringen in vaste activa
- Uitsplitsing van de toegezegde subsidie in “Uitgestelde Belastingen” en “Kapitaalsubsidie” (als kapitaalsubsidie fiscaal is vrijgesteld – geen “Uitgestelde Belastingen” te boeken)
- In opbrengsten nemen (posten 753 “Kapitaalsubsidies” en 780 “Onttrekkingen aan uitgestelde belastingen”) door afboeking van deze posten a rato van de afschrijvingen/waardeverminderingen op gesubsidieerde activa

Wanneer subsidies vaststaan nadat met afschrijving van gesubsidieerde activa is aangevangen, dan moet de RR het gedeelte van de subsidies vermelden dat overeenstemt met de reeds verrichte afschrijvingen (zie CBN, nrs. 125/3, 125/3bis en 125/6)

Andere vrijgestelde bestanddelen

Kapitaalsubsidies

Fiscaal : artikel 362 WIB 92

- Kapitaalsubsidies
- Van overheidswege verkregen
- Om materiële of immateriële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen
- Zijn belastbaar a rato van de (fiscaal aanvaarde) afschrijvingen/waardevermindering op de gesubsidieerde activa
- En tot belope van het saldo igv vervreemding of buitengebruikstelling van de vervreemde activa

⇒ boekhoudkundige en fiscale behandeling lopen gelijk !

⇒ Dus enkel vrijgesteld gedeelte aangeven in VAK “Vrijgestelde gereserveerde winst” - “andere vrijgestelde bestanddelen”

Andere vrijgestelde bestanddelen

Werkwijze : ComIB/1992, nr 362/4

- a) Belastbaar tijdperk van toekenning : $\text{belastbaar bedrag} = \text{toegekende subsidie} \times (\text{totale afschrijvingen} + \text{waardeverminderingen van vorige \acute{e}n huidig belastbaar tijdperk op gesubsidieerde activa}) / (\text{totale aanschaffings- en beleggingswaarde van gesubsidieerde activa})$
- b) Volgende belastbare tijdperken : $\text{belastbaar bedrag} = \text{toegekende subsidie} \times (\text{totale afschrijvingen} + \text{waardeverminderingen van het belastbaar tijdperk op gesubsidieerde activa}) / (\text{totale aanschaffings- en beleggingswaarde van gesubsidieerde activa})$
- c) Eventuele saldo van de subsidie wordt belast tijdens belastbaar tijdperk van vervreemding of buitengebruikstelling van het gesubsidieerde actief

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) krijgt in 2021 een subsidie van 450.000 EUR voor volgende investeringen van 2019 :

- 1.000.000 EUR voor aankoop KMO-grond
- 2.000.000 EUR voor oprichting bedrijfsgebouw (afschrijfbaar 20 jaar)

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorbeeld

Belasting subsidie :

-Boekjaar 2021 : $450.000 \times (300.000^*/3.000.000) = 45.000 \text{ EUR}$

-> overboeking van 45.000 EUR naar boekresultaat

(*) A rato van 3 jaar afschrijvingen, dus $2.000.000/20 = 100.000 \times 3 = 300.000$

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorbeeld

Belasting subsidie :

Aangifte aanslagjaar 2022

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Andere vrijgestelde bestanddelen	0	405.000

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorbeeld

Belasting subsidie :

-Boekjaren 2022 en volgende : $450.000 \times (100.000 / 3.000.000) = 15.000 \text{ EUR}$

⇒ jaarlijkse overboeking van 15.000 EUR naar resultaat

⇒ jaarlijkse afname van de vrijgestelde reserves ten belope van 15.000 EUR

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorbeeld (vervolg)

Gedeelte subsidie mbt grond $(450.000 \times 1.000.000 / 3.000.000) = 150.000$ EUR blijft onbelast tenzij waardevermindering geboekt op de grond of bij de buitengebruikstelling/vervreemding van het gesubsidieerde actief

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Andere vrijgestelde bestanddelen	150.000	150.000

Andere vrijgestelde bestanddelen

Let op !

Kapitaalsubsidies toegekend door de gewesten kunnen fiscaal vrijgesteld worden (cfr. artt. 193bis en 193ter WIB 92)!

Zie toelichting “Verhoging begintoestand der belaste reserves”

Dit betekent echter niet dat deze niet meer gespreid boekhoudkundig in resultaat moeten genomen worden (wel geen aanleg uitgestelde belasting boeken) !

Enkel het deel dat boekhoudkundig in resultaat is opgenomen, kan vervolgens vrijgesteld worden via begintoestand der belaste reserves (code 1054)

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïndiceerd (vervolg)

h) De vrijgestelde technische voorzieningen van verzekeringsondernemingen

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd (vervolg)

Art. 64ter, eerste lid, 1° WIB 92 : het gedeelte van 20% van de gedane of gedragen kosten dat wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of aanvaarde kosten in het kader van door de werkgever georganiseerd gemeenschappelijk woon-werkvervoer met minibussen, autobussen en autocars

Art. 194octies WIB92

- Afgeschaft in de vennootschapsbelasting
- Vanaf aanslagjaar 2021, belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2020

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd (vervolg)

j) **Art. 64ter, eerste lid, 2° WIB 92** : het gedeelte van 20% van de gedane of gedragen kosten dat wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of aanvaarde kosten van beveiliging

Andere vrijgestelde bestanddelen

Art. 64ter, eerste lid, 2° WIB 92 : 120% aftrek van volgende kosten inzake beveiliging :

- Abonnementskosten voor aansluiting op vergunde alarmcentrale voor beheer van alarmen afkomstig van systemen geïnstalleerd in onroerende goederen
- Kosten mbt het beroep doen op een vergunde bewakingsonderneming voor verrichten van beveiligd vervoer
- Kosten mbt gezamenlijk beroep doen door een groep van ondernemingen op een vergunde bewakingsonderneming voor uitvoering van bewakingsopdrachten

Deze kosten komen niet in aanmerking voor (verhoogde) investeringsaftrek want zijn geen investeringen in materiële of immateriële vaste activa

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde te vervullen
- Vrijgestelde reserve aangeven in code 1124
- Enkel voor “kleine” vennootschappen in de zin van art. 1:24, §§1-6 WVV

Art. 194octies WIB92

- Niet van toepassing in de vennootschapsbelasting
- Vanaf aanslagjaar 2021, belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2020

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd (vervolg)

k) **Art. 64ter, eerste lid, 3° WIB 92** : het gedeelte van 20% van de gedane of gedragen kosten dat wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of aanvaarde kosten om het gebruik van het rijwiel of de speed pedelec voor het woon-werkverkeer aan te moedigen in de mate dat deze zijn gedaan of gedragen om :

- een onroerend goed te verwerven, bouwen of verbouwen dat bestemd is voor het stallen van rijwielen of speed pedelecs tijdens de werkuren van de personeelsleden of voor het ter beschikking stellen van die personeelsleden van een kleedruimte of sanitair, al dan niet met douches;
- de verwerving, onderhoud en herstelling van rijwielen of speed pedelecs en hun toebehoren die ter beschikking gesteld worden van de personeelsleden

Andere vrijgestelde bestanddelen

Voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen
- dus : aanleg van een vrijgestelde reserve, aan te geven in code 1124

Aftrek staat open voor alle vennootschappen

Art. 194octies WIB92

- Niet van toepassing in de vennootschapsbelasting
- Vanaf aanslagjaar 2021, belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2020

Andere vrijgestelde bestanddelen

Worden hier geïllustreerd (vervolg)

l) **Art. 198bis, eerste lid, 1°, a) WIB 92** : het gedeelte van 20% van de gedane of gedragen kosten dat wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of aanvaarde kosten inzake personenauto's ed. met een CO2-uitstoot van 0 gram/km.

Onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen (art. 190bis WIB 92) : dus aanleg vrijgestelde reserve, aan te geven in code 1124

Aftrek stond open voor alle vennootschappen

Vanaf aanslagjaar 2021, belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2020 : maximum 100% aftrekbaar

Andere vrijgestelde bestanddelen

Hoe konden de kosten voor 120% worden afgetrokken ?

- 100% als boekhoudkundige kosten
- De “extra” 20% via de aanleg van een belastingvrije reserves

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves
aan 132 Belastingvrije reserves

Zie **CBN-advies 2013/15 van 27 november 2013**

In het kapitaal en de
uitgiftepremies geïncoporeerd
gedeelte van de vrijgestelde
reserves

Rubriek 1180

In het kapitaal en de uitgiftepremies geïncorporeerd gedeelte van de vrijgestelde reserves

Worden hier aangegeven :

- Het gedeelte van de vrijgestelde reserve die in het kapitaal en/of de uitgiftepremies geïncorporeerd zijn;
- Incorporatie is géén schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde en blijven dus vrijgestelde reserves

Vrijgestelde gereserveerde winst

Twee soorten onderscheid binnen de vrijgestelde reserves

- 1) Gespreid te belasten meerwaarden en kapitaalsubsidies : worden automatisch belastbaar a rato van de afschrijvingen op wederbeleggingsactiva/gesubsidieerde activa; al de andere blijven vrijgesteld zolang onaantastbaarheidsvoorwaarde nageleefd wordt
- 2) Investeringsreserve wordt steeds effectief belast bij schending onaantastbaarheidsvoorwaarde /niet-tijdige investering/vervreemding investering binnen 3 jaar; alle andere vrijgestelde reserves zijn “slechts” belastbaar bij schending onaantastbaarheidsvoorwaarde

Vrijgestelde gereserveerde winst

Art. 519ter WIB 92 : Mobiliseren vrijgestelde reserves

- Mogelijkheid tot vrijwillige belasting van bepaalde vrijgestelde reserves, verbonden aan belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 januari 2017
- Tijdelijke maatregel van 2 jaar : aanslagjaren 2021 en 2022
- Tarief is **15%**, dat kan verlaagd worden naar **10%** indien opgenomen bedrag geïnvesteerd wordt in :
 - Materiële vaste activa andere dan vermeld in art. 75, 5° WIB 92 (zijnde personenauto's, auto's dubbel gebruik, minibussen) of immaterieel vaste activa,
 - die afschrijfbaar zijn; en
 - niet als herbelegging worden aangemerkt voor gespreide belasting meerwaarden, vrijstelling meerwaarden op bedrijfsvoertuigen etc.

Zie Circulaire 2019/C/24 van 19 maart 2019

Vrijgestelde gereserveerde winst

Mobiliseren vrijgestelde reserves (vervolg)

- Deze vrijgestelde reserves zullen steeds daadwerkelijk belast worden : geen fiscale aftrekken mogelijk, geen verrekening voorheffingen, FBB noch belastingkredieten
- Verhoging wegens onvoldoende voorafbetalingen is van toepassing
- Facultatief regime ? Vanzelfsprekend...

Vrijgestelde gereserveerde winst

Mobiliseren vrijgestelde reserves (vervolg)

- Volgende vrijgestelde reserves komen **niet** in aanmerking :
 - Herwaarderingsmeerwaarden (art. 44bis WIB 92)
 - Gespreid te belasten meerwaarden (art. 47 WIB 92)
 - Meerwaarden ex art. 44bis (bedrijfsvoertuigen),
 - Meerwaarden ex 44 ter (binnenschepen),
 - Meerwaarden ex. art. 122, §2 programmawet van 2 augustus 2002 (zeeschepen)
 - Vrijgestelde reserve taks shelter (art. 194*ter* WB 92)
 - Vrijgestelde kapitaalsubsidies
 - Waardeverminderingen handelsvorderingen en voorzieningen voor risico's en kosten (art. 48 WIB 92)

Vrijgestelde gereserveerde winst

Mobiliseren vrijgestelde reserves (vervolg)

- Volgende vrijgestelde reserves komen in aanmerking :
 - Monetaire meerwaarden
 - inschakelingsbedrijven
 - Investeringsreserve waarvoor de investeringstermijn van 3 jaar verstreken is
 - Vrijgestelde reserve afkomstig uit 120% kostenaftrek :
 - de 3 specifieke kosten van beveiliging (jaarlijkse abonnementskosten, beveiligd vervoer, gemeenschappelijk beroep doen op bewakingsonderneming),
 - kosten van gemeenschappelijk woon-werkverkeer, door de werkgever georganiseerd, en met minibussen, autobussen en autocars
 - Kosten om fietsgebruik voor woon-werkverkeer aan te moedigen
 - Elektrische voertuigen

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Ratio legis : vrijstelling van bepaalde reserves is slechts verantwoord in de mate dat de vennootschap zelf deze winsten niet rechtstreeks of onrechtstreeks als een gewone winst behandelt (Gent, 29 mei 2001)

Artikel 190, eerste lid WIB 92

Het in de personenbelasting geldende meerwaardestelsel, bepaald in de artikelen 44, §§1 en 3, 44bis, 44ter, 45, 46, §1 en 47 is ook op vennootschappen van toepassing.

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190, tweede lid WIB 92

Met betrekking tot het vrijgestelde of voorlopig niet belaste gedeelte van de meerwaarden vermeld in de artikelen 44, §§1 en 3, 44bis, 44ter en 47, is dat meerwaardenstelsel slechts van toepassing voor zover :

- dat gedeelte op één of meer **afzonderlijke rekeningen van het passief** geboekt is en blijft; en
- niet tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning

“Afzonderlijke rekening van het passief” :

- ⇒ géén verdere vereiste welke rekening dat concreet moet zijn:
- ⇒ moet niet noodzakelijk een rekening van het eigen vermogen zijn

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190, tweede lid WIB 92 viseert volgende meerwaarden :

- de vrijgestelde uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden (**art. 44, , §1, 1° WIB 92**);
- het vrijgestelde monetaire gedeelte van verwezenlijkte meerwaarde (**art.44, §1, 2° WIB 92**);
- de uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden tgv omzetting deelnemingsrechten in een afdeling van een beleggingsvennootschap (**art. 44, §3 WIB 92**);
- de vrijgestelde meerwaarde verwezenlijkt op bedrijfsvoertuigen (**art. 44bis WIB 92**);
- de vrijgestelde meerwaarde verwezenlijkt op binnenschepen voor de commerciële vaart (**art. 44ter, 1° WIB 92**);
- de gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarden (**art. 47 WIB 92**)

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190, derde lid WIB 92

De voormelde voorwaarden zijn mede van toepassing op de in artikel 45 en 46, §1, eerste lid, 2°, vermelde meerwaarden, behalve ingeval die meerwaarden niet worden uitgedrukt overeenkomstig het koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190, derde lid WIB 92 viseert volgende meerwaarden :

- de vrijgestelde meerwaarden op aandelen in binnenlandse of intra-Europese vennootschappen (**art 45 WIB 92**) wanneer deze worden verkregen nav een vrijgestelde fusie, splitsing of het aannemen van een andere rechtsvorm, voor zover de verrichting wordt vergoed met nieuwe aandelen;
- de vrijgestelde meerwaarde naar aanleiding van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen tegen verkrijging van aandelen (**art.46, §1, 2° WIB 92**)

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190, vierde lid WIB 92

Indien en in zoverre die voorwaarden niet langer worden nageleefd in enig belastbaar tijdperk, wordt het vroeger vrijgestelde of voorlopig niet belaste gedeelte van de meerwaarden als winst van dat belastbare tijdperk beschouwd.

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Artikel 190bis WIB 92 : de onaantastbaarheidsvoorwaarde dient eveneens te worden voldaan voor :

- a) Het gedeelte van 20% in het kader van door de werkgever georganiseerd gemeenschappelijk woon-werkvervoer (**art. 64ter, eerste lid, 1° WIB 92**)
- b) Het gedeelte van 20% van bepaalde kosten van beveiliging (**art. 64ter, eerste lid, 2° WIB 92**)
- c) Het gedeelte van 20% van kosten die zijn gedaan om het gebruik van de fiets voor het woon-werkverkeer aan te moedigen (**art. 64ter, eerste lid, 3° WIB 92**)
- d) Het gedeelte van 20% van de kosten inzake personenauto's ed. met een CO2-uitstoot van 0 gram/km (**art. 198bis, eerste lid, 1°, a) WIB 92**).