

Belastbare gereserveerde winst

Yves Verdingh

Belastbare gereserveerde winst

Reserves

Belastbare gereserveerde winst

	Codes	Bij het begin van het belastbare tijdperk	Op het einde van het belastbare tijdperk
Belastbare reserves in het kapitaal en belastbare uitgiftepremies (+)/(-)	1001 PN	.	.
Belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden	1004	.	.
Wettelijke reserve	1005	.	.
Onbeschikbare reserves	1006	.	.
Beschikbare reserves	1007	.	.
Overgedragen winst (verlies) (+)/(-)	1008 PN	.	.
Liquidatiereserve	1012	.	.
Belastbare voorzieningen	1009	.	.
Andere in de balans vermelde reserves			
	1010	.	.
	1010	.	.
	1010	.	.
Andere belastbare reserves (+)/(-)			
	1011 PN	.	.
	1011 PN	.	.
	1011 PN	.	.
Onzichtbare reserves			
Belastbare waardeverminderingen	1020	.	.
Overdreven afschrijvingen	1021	.	.
Andere onderschattingen van activa	1022	.	.
Overschattingen van passiva	1023	.	.
Meerwaarden bij een overdracht van activa aan een buitenlandse vaste inrichting	1024	.	.
Vooruitbetaalde kosten	1025	.	.
Belastbare reserves (+)/(-)	1040 PN	.	.

Belastbare reserves in kapitaal en belastbare uitgiftepremies (+)/(-)

Rubriek 1001 PN

Kapitaal

Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen

- ⇒ Enkel de NV heeft nog een kapitaal
- ⇒ Besloten Vennootschap (BV), Coöperatieve Vennootschap (CV), VOF en de CommV hebben geen kapitaal

Kapitaal

	Toel.	Codes	Boekjaar	Vorig boekjaar
PASSIVA				
EIGEN VERMOGEN		10/15	.....	.....
Inbreng	6.7.1	10/11	.....	.....
Beschikbaar.....		110	.....	.....
Onbeschikbaar.....		111	.....	.....
Herwaarderingsmeerwaarden		12	.....	.....
Reserves		13	.....	.....
Onbeschikbare reserves.....		130/1	.....	.....
Statutair onbeschikbare reserves.....		1311	.....	.....
Inkoop eigen aandelen.....		1312	.....	.....
Financiële steunverlening.....		1313	.....	.....
Overige.....		1319	.....	.....
Belastingvrije reserves.....		132	.....	.....
Beschikbare reserves.....		133	.....	.....
Overgedragen winst (verlies) (+)/(-)		14	.....	.....
Kapitaalsubsidies		15	.....	.....
Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief⁴		19	.....	.....

Kapitaal

PASSIVA

EIGEN VERMOGEN

Inbreng

Kapitaal

Geplaatst kapitaal

Niet-opgevraagd kapitaal⁴

Buiten kapitaal

Uitgiftepremies

Andere

Herwaarderingsmeerwaarden

Reserves

Onbeschikbare reserves

Wettelijke reserve

Statutair onbeschikbare reserves

Inkoop eigen aandelen

Financiële steunverlening

Overige

Belastingvrije reserves

Beschikbare reserves

Overgedragen winst (verlies) (+)/(-)

Kapitaalsubsidies

Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief⁵

Toel.

Codes	Boekjaar	Vorig boekjaar
10/15		
6.7.1 10/11		
10		
100		
101		
11		
1100/10		
1109/19		
12		
13		
130/1		
130		
1311		
1312		
1313		
1319		
132		
133		
14		
15		
19		

Kapitaal

Artikel 2, §1, 6°, a) WIB 92 : “kapitaal” is :

- het **kapitaal** van een naamloze vennootschap zoals bedoeld in het WVV, of, in geval van een vennootschap met een andere rechtsvorm waarvoor het Belgisch of buitenlands recht dat haar beheerst in een gelijkaardig begrip voorziet, het begrip bedoeld in dat recht;
- voor vennootschapsvormen waarvoor het Belgisch of buitenlands recht dat de vennootschap beheerst niet in een gelijkaardig begrip voorziet, het **eigen vermogen** van de vennootschap als bedoeld in het Belgisch recht of in het buitenlands recht dat de vennootschap beheerst, in zoverre het gevormd wordt door **inbrengen** in geld of in natura, andere dan inbrengen in nijverheid.

Kapitaal

Artikel 2, §1, 6°, a) WIB 92 : gevolgen

- ⇒ Voor de NV heeft het begrip “kapitaal” dezelfde betekenis als in het WVV
- ⇒ Voor de vennootschapsvormen die géén kapitaal hebben volgens het WVV is het fiscale ‘kapitaal’ het eigen vermogen in zoverre het gevormd wordt door inbrengen in geld of in natura, andere dan inbrengen in nijverheid.

Gestort kapitaal

Artikel 2, §1, 6°, b) WIB 92 : gestort kapitaal :

- het werkelijk gestort kapitaal zoals het geldt terzake van de vennootschapsbelasting;
- zowel voor een binnenlandse als voor een buitenlandse vennootschap

Gestort kapitaal

Artikel 184, lid 1 WIB 92 : gestort kapitaal:

“het kapitaal voor zover dat gevormd wordt door **werkelijk gestorte inbrengen** in geld of in natura, andere dan inbrengen in nijverheid, en in zoverre geen terugbetaling of vermindering heeft plaatsgevonden”.

⇒ Gestort kapitaal bestaat enkel uit werkelijk gedane inbrengen :

- in geld
- in natura
- maar niet in nijverheid

⇒ Alles wat niet overeenstemt met (externe) inbrengen, kan nooit gestort kapitaal zijn, en blijven dus fiscaal gezien reserves in kapitaal

Kapitaalverhogingen

1) Kunnen in se nooit belastbare materie creëren :

“Alles wat een vennootschap verkrijgt is belastbaar, behalve kapitaal”

2) Twee soorten kapitaalverhogingen :

- “Extern” : externe inbrengen -> gestort kapitaal
- “Intern” : incorporatie reserves in kapitaal -> is géén gestort kapitaal, blijven fiscaal “reserves in kapitaal”
 - Belaste reserves in kapitaal (blijven belaste reserves)
 - Vrijgestelde reserves in kapitaal (blijven vrijgestelde reserves)

3) Conclusie : kapitaal kan fiscaal uit drie bestanddelen bestaan : gestort kapitaal, belastbare reserves in kapitaal en vrijgestelde reserves in kapitaal.

⇒ Fiscus houdt opgave 328D bij (historiek van het kapitaal)

Belastbare reserves in kapitaal

Voorbeeld

Een NV heeft een gestort kapitaal van 300.000,00 EUR.

In het jaar N wordt beslist een kapitaalsverhoging door te voeren van 700.000,00 EUR waarvan:

- 200.000,00 door storting in geld door de aandeelhouders
- 400.000,00 door inlijving van beschikbare reserves (begin belastbaar tijdperk 600.000,00 - na incorporatie, einde belastbaar tijdperk 200.000,00)
- 100.000,00 door inlijving van een vrijgestelde reserve (begin belastbaar tijdperk 200.000 - na incorporatie, einde belastbaar tijdperk 100.000)

Belastbare reserves in kapitaal

Voorbeeld (vervolg)

Jaar N – Samenstelling van het kapitaal na verhoging

Gestort kapitaal (300.000 + 200.000)	500.000,00
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00
Vrijgestelde reserves in kapitaal	<u>100.000,00</u>
Totaal	1.000.000,00

Belastbare reserves in kapitaal

Voorbeeld (vervolg)

Jaar N – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	0,00	400.000,00
Beschikbare reserves	<u>600.000,00</u>	<u>200.000,00</u>
Totaal	600.000,00	600.000,00

Belastbare reserves in kapitaal

Voorbeeld (vervolg)

Jaar N – Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Andere vrijgestelde bestanddelen	200.000,00	100.000,00
In het kapitaal (...) geïncorporeerd gedeelte van de vrijgestelde reserve	<u>0,00</u>	<u>100.000,00</u>
Totaal	200.000,00	200.000,00

Belastbare reserves in kapitaal

Aangifte vennootschapsbelasting - conclusie

- Gestort kapitaal bevindt zich niet in de aangifte VenB
- Voor de belastbare reserves in kapitaal is er een aparte regel in het Vak Belastbare gereserveerde winst (“Belastbare reserves in kapitaal” – code 1001)
- Ook voor de vrijgestelde reserves in kapitaal is er een aparte regel in het Vak Vrijgestelde gereserveerde winst (rubriek 1180)

Belastbare uitgiftepremies

Definitie uitgiftepremie

“Het positief verschil tussen de uitgifteprijs van nieuwe aandelen en het gedeelte daarvan dat in kapitaal wordt omgezet”

⇒ Enkel nog bij de NV

⇒ Zie **CBN-advies 2021/01 van 30 september 2020**

Belastbare uitgiftepremies

Voorbeeld

Vennootschap, opgericht met kapitaal van 100.000 EUR verdeeld over 100 aandelen met nominale waarde van 1.000 EUR.

Na 5 jaar zijn er voor 50.000 EUR aan reserves opgebouwd

Bij een kapitaalsverhoging van 100.000 EUR worden er 100 nieuwe aandelen uitgegeven:

- Nominale waarde van elk aandeel: 1000 EUR
- Intrinsieke waarde: 1500 EUR (100.000 kapitaal + 50.000 reserves)

Nieuwe intekenaars zullen dan ook 1.500€ per aandeel moeten betalen, zijnde 1.000 EUR voor aandeel en 500 EUR uitgiftepremie om de reeds aangelegde reserves te compenseren

Belastbare uitgiftepremies

Art. 184, tweede lid WIB 92 : uitgiftepremies worden **gelijkgesteld met gestort kapitaal** wanneer ze op één of meer afzonderlijke rekeningen onder het eigen vermogen op het passief van de balans worden en blijven vermeld.

Belastbare gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden

Rubriek 1004

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Boekhoudkundige behandeling

Art. 3:89, §2, II K.B./WVV : niet-gerealiseerde meerwaarden, alsmede de terugneming van waardeverminderingen

Art 3:35, §1 K.B./WVV :

- enkel voor materiële en financiële vaste activa;
- géén verplichting tot herwaardering;
- enkel mogelijk als waarde (bepaald in functie van nut voor de onderneming) op *duurzame en vaststaande wijze* uitstijgt boven boekwaarde

Zie Advies C.B.N. nr. 2011/14 van 6 juli 2011

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Boekhoudkundige behandeling (vervolg)

Art. 3:35, §2 K.B./WVV : wanneer herwaarderingsmeerwaarde betrekking heeft op activa met een beperkte levensduur => op geherwaardeerde waarde afschrijven over *residuele* levensduur van het betreffende actief

Art. 3:35, §3 K.B./WVV : geen inresultaatname (want geen verwezenlijking) doch rechtstreeks op rubriek III. “Herwaarderingsmeerwaarden” van de balans

Mag echter wél :

- overbrengen naar reserves ten belope van de afschrijvingen
- bij latere minderwaarde afboeken tbv niet afgeschreven gedeelte

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Fiscale behandeling

Artikel 24, eerste lid, 2° WIB 92 :

Winst bestaat uit inkomsten (..) die voortkomen uit enige *waardevermeerdering van activa* die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en uit enige uit die werkzaamheid volgende waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt.

Artikel 44, §1 WIB 92 :

In afwijking van artikel 24, eerste lid, 2° (...) zijn vrijgesteld :

1° uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden, met uitsluiting van meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Fiscale behandeling (vervolg)

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 (...) is dat meerwaarden stelsel 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

=> Onaantastbaarheidsvoorwaarde na te leven

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Fiscale behandeling (vervolg)

Artikel 61 WIB 92 : afschrijvingen zijn fiscaal slechts aanvaard indien gebaseerd op de oorspronkelijke aanschaffingswaarde

- ⇒ boekhoudkundige afschrijvingen op herwaarderingsmeerwaarden worden fiscaal niet aanvaard !
 - ⇒ opname als verhoging van de belastbare reserves (“Belastbaar gedeelte herwaarderingsmeerwaarden”)
 - ⇒ nog vrijgesteld deel op te nemen onder de vrijgestelde reserves (“Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden”)
- => Géén fiscaal voordeel uit herwaarderingsmeerwaarden

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld

Een actief met een resterende boekwaarde van 20.000 EUR en een residuele gebruiksduur van 5 jaar wordt in 2021 geherwaardeerd met 40.000 EUR.

Boekhoudkundig zal deze vennootschap dus voortaan (en dit voor de volgende 5 boekjaren) een afschrijvingskost boeken van 20% van 60.000 EUR = 12.000 EUR.

Fiscaal zullen deze afschrijvingen slechts aanvaard worden in de mate dat ze gebaseerd op de oorspronkelijke aanschaffingswaarde, m.a.w. ten belope van 20% van 20.000 EUR = 4.000 EUR. Het saldo van 8.000 EUR zal elk jaar als een belastbare reserves terug bij het belastbare resultaat gevoegd worden.

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare gedeelte HWMW (1004)	0,00 8.000,00	8.000,00 16.000,00

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarde (1103)	0,00 32.000,00	32.000,00 24.000,00

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Actief	60.000	Herwaarderingsmeerwaarde	40.000
--------	--------	--------------------------	--------

- ⇒ De herwaarderingsmeerwaarde (40.000 EUR) is fiscaal voor een deel een belastbare reserve, en voor een deel en nog vrijgestelde reserve
- ⇒ Elk jaar verandert de fiscale samenstelling van deze herwaarderingsmeerwaarde
- ⇒ Is van belang zodra het actief verkocht wordt : dan wordt het nog vrijgestelde gedeelte belastbaar ! Zie verder

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Overboeking naar beschikbare reserves

- Overboeking van de herwaarderingsmeerwaarde naar beschikbare reserves tbv de geboekte afschrijvingen is schending onaantastbaarheidsvoorwaarde;
- doch per saldo geen extra vennootschapsbelasting : ipv verhoging van het belastbare gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde worden beschikbare reserves verhoogd;
- fiscale gevolgen zijn dus dezelfde;
- Voordeel : het bedrag aan herwaarderingsmeerwaarde op passief van de balans is volledig het nog vrijgestelde gedeelte (dus geen uitsplitsing nodig)

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld

Aankoop onroerend goed in 2005 voor 300.000 EUR, waarvan 250.000 EUR voor het gebouw en 50.000 EUR voor het terrein. Het gebouw wordt afgeschreven over 25 jaar. Begin 2015 werd het onroerend goed geherwaardeerd voor 200.000 EUR, waarvan 50.000 EUR voor het terrein. In 2020 wordt het onroerend goed verkocht voor 400.000 EUR.

- ⇒ Afschrijvingen gebouw 2005-2020 : $4\% \times 15 \times 250.000 = 150.000$ EUR;
- ⇒ Afschrijvingen herwaarderingsmeerwaarde gebouw 2015-2020 : $150.000 \times \frac{5}{15} = 50.000$ EUR (fiscaal niet aanvaard)

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Hypothese 1 : géén overboeking HWMW tbv afschrijvingen naar beschikbare reserves

2210	Gebouw – AW	250.000	100	Kapitaal	-
2219	Gebouw – afschrijvingen	150.000		Wettelijke reserve	-
2218	Gebouw – HWMW	150.000	1210	HWMW	200.000
22189	HWMW – afschrijvingen	50.000			
2200	Terrein - AW	50.000			
2208	Terrein HWMW	50.000			

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

410/400	Overige vorderingen	400.000
2219	Gebouw – geboekte afschr.	150.000
22189	HWMW – geboekte afschr.	50.000
1210	Herwaarderingsmeerwaarde	200.000
@	220 Terrein - aanschaffingswaarde	50.000
	2208 Terrein – HWMW	50.000
	2210 Gebouwen – aanschaffingswaarde	250.000
	2218 Gebouwen – HWMW	150.000
	763 Meerwaarde op realisatie vaste activa	300.000

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>		<u>E.T.</u>
Belastbare gedeelte HWMW	50.000,00		0,00
Overgedragen winst		+300.000	

Beweging		+250.000	

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>		<u>E.T.</u>
Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarde (1103)	150.000,00		0,00

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Hypothese 2 : overboeking HWMW tbv afschrijvingen naar beschikbare reserves

2210	Gebouw – AW	250.000	100	Kapitaal	
2219	Gebouw – afschrijvingen	150.000			
2218	Gebouw – HWMW	150.000	1210	HWMW	150.000
22189	HWMW – afschrijvingen	50.000			
2200	Terrein - AW	50.000			
2208	Terrein HWMW	50.000			

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

410/400	Overige vorderingen	400.000
2219	Gebouw – geboekte afschr.	150.000
22189	HWMW – geboekte afschr.	50.000
1210	Herwaarderingsmeerwaarde	150.000
@	220 Terrein - aanschaffingswaarde	50.000
	2208 Terrein – HWMW	50.000
	2210 Gebouwen – aanschaffingswaarde	250.000
	2218 Gebouwen – HWMW	150.000
	763 Meerwaarde op realisatie vaste activa	250.000

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>		<u>E.T.</u>
Belastbare gedeelte HWMW	0,00		0,00
Overgedragen winst		+250.000	

Beweging

.....
+250.000
.....

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarde (1103)	150.000,00	0,00

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Overboeking vrijgestelde herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal

- wordt niet beschouwd als een schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde : worden “vrijgestelde reserves in kapitaal”;
- het vrijgestelde gedeelte blijft na inlijving dus vrijgesteld

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Overboeking vrijgestelde herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal

Circ nr Ci RH. 421/355.961 van 20 juli 1984 :

Indien herwaarderingsmeerwaarde slechts gedeeltelijk in kapitaal opgenomen is (tenzij schriftelijke aanvraag tot afwijking) volgende regeling van toepassing :

- het ingelijfde gedeelte wordt geacht betrekking te hebben op nog vrijgestelde gedeelte;
- de na inlijving geboekte afschrijvingen op herwaarderingsmeerwaarde bij voorrang aanrekening op gedeelte dat nog op passief als herwaarderingsmeerwaarde op de balans staat;
- Tenslotte worden de vrijgestelde reserves in kapitaal omgezet in belaste reserves in kapitaal

Wettelijke reserve

Rubriek 1005

Wettelijke reserve

Boekhoudkundige behandeling

Art. 7:211 WVV : AV van een NV houdt jaarlijks minimum 5% van de nettowinst in tot vorming van de een reservefonds, totdat deze 10% van het kapitaal bereikt

Fiscale behandeling

- is steeds een belastbare reserve want gevormd door winst na belasting;
- wél nagaan of er geen gedeelte in vervat zit dat het statuut van “liquidatiereserve” en apart aangegeven moet worden;
- In dergelijk geval stemt het bedrag vermeld op balans als “wettelijke reserve” niet overeen met hetgeen hier als wettelijke reserve moet worden aangegeven.

Onbeschikbare reserve

Rubriek 1006

Onbeschikbare reserve

Zie artt. 5:148, §2 en 7:217, §2 WVV :

- 1) eigen aandelen op het actief van de balans staan;
- 2) om een toekomstig verlies te dekken;
- 3) de vroegere wettelijke reserves van de BV's;
- 4) elke reserve die door de Algemene Vergadering statutair onbeschikbaar is gemaakt

Onbeschikbare reserve

Aangifte vennootschapsbelasting

Afhankelijk van de wijze van aanleg, kan de balansrubriek “onbeschikbare reserves” op twee plaatsen worden aangegeven :

- 1) Als een belastbare reserve “Onbeschikbare reserves” (code 1006) indien een overboeking vanuit een belastbare reserve werd gedaan (bv. beschikbare reserves)
- 2) Als een vrijgestelde reserve, aan te geven in de rubriek waaruit geput werd om de onbeschikbare reserve werd aangelegd (geen schending onaantastbaarheidsvoorwaarde)
- 3) Indien gestort kapitaal werd gebruikt : als een belastbare reserves, doch neutralisatie via begintoestand van de reserves

Beschikbare reserves

Rubriek 1007

Beschikbare reserve

Boekhoudkundige behandeling

Zijn reserves waarover de vennootschap vrij kan beschikken. Meestal gevormd uit winstdotaties.

Fiscale behandeling

- is steeds een belastbare reserve:
- nagaan of er geen gedeelte in vervat zit dat het statuut van “liquidatiereserve” en apart aangegeven moet worden;
- In dergelijk geval stemt het bedrag vermeld op balans als “beschikbare reserve” niet overeen met hetgeen hier als beschikbare reserve moet worden aangegeven.

Overgedragen winst (verlies)
(+)/(-)

Rubriek 1061

Overgedragen winst of verlies

- Is steeds een belastbare reserve

Liquidatiereserve

Rubriek 1012

Liquidatiereserve

Toepassingsgebied

Art. 184quater WIB 92 : Aanleg van een liquidatiereserve door het geheel of een gedeelte van hun boekhoudkundige winst na belasting over te boeken naar één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief.

Enkel mogelijk voor vennootschappen die “klein” (cfr. art. 1:24, §§1-6 WVV) zijn voor **dat** belastbare tijdperk.

⇒ Indien een vennootschap later “groot” wordt, doet dit géén afbreuk aan het fiscale statuut van de reeds aangelegde liquidatiereserves

Kamercommissie Financiën, 1 april 2015 : ook vennootschappen in vereffening kunnen een liquidatiereserve aanleggen, “onverminderd de toepassing van de antimisbruikbepaling”

Liquidatiereserve

Toepassingsgebied (vervolg)

Enkel de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar kan gebruikt worden voor de aanleg van een liquidatiereserve (code 9905) => men kan dus niet putten uit reeds bestaande reserves.

Liquidatiereserve wordt gevormd door winst na belasting : is dus een belastbare reserve (maar toch onaantastbaarheidsvoorwaarde naleven – zie verder)

Parl. St., Kamer, 2014-2015, nr. 54-0672/001, p. 17 : Het bestaan van boekhoudkundige overgedragen verliezen staat de vorming van een liquidatiereserve niet in de weg.

Liquidatiereserve

Onaantastbaarheidsvoorwaarde

Art. 184quater, lid 3 WIB 92 : de liquidatiereserve moet op een afzonderlijke rekening van het passief geboekt blijven en mag niet tot grondslag dienen van enige beloning of toekenning .

Wat indien schending van deze onaantastbaarheidsvoorwaarde ?

- Indien schending tgv dividenduitkering => gevolgen duidelijk (zie verder)
- Indien schending omwille van andere redenen (bv. moeder-dochterfusie): logischerwijze vervalt dan het voordeel van de verlaagde RV voor het aangetaste gedeelte (hoewel de anticipatieve heffing van 10% wel al betaald is).

Liquidatiereserve

Afzonderlijke “anticipatieve” heffing

Art. 219quater WIB 92 : voor het belastbare tijdperk van aanleg van de liquidatiereserve, wordt een afzonderlijke heffing van 10% toegepast op het bedrag dat naar de liquidatiereserve wordt overgeboekt.

Zie VAK “Afzonderlijke aanslagen”, code 1508

Artikel 198, §1, lid 1, 1° WIB 92 : afzonderlijke aanslag is niet aftrekbaar

Niet onderworpen aan stelsel van voorafbetalingen

Art. 304, §2, lid 2 WIB 92 : met de anticipatieve heffing kunnen de RV en de voorafbetalingen wél verrekend worden

Liquidatiereserve

Afzonderlijke “anticipatieve” heffing

Artikel 184quater WIB 92 : Overboeking van de te bestemmen winst na belasting naar liquidatiereserve : is dus te bestemmen winst na vennootschapsbelasting én na de anticipatieve heffing.

⇒ Maximale liquidatiereserve = te bestemmen winst/1,1

Voorbeeld

Te bestemmen winst (na geraamde belasting) vóór aanleg liquidatiereserve = 100.000 EUR.

Maximale liquidatiereserve = $100.000 / 1,1 = 90.909,09$ EUR. Afzonderlijke heffing = 10% van 90.909,09 = 9.090,91 EUR.

Liquidatiereserve

Voorbeeld (CBN-Advies nr. 2015/2 van 13 mei 2015)

Naamloze vennootschap, klein in de zin van art. 1:24, §1-6 WVV

Overgedragen verlies uit vorige boekjaren : - 500

Winst vóór belastingen (vóór aanleg liquidatiereserve en boeking van de afzonderlijke aanslag) : 2.000

Belasting op het resultaat (vóór afzonderlijke aanslag) geraamd op 570.

Algemene vergadering beslist van de gehele winst na belasting aan te leggen als liquidatiereserve => liquidatiereserve $(2.000 - 570)/1,1 = 1.300$, en dus afzonderlijke aanslag van 10% van 1.300 = 130.

Te bestemmen winst vóór overboeking naar liquidatiereserve : $- 500 + 2.000 - 570 - 130 = 800$.

Algemene vergadering beslist van wettelijke reserve te verhogen met 5% van 800 = 40.

Liquidatiereserve

Voorbeeld (vervolg)

Boeking op inventarisdatum

Boeking afzonderlijke aanslag op liquidatiereserve

6702 Geraamde belasting	130	
aan 450 Geraamd bedrag der belastingschulden		130

Liquidatiereserve

Voorbeeld (vervolg)

Boeking op inventarisdatum

Boeking van de liquidatiereserve

6920 Toevoeging aan de wettelijke reserve 40

6921 Toevoeging aan de overige reserves 1.260

aan 130x Wettelijke reserve – art. 184quater WIB 92 (bj..) 40

 133X Beschikbare reserves – art. 184 quater WIB 92 (bj..) 1.260

⇒ Subrubrieken creëren !

Liquidatiereserve

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Liquidatiereserve (code 1012)	0	1.300

Liquidatiereserve

Belang van de liquidatiereserve : roerende voorheffing

Art. 269, §1, 8° WIB 92 : in de mate dat uitgekeerde dividenden voortkomen uit een aantasting van de liquidatiereserve bedraagt het tarief van de roerende voorheffing :

- 20 % indien het aangetaste gedeelte minder dan vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief, en de liquidatiereserve werd aangelegd vanaf aanslagjaar 2018;
- 17% indien het aangetaste gedeelte minder dan vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief en de liquidatiereserve werd aangelegd tot aanslagjaar 2018;

Liquidatiereserve

Roerende voorheffing

Art. 269, §1, 8° WIB 92 : in de mate dat uitgekeerde dividenden voortkomen uit een aantasting van de liquidatiereserve bedraagt het tarief van de roerende voorheffing :

- 5% indien het aangetaste gedeelte ten minste vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief
- 0% indien aantasting ten gevolge van de vereffening van de vennootschap (geen wachttermijn)

Liquidatiereserve

Formele voorwaarde

De vennootschap moet bij de aangifte vanaf het aanslagjaar waarin de liquidatiereserve werd aangelegd een opgave voegen waarvan het model door de Minister van Financiën wordt vastgelegd (**Formulier 275A**).

Liquidatiereserve

Parl. Vr. nr. 45 van 25 september 2019

Aanslagjaar	2015	2016	2017	2018
Liquidatiereserve	2.778.426.973	3.414.983.444	4.322.695.920	4.868.617.331
Afzonderlijke aanslag (10%)	277.842.697	341.498.344	432.269.592	486.861.733

Belastbare voorzieningen

Rubriek 1009

Voorzieningen voor risico's en kosten

Boekhoudkundige behandeling

Artikel 3:28, lid 1 K.B./WVV :

- beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen en kosten te dekken;
- die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn
- doch waarvan bedrag niet vaststaat

Artikel 3:30 K.B./WVV :

- voorzieningen moet geïndividualiseerd worden naargelang van de risico's en kosten die ze dekken

Artikel 3:33 K.B./WVV:

- eventuele terugname op einde boekjaar

Zie Advies CBN nr 2018/25 van 12 september 2018

Voorzieningen voor risico's en kosten

Boekhoudkundige behandeling

Aanleg voorziening :

636 voorziening voor risico's en kosten

aan 162 Voorziening voor risico's en kosten

Terugname voorziening

162 Voorziening voor risico's en kosten

aan 636 Voorziening voor risico's en kosten - terugname

Voorzieningen voor risico's en kosten

Fiscale behandeling

- **Art. 25, 5° WIB 92** : voorzieningen behoren tot de **winst** van een vennootschap
- Doch vrijstelling onder **artikel 48 WIB 92** onder bepaalde voorwaarden :
 - *scherp omschreven* verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen *waarschijnlijk* zijn
 - Voorwaarden : artt. 24 -25 KB/WIB 92 :
 - Voorziene kosten zijn aftrekbaar als beroepskosten
 - Voorziene kosten worden geacht normaal op uitslagen van het belastbaar tijdperk te drukken
 - Voorwaarden van art. 22, 3° en 4° KB/WIB 92 na te leven:
 - » Afzonderlijke boeking
 - » Verantwoording via **formulier 204.3**

Vorzieningen voor risico's en kosten

Scherp omschreven kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn

- voorzieningen op basis van eenvoudige verwachtingen of approximatieve raming zijn niet aftrekbaar (**Cass, 23 september 1971; Luik, 24 mei 2000**)
- risico/kost moet voldoende verantwoord worden aan de hand van concrete omstandigheden die zich tijdens het boekjaar hebben gedaan en die bij het einde van het boekjaar nog steeds bestaan (**Gent, 20 juni 1986**)
- Voorzieningen voor uit te voeren investeringen zijn niet aftrekbaar (**Brussel, 11 april 2019**), evenals voorzieningen voor kosten waarvoor de vennootschap zelf niet aansprakelijk is (**Rb Gent, 22 juni 2010 igv bodemsanering**)

Voorzieningen voor risico's en kosten

Kosten die worden geacht normaal op uitslagen van het belastbaar tijdperk te drukken

Art. 25 KB/WIB 92 : Limitatieve opsomming :

a) Kosten die voortkomen uit de in het tijdperk uitgeoefende beroepswerkzaamheid of alsdan voortgekomen gebeurtenissen

Bv. waarborgverplichtingen, conventioneel brugpensioenen, opzegvergoedingen, ...

b) Kosten die, evenredig met de duur van het belastbare tijdperk, betrekking hebben op grote herstellingen aan gebouwen, materieel en outillering, die periodiek met regelmatige tussenpozen van niet meer dan 10 jaar worden uitgevoerd, met uitsluiting van enigerlei vernieuwing

c) Kosten die bij voorbaar gedekt zijn door tijdens hetzelfde tijdperk bekomen vergoedingen wegens schadegevallen, onteigeningen, opeisingen in eigendom of andere gelijkaardige gebeurtenissen

Voorzieningen voor risico's en kosten

Artikel 194 WIB 92 : de vrijstelling voorzien in artikel 48 WIB 92 is in de vennootschapsbelasting slechts van toepassing op :

1° voorzieningen die voortvloeien uit verbintenissen die door de onderneming zijn aangegaan gedurende het belastbare tijdperk of één van de voorgaande belastbare tijdperken;

2° voorzieningen die voortvloeien uit wettelijke of reglementaire verplichtingen, andere dan de verplichtingen die voortvloeien uit de toepassing van een boekhoudkundige of jaarrekeningrechtelijke reglementering

Gedr. St., Kamer, 2017-2018, 2864/001, 57-58 : enkel voorzieningen voor kosten die voortvloeien uit **een op balansdatum bestaande verplichting** zijn voortaan vrijstelbaar (“gedwongen kosten”)

Zie Circulaire 2018/C/118 van 26 oktober 2018

Voorzieningen voor risico's en kosten

Gedr. St., Kamer, 2017-2018, 2864/001, 57-58

- de vrijstelling blijft behouden voor voorzieningen voor contractuele of wettelijke/reglementaire verplichtingen, zoals bv. garantieverplichtingen, ontslagen na betekening van het ontslag of werkloosheid met bedrijfstoeslag (SWT), milieuverplichtingen, ...
- de voorzieningen voor herstelling en groot onderhoud zijn niet vrijgesteld : dergelijke kosten zijn “vrijwillig aangepane” kosten

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Vennootschap heeft een milieuvergunning om een bepaalde exploitatie uitoefenen op een site, onder voorwaarde dat ze, bij het einde van de exploitatie, de site in haar oorspronkelijke staat herstelt.

Vennootschap legt een voorziening aan ter dekking van deze toekomstige **herstellingskosten**.

Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0297 van 14 mei 2019

- Voorziening vloeit voort uit een reglementaire verplichting, want betreft een verplichting opgelegd door de milieuvergunning
- Voorziening is dus vrijstelbaar

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Bouwpromotor biedt een huurgarantie aan de koper die een pad wil verhuren : in de periodes dat de koper geen huurder vindt, gaat promotor op zoek naar een huurder of wordt de gederfde huur vergoed aan de koper.

Promotor legt voor deze verbintenis inzake huurgarantie een voorziening aan.

Voorafgaande Beslissing nr. 2020.2262 van 9 februari 2021

- Voorziening vloeit voort uit een contractuele verbintenis, waarin de promotor zich ertoe verbindt om na de verkoop garant te staan voor een bepaald huurrendement
- Voorziening is dus vrijstelbaar

Voorzieningen voor risico's en kosten

Voorziene kosten worden geacht normaal op uitslagen van het belastbaar tijdperk te drukken

Gent, 22 december 2009, Bergen, 14 november 2018 :

- Er kan géén rekening worden gehouden met risico's ontstaan na balansdatum

Zie eveneens Advies nr. 2018/08 van 9 mei 2018

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Vennootschap legt voorziening aan voor toekomstige personeelskosten ten gevolge van een geplande herstructurering

ComIB/92, nr. 48/28 : voorziening voor ontslagvoergoedingen is slechts aftrekbaar op moment van betekening van het ontslag aan de betrokken werknemers

Antwerpen, 6 oktober 2009 :

- Advies CBN, nr. 107/4 (inzake sluiting van ondernemingen) : aftrek voorziening op moment van beslissing bevoegde orgaan
- Vennootschap slaagt er echter niet in van waarschijnlijkheid en bedrag van de kosten aan te tonen

Voorzieningen voor risico's en kosten

De Standaard

Meest recent Binnenland Coronacrisis Amerikaanse verkiezingen Buitenland Opinie Meer ▼



ONTWERPAKKOORD NA MOEIZAME MAANDEN

Delhaize schrapt 700 jobs minder dan gepland

10 FEBRUARI 2015 OM 03:00 UUR | Van onze redacteur Pascal Dendooven

Delhaize heeft gisteravond met de vakbonden een ontwerpakkkoord bereikt over de herstructurering. De supermarktketen laat 1.800 medewerkers op vrijwillige basis opstappen en ziet af van 2.500 gedwongen ontslagen.

Voorzieningen voor risico's en kosten

DVB, Jaarverslag 2018, p. 40

- De datum van betekening van het ontslag is niet het enige element om een voorziening aan een bepaald belastbaar tijdperk te verbinden, maar blijft weliswaar een belangrijk element
- Om het bedrag van de voorziening vast te stellen is het aangewezen dat de ontslagen werknemers worden geïdentificeerd (indien niet individueel dan in ieder geval per categorie).
- Bovendien moet de beslissing tot ontslag door het daartoe bevoegde orgaan worden genomen

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Vennootschap legt een voorziening aan voor **ontslaguitkeringen**.

Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0613 van 13 augustus 2019

- Voorziening vloeit voort uit een wettelijke verplichting, zijnde de regelgeving omtrent collectief ontslag
- Kosten zijn waarschijnlijk volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen, vermits tijdens het boekjaar de intentie tot sluiting van de onderneming werd medegedeeld aan de vakbonden, er een ontwerpakkoord met deze vakbonden werd bereikt etc

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Immobiëvennootschap legt voorziening aan voor schadeclaims van klanten mbt oprichting van tiental appartementen in een vastgoedproject (elektriciteit, waterinsijpeling, beschadiging blauwsteen etc). Fiscus weigert vrijstelling.

Gent, 19 maart 2013 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Het feit dat de vennootschap de tegen haar ingestelde claims volledig betwist, doet geen afbreuk aan haar wettelijke verplichting om de noodzakelijke voorziening aan te leggen ter dekking van het financiële verlies dat de onderneming wegens de claim kan lijden.

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

NV die aannemingsbedrijf uitbaat en als bouwpromotor optreedt legt een voorziening aan voor haar tienjarige aansprakelijkheid (art. 1792 B.W.). Bedrag van de voorziening werd geraamd op 1,5% van het bedrag dat bij de oplevering gefactureerd wordt aan de afnemers, en hierbij werd gesteund op de berekeningswijze van premies van verzekeringspremies voor polissen die gelijkaardige risico's dekken.

Fiscus weigert vrijstelling van de voorziening, omdat de raming van de voorziening niet gesteund is op nader omschreven risico's.

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus (vervolg)

Brussel, 12 mei 2000 : stelt de fiscus in het gelijk

- Er is een wezenlijk verschil met de situatie van verzekeraars bij het berekenen van de verzekeringspremie voor de dekking van de burgerlijke aansprakelijkheid van aannemers. Zij baseren hun berekeningen immers op niet nader omschreven risico's, terwijl fiscaal de berekening moet uitgaan van wél nader omschreven risico's
- Het door de vennootschap gehanteerde percentage is dus een algemeen percentage op de gefactureerde bedragen, en kan dus niet beschouwd worden als een raming van het bedrag van scherp omschreven lasten

Zie eveneens Gent, 20 juni 1986, Antwerpen, 27 juni 1989 en Antwerpen, 24 mei 1993, Gent, 17 december 1992

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Installateur van sanitaire toestellen en centrale verwarming berekent de voorziening voor waarborgverplichtingen als een percentage van zijn omzet, maar haalt het percentage uit de vroegere verhouding tussen zijn omzet en zijn effectieve kosten wegens garantieverplichtingen. Fiscus weigert de vrijstelling van de voorziening.

Luik, 18 maart 1987 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Elke verkoop onder waarborg brengt een potentiële kost met zich mee, waarvoor een voorziening kan worden aangelegd
- De waardering van die waarschijnlijke kosten mag gebeuren op basis van ervaring uit vroegere jaren

Voorzieningen voor risico's en kosten

Casus

Vennootschap ontwikkelt hoogtechnologische producten, automatisatie en robotica. Een slechte werking van de automaten zou bij de cliënten zware productieschade teweegbrengen, met belangrijke financiële consequenties. De vennootschap legt ter dekking van dit risico een voorziening aan. Fiscus weigert de vrijstelling wegens onvoldoende nauwkeurige raming.

Antwerpen, 21 mei 2010 : stelt de fiscus in het gelijk

- De raming van de voorziening gebeurt, bij gebrek aan vroegere ervaringen, noodzakelijkerwijze op basis van eenvoudige verwachtingen en is dus approximatief.
- Voorziening dus niet aanvaard

Voorzieningen voor risico's en kosten

Formulier 204.3 :

- In principe bij aangifte te voegen (Biztax)
- Doch mag ook ingediend, aangevuld of vervangen worden in verder stadium van de procedure

Andere in de balans vermelde reserves

Rubriek 1010

Andere in de balans vermelde reserves

Hier kan onder meer worden vermeld, de als “vrijgestelde reserves” geboekte reserves, waarvan tijdens controle blijkt dat niet aan de vrijstellingsvoorwaarde is voldaan.

Voorbeeld

Wanneer een vennootschap in het boekjaar van ondertekening van de raamovereenkomst onvoldoende winst heeft om het volledige bedrag van de tax-shelter vrijstelling te kunnen genieten. Hierdoor werd een grotere belastingvrije reserve aangelegd dat hetgeen in betreffend belastbaar tijdperk kan afgetrokken worden (zie verder)

Andere belastbare reserves (+/-)

Rubriek 1011

Andere belastbare reserves

Deze rubriek is voornamelijk bedoeld om negatieve reserves in op te nemen.

Voorbeelden :

- wanneer een vennootschap – in schending van de boekhoudwetgeving - teveel kapitaalsubsidies in resultaat heeft genomen. Zie **Circulaire nr Ci.RH.241/597.225 (AOIF nr. 40/2009) van 4 augustus 2009**

Onzichtbare reserves

Onzichtbare reserves

Deze posten worden fiscaal als “reserves” behandeld (dus : tijdsverschillen), doch zijn geen reserves in de boekhoudkundige betekenis van het woord.

Vandaar de benaming “onzichtbaar”

Vier soorten :

- Belastbare waardeverminderingen
- Overdreven afschrijvingen
- Onderschattingen van activa
- Overschattingen van passiva

1. Belastbare waardeverminderingen

Rubriek 1020

Belastbare waardeverminderingen

Boekhoudkundige behandeling

Art 3:23, tweede lid K.B./WVV : waardeverminderingen worden geboekt als correctie op de aanschaffingswaarde van activa met een *onbeperkte levensduur*, om rekening te houden met (al dan niet definitieve) ontwaardingen op het einde van het boekjaar

Voorbeelden van activa met onbeperkte gebruiksduur :

- Gronden
- Vorderingen
- Aandelen

Waardeverminderingen op gronden

Betreft : waardevermindering tbv bijkomende kosten op gronden

- Fiscus aanvaardt, onder druk van Cassatie-rechtspraak, dat onmiddellijk een waardevermindering afgetrokken wordt tbv bijkomende kosten op gronden : **Circ. nr. Ci.RH. 421/537.245 (AOIF nr. 53/2004) van 15 juli 2004**
- Op voorwaarde dat
 - deze bijkomende kosten eerst worden geactiveerd
 - er akte wordt genomen van de waardevermindering voor het sluiten van de jaarrekening van het betrokken boekjaar

Waardeverminderingen op gronden

Voorbeeld

Aankoop KMO-grond	100.000
Bijkomende kosten (overdrachtsbelasting, notariskosten etc)	<u>+12.000</u>
Aanschaffingswaarde	112.000

Te volgen werkwijze :

Activering aan aanschaffingswaarde	112.000
Waardevermindering tbv bijkomende kosten	- <u>12.000</u>
Boekwaarde	100.000

Waardeverminderingen op vorderingen

Boekhoudkundige behandeling

Art. 3:45, §1 K.B./WVV :

- vorderingen worden opgenomen aan **nominale waarde**

Art 3:46 K.B./WVV :

- waardeverminderingen worden toegepast indien onzekerheid over betaling op vervaldag;
- waardevermindering mogen worden toegepast wanneer realisatiewaarde op afsluitdatum lager is dan boekwaarde

Waardeverminderingen op vorderingen

Fiscale behandeling

Artikel 49, tweede lid WIB 92 : verliezen zijn pas aftrekbaar wanneer ze *zeker en vaststaand* zijn

Wanneer is een verlies op een vordering “zeker en vaststaand” ?

- Fiscus (**ComIB/92, nr. 48/10**) :

- verlies op vordering slechts zeker en vaststaand op moment van afsluiting van de vereffening
- Versoepeling : *geïndividualiseerd* attest curator waaruit definitief verlies vordering blijkt => verlies dan zeker op datum attest
- Attest dat stelt dat het actief geen enkele uitkering aan chirografaire schuldeisers toelaat is niet voldoende !
 - Wél te gebruiken voor verantwoording waardevermindering voor *waarschijnlijke* verliezen

Waardeverminderingen op vorderingen

Rechtspraak gaat verder dan fiscus : bewijs van verlies vordering mag met alle bewijsmiddelen geleverd worden : “als er redelijke en voldoende zekerheid over verlies vordering bestaat” (**Brussel, 18 maart 1994, Gent, 23 mei 1996, ...**)

- ⇒ bv. wanneer passief faillissement uitsluitend bestaat uit bevoorrechte schuldeisers
- ⇒ loutere vermoedens volstaan niet !

Let op ! Vordering is ten belope van BTW niet verloren

- **Art. 77, §1, 7° W.BTW** : aan de Staat gestorte BTW wordt teruggegeven wanneer vordering verloren is gegaan

Waardeverminderingen op vorderingen

Wanneer zeker en vaststaand karakter van het verlies niet aangetoond kan worden => regeling van *waarschijnlijke* verliezen (“dubieuze debiteuren”) : **artikel 48 WIB 92**

Waardeverminderingen op vorderingen

Fiscale behandeling

Artikel 48 WIB 92 : *scherp omschreven* verliezen of kosten die *waarschijnlijk* zijn

Voorwaarden : **artt. 22 – 23 KB/WIB 92** :

- verliezen zijn aftrekbaar als beroepskosten;
- verliezen uitsluitend betrekking op niet in obligaties of gelijkaardige effecten op naam of aan toonder verdeelde vorderingen
- verliezen moeten scherp omschreven zijn : duidelijk geïdentificeerde vorderingen

Waardeverminderingen op vorderingen

Voorwaarden : artt. 22 – 23 KB/WIB 92 (vervolg) :

- Waarschijnlijkheid en bedrag van de verliezen moet voor iedere vordering blijken uit bijzondere en tijdens belastbaar tijdperk voorgekomen en op het einde nog bestaande omstandigheden (en dus niet uit een louter algemeen risico)
 - Bv. loutere feit dat klant 30 dagen na vervaldag nog niet betaald heeft, volstaat niet
- Waardeverminderingen moeten afzonderlijk geboekt zijn

Waardeverminderingen op vorderingen

Voorwaarden : artt. 22 – 23 KB/WIB 92 (vervolg) :

Verantwoording via **formulier 204.3**

- **ComIB/92, nr. 48/6** : termijn is niet op straffe van verval
- **ComIB/92, nr. 48/4, 3°** : voor elke vordering afzonderlijk de identiteit en adres van de schuldenaar vermelden, evenals het bedrag van de vordering en van de geboekte waardevermindering

Waardeverminderingen op vorderingen

Casus

Naar aanleiding van een faillissement boekt een aannemer een aantal schuldvorderingen af als definitief verloren. Fiscus weigert omdat verlies nog niet zeker en vaststaand zou zijn. Aannemer roept in subsidiaire orde aftrek in als waarschijnlijk verlies (art. 48 WIB 92). Fiscus weigert opnieuw omdat formulier 204.3 niet werd opgemaakt

Gent, 24 december 2013 : geeft de fiscus ongelijk

- Verlies was op einde boekjaar niet vaststaand, maar wél waarschijnlijk
- Opgave 204.3 kan in om het even welk stadium van de procedure ingediend worden

Waardeverminderingen op vorderingen

Artikel 48, tweede lid WIB 92 : fiscale vrijstelling voor waardeverminderingen op schuldvorderingen op medecontracten :

- waarvoor krachtens boek XX, titel V Wetboek Economisch Recht
 - door de rechtbank een reorganisatieplan is gehomologeerd OF
 - een minnelijk akkoord is vastgesteld
 - en dit gedurende de belastbare tijdperken tot de volledige tenuitvoerlegging van het plan of van het minnelijk akkoord of tot het sluiten van de procedure
- ⇒ zowel van toepassing op waardeverminderingen in het kader van een gerechtelijk als een buitengerechtelijk minnelijk akkoord

Waardeverminderingen op vorderingen

ComIB/92, nr. 48/3, 2° : enkel waardeverminderingen op handelsvorderingen zijn aftrekbaar, zijnde vorderingen die behoren tot normale bedrijfsuitoefening en ontstaan uit krediet dat aan klant gegeven wordt wegens levering van goederen of diensten

Gent, 16 februari 2010 : geeft de fiscus ongelijk

- Stelling van fiscus dat enkel waardeverminderingen op handelsvorderingen aftrekbaar zijn heeft géén wettelijke basis

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.457

- ‘vorderingen’ zijn niet enkel handelsvorderingen : ook waardeverminderingen op leningen komen voor aftrek in aanmerking

Waardeverminderingen op vorderingen

Cassatie, 22 april 2010

- Waardeverminderingen op schuldvorderingen moeten worden geïndividualiseerd
- “Globale” waardeverminderingen (gebaseerd op statistische gegevens uit het verleden) zijn dan ook niet aftrekbaar

Waardeverminderingen op vorderingen

Casus

Vereisten inzake individualisering vordering is praktisch quasi onmogelijk voor bedrijven met groot cliënteel (bv. nutsbedrijven).

Vennootschap inventariseert op einde boekjaar de onbetaalde facturen en splitst ze op in categorieën in functie van laattijdigheid van betaling (bv. 30d., 60d., 90d., ..).

Uit ervaring kan per categorie voorspeld worden hoeveel % van de vorderingen van elke categorie zal kunnen geïnd worden.

Op basis hiervan boekt de vennootschap een globale waardevermindering (verschillend per categorie van vorderingen).

De vordering blijven individueel opgevolgd worden.

Waardeverminderingen op vorderingen

Voorafgaande Beslissing nr. 2020.2241 van 26 januari 2021

- Waardevermindering is vrijgesteld op basis van art. 48 WIB 92
- Risico van verlies mag bepaald worden aan de hand van coëfficiënten die gestoeld zijn uit vroegere ervaringen
- Vorderingen moet niet individueel op formulier 204.3 opgenomen worden : de vermelding van een globaal bedrag volstaat
- Vennootschap moet wel op verzoek informatie kunnen verstrekken omtrent de evolutie van de vorderingen

Waardeverminderingen op vorderingen

Casus

- Vennootschap geeft ten persoonlijke titel een lening aan de schoonzoon van de afgevaardigd bestuurder
- Schuldvordering wordt onzeker en vennootschap boekt waardevermindering
- Fiscus weigert aftrek

Gent, 14 september 2010 : stelt de fiscus in het gelijk

- Art. 22, §1, 1° KB/WIB 92 stelt dat verlies als beroepsverlies aftrekbaar moet zijn
- Dus beroepsmatig karakter is vereist
- Waardevermindering is dan ook niet aftrekbaar

Waardeverminderingen op vorderingen

Casus

- Vennootschap stelt creditnota's op voor facturen waarvan zij vreest dat ze niet meer kunnen worden geïnd.
- Fiscus stelt dat vennootschap niet bewijs levert dat de vorderingen waarvoor creditnota's zijn opgesteld definitief verloren zijn of dat hun betaling onzeker is.

Rb Luik, 6 september 2007 : stelt de fiscus in het gelijk

- Opstellen van creditnota's beantwoordt niet aan de vereisten van waardeverminderingen en voorzieningen risico's en kosten
- Creditnota is niet bedoeld om een verlies op een vordering te boeken, maar is een tweede facturatie omdat er een fout is gemaakt mbt bestemming of de goederen

Waardeverminderingen op vorderingen

Rb Luik, 6 september 2007 (vervolg)

- Een creditnota's heeft voor gevolg dat de vordering verdwijnt ingevolge een beslissing van de schuldeiser die afziet van de invordering.
- Een waardevermindering daarentegen is een erkenning van het feit dat de vordering dreigt van niet invorderbaar te zijn, omdat ze waarschijnlijk verloren is. Dit verlies gaat vooraf aan de boeking en is niet het gevolg ervan.
- Bij gebrek aan boeking van een waardevermindering of voorziening is dus niet voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarden.

Waardeverminderingen op aandelen

Artikel 198, 7° WIB 92 : waardeverminderingen op aandelen zijn **nooit aftrekbaar**

Zijn definitief niet aftrekbaar, dus een Verworpen Uitgave (code 1217) en géén toename van de belastbare reserves

- ⇒ Steeds bijhouden dat men ooit zulke waardevermindering heeft geboekt, dit ter vermijding van een latere dubbele belasting !
- ⇒ terugnames van eerdere in Verworpen Uitgaven opgenomen waardevermindering op aandelen zijn niet belastbaar (zie verhoging begintoestand reserves – code 1052)

2. Overdreven afschrijvingen

Rubriek 1021

Overdreven afschrijvingen

Boekhoudkundige behandeling

Artikelen 3:23, lid 1 K.B./WVV :

Onder “afschrijvingen” verstaat men de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de **gebruiksduur beperkt** is, teneinde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa **te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids-of gebruiksduur**, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan.

Zie CBN Advies nr. 2010/15 van 6 oktober 2010

Overdreven afschrijvingen

Fiscale behandeling

Afschrijvingen worden fiscaal aanvaard als :

- a) Ze betrekking hebben op oprichtingskosten of op immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is (**art. 52, 6° WIB 92**)
- b) Ze gegrond zijn op de aanschaffings- of beleggingswaarde (**art. 61, eerste lid WIB 92**)
- c) Ze noodzakelijk zijn
- d) Ze samengaan met een **waardevermindering** die zich tijdens het belastbare tijdperk heeft voorgedaan (**art. 61, eerste lid WIB 92**)

Overdreven afschrijvingen

a) De afschrijvingen moeten gegrond zijn op de aanschaffings- of beleggingswaarde (**art. 61, eerste lid WIB 92**)

-> dus géén fiscale afschrijvingen aanvaard op herwaarderingsmeerwaarde

Aanschaffingswaarde =

- Aanschaffingsprijs (incl bijkomende kosten)
- Vervaardigingsprijs
- Inbrengwaarde

Overdreven afschrijvingen

b) De afschrijvingen moeten noodzakelijk zijn (**art. 61, eerste lid WIB 92**)

ComIB/1992 : nr. 61/8 : theoretisch zou kunnen worden gesteld dat de afschrijving niet strikt noodzakelijk is wanneer de kosten van onderhoud en modernisering tijdens het jaar of boekjaar zodanig zijn dat de volledige aanschaffings-of beleggingswaarde van de afschrijfbaar bestanddelen behouden is gebleven.

In de praktijk kunnen versleten onderdelen van bv. een machine echter niet tot het oneindige worden vervangen.

In werkelijkheid verliezen de exploitatiemiddelen van een onderneming dus mettertijd **onvermijdelijk** hun waarde. Deze laatste vermindert als het ware elke dag en na een zekere tijd is ze volledig verdwenen.

Overdreven afschrijvingen

c) Ze samengaan met een waardevermindering tijdens het belastbaar tijdperk

ComIB/92, nr. 61/15 : hoewel elke afschrijving forfaitair en benaderend is, moet ze toch redelijk zijn, dwz dat ze moet overeenstemmen met een waardevermindering die rationeel moet worden geraamd waarbij rekening wordt gehouden met alle factoren, welke zij ook zijn, die bijdragen tot de waardevermindering

ComIB/92, nr. 61/20 : de aftrekbare afschrijvingen mogen niet meer bedragen dan het daadwerkelijk verlies aan marktwaarde dat de activa tijdens het boekjaar hebben ondergaan

Brussel, 25 mei 2001 : fiscaal wordt geen afschrijving aanvaard op naakte eigendom, want ondergaat geen waardevermindering

Overdreven afschrijvingen

Casus 1 : activa in aanbouw

In 2000 werd begonnen met bouw van werkplaats. In 2001 wordt werkplaats in gebruik genomen maar voltooiing vindt plaats in 2002. Vennootschap begint met afschrijving in 2000 op reeds uitgevoerde werken.

Fiscus weigert de fiscale aftrek van de afschrijving voor 2000, want :

- In 2000 werden nog geen inkomsten uit de activiteit behaald
- In 2000 is er dus nog geen sprake van een waardevermindering

Rb Gent, 3 maart 2005 : stelt de fiscus in het gelijk

- voor aftrek beroepskost is niet vereist dat in zelfde jaar belastbare inkomsten werd genoten
- aangezien echter niet werd aangetoond dat er tijdens periode van opbouw waardevermindering heeft plaatsgevonden -> afschrijving fiscaal niet aanvaard

Overdreven afschrijvingen

Casus 2 : activa in aanbouw

Vanaf 1980 worden verbouwingswerken uitgevoerd aan een pand waarin enkele jaren later (1983) een kine-praktijk wordt uitgeoefend.

Fiscus weigert de kosten van verbouwing voor de jaren 1980 en 1981 omdat het gebouw in die jaren nog niet beroepsmatig werd gebruikt.

Gent, 22 april 2008 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Beroepsmatig karakter van de werken is aangetoond;
- Afschrijving wordt geacht de materiële sleet en de economische waardevermindering te vertegenwoordigen;
- Het betreft in casu doelgerichte bedrijfsmatige investeringen die over een lange periode dienen te worden uitgevoerd om het gebouw bedrijfsklaar te maken;

Overdreven afschrijvingen

Casus 2 : activa in aanbouw (vervolg)

Gent, 22 april 2008 : stelt de fiscus in het ongelijk (vervolg)

- De **affectatie** van de investeringen tot de bedrijfsactiviteit geeft recht op de afschrijving;
- Het is niet vereist dat de kosten **in datzelfde jaar** leiden tot het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten (cfr. **Cass., 3 november 2000**)

Zie eveneens **Gent, 18 april 1996**

Overdreven afschrijvingen

Casus 3 : vooruitbetalingen

ComIB/92, nr. 61/85

Nog niet door de belastingplichtige verkregen immateriële en materiële vaste activa die reeds het voorwerp zijn van een tussen partijen gesloten overeenkomst (bestelling, aanneming, koopovereenkomst zonder dadelijke eigendomsoverdracht enz.), mogen tot het bedrag van de tijdens enig jaar of boekjaar gedane en als dusdanig geboekte vooruitbetalingen worden beschouwd als tijdens dat tijdperk verkregen of tot stand gebracht.

Deze mogelijkheid strekt ertoe rekening te houden met de economische veroudering die reeds kan optreden gedurende de tijd dat activa in bestelling of in aanbouw zijn, voornamelijk wanneer lange leveringstermijnen bedongen zijn.

Overdreven afschrijvingen

Casus 3 : vooruitbetalingen

ComIB, nr. 61/85 (vervolg)

Daartoe is echter vereist dat :

1° de nog niet door de belastingplichtige verkregen activa reeds het voorwerp zijn van een tussen partijen gesloten **overeenkomst**;

2° tijdens het beschouwde jaar of boekjaar één of meer vooruitbetalingen op die activa gedaan zijn; het moet **werkelijke betalingen** betreffen

3° de betaling in de **boekhouding** werd opgenomen als een vooruitbetaling op de aanschaffings- of beleggingswaarde van de activa

Overdreven afschrijvingen

Casus 3 : vooruitbetalingen

ComIB/92, nr. 61/85 (vervolg)

Dit vervroegen van de aanvang van de afschrijvingen blijft evenwel **facultatief** : het staat de belastingplichtige in de bedoelde gevallen dus ook vrij de afschrijvingen slechts te beginnen vanaf het jaar of boekjaar waarin de desbetreffende activabestanddelen zijn verkregen, zelfs wanneer hij de vooruitbetalingen op die bestanddelen als immateriële of materiële vaste activa heeft geboekt.

Overdreven afschrijvingen

Casus 3 : vooruitbetalingen

Vennootschap bestelt verschillende vrachtwagens, waarbij telkens een voorschot van 30% betaald wordt. De vennootschap schrijft de vrachtwagens degressief af over 5 jaren, en er wordt ook afgeschreven op de voorschotten op de nieuwe vrachtwagens die pas na het belastbaar tijdperk zijn geleverd.

Fiscus weigert de afschrijvingen op de voorschotten omdat er geen bewijs wordt geleverd van een daadwerkelijke waardevermindering. Fiscus weigert ook het afschrijvingspercentage omdat uit dossier blijkt dat de vrachtwagens een langere levensduur hebben en er telkens belangrijke meerwaarden verwezenlijkt worden bij de verkoop van de vrachtwagen na hun uitdienstneming.

Overdreven afschrijvingen

Brussel, 29 juni 2016 : stelt de fiscus in het gelijk

- Artikel 61 WIB 92 stelt dat afschrijvingen maar aanvaard worden indien ze gepaard gaan met een werkelijke waardevermindering die zich tijdens het belastbaar tijdperk heeft voorgedaan
- Bestelde maar nog niet geleverde vrachtwagens voldoen niet aan deze voorwaarde : op het moment van de bestelling (en betaling van het voorschot) moesten ze nog gebouwd worden....
- Vennootschap slaagt er niet in van te bewijzen dat de vrachtwagens een jaarlijkse waardevermindering van 20% ondergaan : de hoogte van de kilometerstanden is geen voldoende bewijsmiddel.
- Het feit dat de vennootschap bij de uitdienstneming nog belangrijke meerwaarden realiseert, duidt inderdaad op een te hoog afschrijvingspercentage
- Afschrijvingstermijn van 7 jaren is meer redelijk

Overdreven afschrijvingen

Casus 4 : luxe-voertuigen

Vennootschap schrijft Porsche Cayenne hybrid af over 5 jaar.

Fiscus vindt dat een afschrijvingstermijn van 10 jaar beter overeenstemt met de waardevermindering.

Overdreven afschrijvingen

Casus (vervolg)

Antwerpen, 7 oktober 2019

- Er bestaat géén vaste regel die zegt dat een personenauto altijd over 5 jaar wordt afgeschreven;
- Het is de belastingplichtige die bij het vaststellen van de afschrijvingsannuïteit moet rekening houden met een gebruiksduur die de werkelijkheid zo dicht mogelijk benadert (Parl. Vr. nr. 1214 van 13 september 1994);
- Een voertuig van type Porsche Cayenne waarborgt een duurzame kwaliteit en intensief gebruik en is na vijf jaar nog niet afgeschreven;
- En afschrijvingstermijn van 7 jaren is redelijk en aanvaardbaar, rekening houdende met kwaliteit van de wagen en het voorgehouden jaarlijks gebruik

Overdreven afschrijvingen

Fiscaal aanvaarde afschrijvingsmethoden :

- a) Lineaire afschrijving
- b) Verdubbelde lineaire afschrijving
- c) Degressieve afschrijving
- d) Afschrijving naar wens
- e) Uitzonderlijke afschrijvingen

Lineaire afschrijving

Lineaire afschrijving

Jaarlijkse vast afschrijving, door toepassing van een gelijkblijvend percentage op de aanschaffings- of beleggingswaarde.

Het % = $100 / (\text{aantal jaren van normale gebruiksduur})$

Voorbeeld

Aanschaffingswaarde = 100.000 EUR

Gebruiksduur = 10 jaar

=> Jaarlijks afschrijvingspercentage van 10% en dus 10.000 EUR afschrijving gedurende 10 jaren

Lineaire afschrijving

Afschrijving van immateriële vaste activa : boekhoudkundig

Art. 3:39, §1, lid 1 KB/WVV : voor immateriële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, wordt overgegaan tot afschrijvingen volgens een overeenkomstig art 3:6, §1 KB/WVV opgesteld plan

Art. 3:39, §1, lid 4 K.B./WVV : indien gebruiksduur van immateriële vaste activa niet met zekerheid kan worden geraamd, worden kosten van goodwill en ontwikkeling afgeschreven over ten hoogste 10 jaar.

Zie CBN Advies nr. 2012/13 van 10 oktober 2012 “De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa”

Lineaire afschrijving

Afschrijving van immateriële vaste activa : fiscaal

Art. 63 WIB 92 : immateriële vaste activa, met uitzondering van audiovisuele werken, worden afgeschreven met vaste annuïteiten waarvan het aantal :

- niet minder dan 3 mag bedragen wanneer het investeringen in ontwikkeling betreft; en
- niet minder dan 5 in de andere gevallen (bv. goodwill, cliënteel,...).

Lineaire afschrijving

Lineaire afschrijving van cliënteel

ComIB/92, nr. 61/114 : afschrijving van *van derden verworven* cliënteel wordt in principe aanvaard.

Cass. 22 maart 1991 : bewijs van waardevermindering ! Wiskundig bewijs echter niet vereist

Afschrijvingsduur ? Geen vaste duur vooropgesteld, afhankelijk van geval tot geval

Min van Financiën, 21 juni 1993 : een termijn van **10 jaar** is redelijk

Lineaire afschrijving

Lineaire afschrijving van cliënteel

Casus

Geneesheer richt vennootschap op en brengt cliënteel in

Hof te Luik : erelonen zijn stabiel gebleven en zelfs licht gestegen : geen ontwaarding dus afschrijvingen fiscaal niet aftrekbaar

Cass., 21 oktober 2005 : stelt de fiscus in het ongelijk

Hof te Luik heeft wet verbroken door elke ontwaarding en dus elke afschrijving uit te sluiten

Lineaire afschrijving

Tegen variabele prijzen verkregen activa

Casus

Overdracht immaterieel vast actief (veelal cliënteel) tegen variabel bedrag, zoals % van de toekomstige omzet behaald op dat cliënteel.

Welke afschrijvingstermijn ? Moet elke schijf over dezelfde termijn worden afgeschreven ? Of moet de totale afschrijvingstermijn dezelfde blijven ?

a) schijf 1 over 10 jaar, schijf 2 over 10 jaar, schijf 3 over 10 jaar etc

OF

b) schijf 1 over 10 jaar, schijf 2 over 9 jaar, schijf 3 over 8 jaar etc

Lineaire afschrijving

Tegen variabele prijzen verkregen activa

Parl. Vr. nr. 199 van 9 september 92 : elke schijf over dezelfde termijn

CBN, Advies nr. 2012/9 : termijn moet hetzelfde blijven voor alle schijven

Luik, 2 juni 2004, Rb. Hasselt, 12 januari 2005, Antwerpen, 19 september 2006, Brussel, 22 oktober 2015 : in lijn met CBN advies

Gent, 13 februari 1997 en 18 juni 2003 : in lijn met stelling fiscus

Cass., 23 april 2010 : géén onmiddellijke aftrek van de schijven

Verdubbelde lineaire afschrijving

Artikel 64bis WIB 92 :

Ondernemingen gevestigd in ontwikkelingszones van categorie 1, zoals bepaald in art. 11 van de wet van 30 december 1970 betreffende de economische expansie, kunnen toelating krijgen van de bevoegde Gewestexecutieve om :

- gedurende maximaal 3 opeenvolgende belastbare tijdperken
- een jaarlijkse afschrijving te boeken
- gelijk aan het dubbele van de normale lineaire annuïteit
- op investeringen in materiële vaste activa (bestaande uit gebouwen, installaties, machines en uitrusting)
- die zijn aangeschaft of vervaardigd overeenkomstig een in het kader van de Wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering aangemoedigde verrichting.

Degressieve afschrijving

Art. 64 WIB 92 en art. 36 tot 43 KB/WIB 92 :

Degressieve annuïteit =

- residuele boekwaarde x
- % dat maximaal dubbele is van het lineaire percentage (**art. 36, 1° en 2° KB/WIB 1992**)

Degressieve afschrijving

Degressieve afschrijving

Art. 64, derde lid WIB 92 : degressieve annuïteit mag in géén geval meer bedragen dan 40% van de aanschaffings- of beleggingswaarde

ComIB/92, nr. 61/187 :

- > in de praktijk enkel invloed op activa die over minder dan 5 jaar worden afgeschreven
- > degressieve afschrijving zelve wordt in de regel over minstens 3 jaren gespreid

Degressieve afschrijving

Degressieve afschrijving

Art. 38 KB/WIB 92 : mogelijkheid om een lineaire afschrijving toe te passen vanaf het belastbaar tijdperk waarin de op een groep vaste activa toepasselijke degressieve afschrijvingsannuïteit, de lineaire afschrijvingsannuïteit niet meer overtreft.

Degressieve afschrijving

Degressieve afschrijving

Voorbeeld

Aanschaffingswaarde : 100.000 EUR, gebruiksduur 4 jaar, kleine vennootschap cfr. art. 1:24, §§1-6 WVV

Afschrijving nr. 1 : $100.000 \times (2 \times 25\%) = 50.000 \Rightarrow$ beperken tot 40% van 100.000 = 40.000

Afschrijving nr. 2 : $(100.000 - 40.000) \times (2 \times 25\%) = 30.000$

Afschrijving nr. 3 : $(100.000 - 40.000 - 30.000) \times (2 \times 25\%) = 15.000$ doch overstap op lineaire annuïteit van 25% van 100.000 = 25.000

Afschrijving nr. 4 : residu van $(100.000 - 40.000 - 30.000 - 25.000) = 5.000$

Degressieve afschrijving

Degressieve afschrijving

Is optiestelsel :

- Formulier 328K invullen en bij de aangifte voegen
- Formulier 328L invullen in geval van verzaking aan de degressieve afschrijving (**art. 41 KB/WIB 92**).

Sommige rechtspraak is soepel en stelt dat formulier 328K ook nog voor de rechtbank mag worden voorgelegd : **Antwerpen, 13 januari 2009**

Degressieve afschrijving

Mogen niet degressief worden afgeschreven :

- Immateriële vaste activa (want verplicht lineair : **art. 63 WIB 92** (met uitzondering van investeringen in audiovisuele werken)
- Personenauto's, auto's dubbel gebruik, minibussen : **art. 43,1° KB/WIB 92** (tenzij uitsluitend gebruik voor verhuring of taxidienst)
- Vaste activa waarvan het gebruik is afgestaan aan derden door degene die deze activa afschrijft : art. 43, 2° KB/WIB 92. Gevolg : verhuurde activa dus nooit degressief, in leasing gegeven activa wél degressief. **Brussel, 15 januari 2014, Antwerpen, 6 oktober 2015** : discriminatie.
- Zeeschepen die bijzonder afschrijvingsstelsel van art. 121 van Programmawet van 2 augustus 2002 genieten

Degressieve afschrijving

Artikel 196, §3 WIB 92

- stelsel van de degressieve afschrijving is niet van toepassing in de vennootschapsbelasting
- voor activa verkregen of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2020

Afschrijving naar wens

Art. 62 WIB 92 : afschrijvingen naar wens

“Ofwel ineens in het belastbare tijdperk van investering ofwel bij gelijke fracties en zonder onderbreking over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt”

Wat	Wie
Oprichtingskosten	Alle vennootschappen
Onrechtstreekse productiekosten	Alle vennootschappen
Bij de aankoop horende kosten	Kleine vennootschappen cfr. art. 1:24, §§1-6 WVV Andere : mee activeren en afschrijven

Afschrijving naar wens

Artikel 65 WIB 92

Bij de aankoop horende kosten met betrekking tot personenauto's, auto's dubbel gebruik en minibussen : mogen nooit naar wens worden afgeschreven doch steeds samen met hoofdsom (zelfs kleine vennootschappen)

Artikel 196, §4, lid 1 WIB 92

- In de vennootschapsbelasting is naar wens afschrijven ofwel in één keer ofwel mee met de hoofdsom

Aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen

Art 3:39, §1, tweede lid en 3:42, §1, lid 2 K.B./WVV : in geval, ingevolge technische ontaarding of wegens wijziging van economische of uitzonderlijke omstandigheden, de boekwaarde hoger is dan de gebruikswaarde voor de onderneming

ComIB/92, nr. 61/209, tweede lid : kan fiscaal aanvaard worden mits rechtvaardiging

Voorbeelden

- Afbraak van een onroerend goed
- Vernietiging van een voorraad

Overdreven afschrijvingen

Aanvang van de afschrijvingen

Art. 196, §2, 1° WIB 92 : eerste afschrijvingsannuïteit wordt slechts prorata aanvaard. Dient per dag berekend te worden. Resterende verschil wordt afgetrokken in boekjaar dat volgt op laatste boekjaar van een normale annuïteit

⇒ ook door vennootschappen die “klein” zijn in de zin van art. 1:24, §§1-6 WVV (art. 196, §2 WIB 92)

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld

Een vennootschap (boekjaar per kalenderjaar) verwerft op 01.06.X een vast actief voor 100 000 EUR dat lineair afschrijfbaar is over 10 jaar. Voor het eerste boekjaar wordt de fiscaal aanvaarde afschrijvingsannuïteit als volgt berekend:

$$100\,000 \text{ EUR} \times 10 \% \times 214/365 = 5\,863 \text{ EUR}.$$

Gedurende de boekjaren X+1 tot X+8 zal elk jaar een afschrijvingsannuïteit van 10 000 EUR geboekt en fiscaal aanvaard worden. In jaar X+9 zal het resterende saldo (10.000 + 4 137 EUR) fiscaal in aanmerking worden genomen.

Overdreven afschrijvingen

Duur van een boekjaar :

Wanneer boekjaar langer of korter is dan een kalenderjaar : pro rata berekenen.

Voorbeeld

Vennootschap, klein in de zin van art. 1:24, §§1-6 WVV, wordt opgericht in april 2021 en heeft een eerste boekjaar van 18 maanden.

Op 6 mei 2022 koopt ze een machine voor 100.000 EUR, afschrijfbaar over 10 jaar.

De afschrijvingsannuïteit bedraagt $100.000 \text{ EUR} \times 10\% \times 18/12 = 15.000 \text{ EUR}$

Overdreven afschrijvingen

Einde van de afschrijvingen

ComIB/92, nr. 61/100 :

er worden géén afschrijvingen meer aanvaard voor het belastbare tijdperk waarin het actief de onderneming verlaten heeft. Bij de berekening van de fiscale meer- of minderwaarde dient enkel rekening te worden gehouden met de afschrijvingen die zich tijdens een “vorig” belastbaar tijdperk hebben voorgedaan

Cass., 5 januari 1990 en 22 maart 1991 : geeft fiscus ongelijk

- standpunt fiscus staat niet in de wet;
- enige voorwaarde is deze van een waardevermindering die zich gedurende het belastbare tijdperk heeft voorgedaan

Overdreven afschrijvingen

Afschrijvingsexcedenten

Worden terug in belastbare basis opgenomen via opname onder de onzichtbare, belastbare reserves (“overdreven afschrijvingen”)

- ⇒ Is dus maar een tijdsverschil (“een actief kan volledig worden afgeschreven”)
- ⇒ Leidt wél tot een verschil tussen boekwaarde en fiscale waarde van een activum
- ⇒ Leidt tot een fiscaal neutrale terugname van overdreven afschrijvingen (boekhoudkundige registratie van opbrengst geneutraliseerd door detaxatie belaste reserve)

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld

Een vennootschap – klein in de zin van art. 1:24, §§1-6 VWW en boekhouding per kalenderjaar - schafte in 2021 een bedrijfsgoed aan voor een bedrag van 300.000 EUR. Ze schrijft dit boekhoudkundig (lineair) af over een periode van 3 jaren, terwijl de fiscus van oordeel is dat de afschrijvingsduur 5 jaar dient te bedragen.

De vennootschap voert een boekhouding per kalenderjaar.

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld (vervolg)

Dit leidt tot volgende situatie :

<u>Aanslagjaar</u>	<u>Geboekte afschrijvingen</u>	<u>Fiscaal aanvaarde afschrijvingen</u>
2022	100.000	60.000
2023	100.000	60.000
2024	100.000	60.000
2025	0	60.000
2026	0	60.000

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld (vervolg)

Het Vak “Belastbare gereserveerde winst” – “overdreven afschrijvingen” zal er als volgt uitzien :

Belastbare gereserveerde winst

<u>Aanslagjaar</u>	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
2022	0,00	40.000,00
2023	40.000,00	80.000,00
2024	80.000,00	120.000,00
2025	120.000,00	60.000,00
2026	60.000,00	0,00

Conclusie : verhoging belastbare reserves de eerste jaren, vermindering belastbare reserves de laatste jaren (“tijdsverschil”)

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld (vervolg)

Stel dat de vennootschap in boekjaar 2019 het actief verkoopt voor een prijs van 50.000 EUR. Aangezien het actief volledig afgeschreven is, zal de boekhoudkundige opbrengst dan ook 50.000 EUR bedragen. De fiscale residuwaarde is echter nog $(300.000 - 180.000 =)$ 120.000 EUR, waardoor er fiscaal een verlies van 70.000 EUR zal zijn. Het Vak “Belastbare gereserveerde winst” zal er als volgt uitzien :

Belastbare gereserveerde winst (aj 2020)

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Overgedragen winst/verlies		+50.000,00
Overdreven afschrijvingen	<u>120.000,00</u>	<u>0,00</u>
Beweging	-70.000	

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld (vervolg)

Stel dat de vennootschap in boekjaar 2017 het afschrijvingsexcedent boekhoudkundig terugneemt, en voor de volgende jaren het actief afschrijft volgens de interpretatie van de fiscus.

De vennootschap zal dan volgende boeking doorvoeren :

239 Installaties, machines, uitrusting	40.000	
Aan	7601 Terugnemingen afschrijvingen	40.000

Overdreven afschrijvingen

Voorbeeld (vervolg)

Dergelijke terugname van afschrijvingen kan gebeuren op fiscaal neutrale wijze :

Belastbare gereserveerde winst (aj 2018)

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Overgedragen winst/verlies		+40.000,00
Overdreven afschrijvingen	<u>40.000,00</u>	<u>0,00</u>
Beweging		0,00

3. Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Rubriek 1022 - 1023

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Artikel 24, eerste lid, 4° WIB 92

onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva zijn belastbaar, in zover de onderwaardering of overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

ComIB/92, nr 24/80 :

Wanneer een vennootschap, **in strijd met boekhoudkundige of fiscale bepalingen**, activabestanddelen heeft ondergewaardeerd of passivabestanddelen heeft overgewaardeerd, moeten deze bestanddelen worden behandeld als “onzichtbare reserves”, dwz reserves die verborgen zijn en niet onder hun normale benaming op de balans voorkomen.

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

ComIB/92, nr 361/2 : volgende gevallen zijn geïllustreerd :

- 1) Hoeveelheden grond-en hulpstoffen, handelsgoederen of gereed product, goederen in bewerking of bestellingen in uitvoering worden niet in inventaris opgenomen;
- 2) Opzettelijk gebruik maken van ramingsmethoden waarbij niet wordt uitgegaan van omzichtigheid, oprechtheid en goede trouw;
- 3) Niet-naleving van (fiscaal aanvaarde) waarderingsregels, ongeacht of die niet-naleving al dan niet een gevolg is van de bedoeling om belastingen te ontduiken of de heffing ervan te verkrijgen

Cass., 29 januari 1963 : wanneer verdoken reserves ontstaan tgv **correcte** waarderingstechnieken, zijn ze niet belastbaar

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Voorbeelden van onderschattingen van activa :

- 1) Onderschatting eindvoorraad (zie verder)
- 2) Onderwaardering van vorderingen (bv. niet-boeken van niet-geïnde vorderingen die reeds zeker en vaststaand zijn, gebruik van té lage omrekeningskoersen voor vorderingen in vreemde munt, betaalde waarborgsommen als kost boeken ipv als actief)
- 3) Onderwaardering overlopende actiefrekening (bv rekening 491 Toe te rekenen opbrengsten)

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Voorbeelden van overschattingen van passiva :

- 1) Niet-afboeking van kwijtgescholden of verjaarde schulden (zie verder)
- 2) Niet boeken van verkregen handelskortingen
- 3) Niet boeken van ontvangen creditnota's
- 4) Overdreven waarborg- of garantieverplichtingen (bv niet-afboeken van niet meer verschuldigde waarborgsommen)

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Onderschatting eindvoorraad

Waardering eindvoorraad heeft een rechtstreekse invloed op het winstcijfer

Immers : $\text{Omzet} - \text{kostprijs verkochte goederen} = \text{bruto-exploitatiewinst}$

Waarbij $\text{kostprijs van verkochte goederen} = \text{beginvoorraad} + \text{aankopen} - \text{eindvoorraad}$.

Gevolg : onderschatting eindvoorraad -> overschatting kostprijs verkochte goederen -> onderschatting bruto-exploitatiewinst

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Voorbeeld

Beginvoorraad :	10.000
Aankopen	140.000
Eindvoorraad :	<u>-30.000</u>
Kostprijs verkochte goederen	120.000

Boekhoudkundige verwerking voorraadtoename :

340 Voorraad handelsgoederen	20.000
aan	
6094 Voorraadwijziging handelsgoederen	20.000

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Voorbeeld (vervolg)

Geboekte brutowinst :

Omzet	160.000	
Kostprijs verkochte goederen		<u>-120.000</u>
	40.000	

Stel dat werkelijke waarde eindvoorraad 50.000 EUR bedroeg.

Correcte boekhoudkundige verwerking voorraadtoename was dus :

340 Voorraad handelsgoederen	40.000	
Aan		
6094 Voorraadwijziging handelsgoederen	40.000	

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Voorbeeld (vervolg)

De correcte brutowinst zou dus zijn:

Omzet		160.000
Kostprijs verkochte goederen		
Beginvoorraad	10.000	
Aankopen	140.000	
Eindvoorraad	<u>-50.000</u>	
		<u>-100.000</u>
		60.000

Om dit verschil recht te zetten, wordt een toename van de belaste reserves (“Onderschattingen van activa”) tbv 20.000 EUR ingeschreven (en ev. afgeboekt indien vennootschap boekhouding zou aanpassen)

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Niet-afboeking van een kwijtgescholden schuld

Normaliter had de boeking moeten zijn :

44 Leveranciers

aan 769 Niet-recurrente opbrengsten
 499 Regularisatie terugvorderbare BTW

Door het niet afboeken van de schuld heeft de vennootschap dus de boekwinst – in strijd met de boekhoudregels - onderschat

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Moment van belastbaarheid - art. 361 WIB 92 :

- Onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva;
- zoals vermeld in artikel 24, eerste lid, 4° WIB 92;
- zijn belastbaar als winst van het belastbaar tijdperk waarop controle betrekking heeft, zelfs indien ze blijken uit boekhouding betreffende *vorige* belastbare tijdperken

⇒ uitzondering op “annualiteitsbeginsel” : fiscus kan onbeperkt in de tijd teruggaan !

⇒ klassieke verjaringstermijnen (3 of 7 jaren) zijn dus niet toepasselijk (zie bv. Gent, 30 oktober 2012)

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Moment van belastbaarheid - art. 361 WIB 92 :

Voorbeeld

In 2022, tijdens een controle over aanslagjaar 2020, ontdekt de fiscus dat de eindvoorraad werd onderschat in 2012.

=> Deze onderschatting is belastbaar als winst van aanslagjaar 2020.

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

ComIB/92, nr. 361/1

Artikel 361 WIB 92 heeft niet enkel betrekking op de gevallen van "verdoken reserves" die door middel van bedrieglijke manoeuvres of handelingen tot stand zijn gekomen, maar op alle eigenlijk abnormale situaties, die kunnen voortkomen uit niet-naleving van uit een fiscaal oogpunt aanvaardbare ramingsregels (zoals bv. afschrijvingsregels).

Cass., 2 februari 1990, Bergen 18 april 1997 :

artikel 361 WIB 92 geeft de belastingadministratie niet het recht geeft van terug te komen op afschrijvingen die zij in het verleden met kennis van zaken heeft aanvaard of gedoogd.

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Casus

Vennootschap heeft huurinkomsten voor aanslagenjaren voorafgaand aan controle niet geboekt (en dus niet laten belasten).

De bewuste aanslagjaren zijn echter verjaard.

Fiscus belast echter de niet-geboekte huurinkomsten alsnog in het jaar van controle als een verdoken reserve, zijnde een “onderschatting van actief”.

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Casus (vervolg)

Rb Leuven, 15 december 2006 : geeft de fiscus ongelijk

- Artikel 361 WIB 92 viseert gevallen waarbij, in strijd met de boekhoudkundige bepalingen, *activabestanddelen* worden ondergewaardeerd (bv. eindvoorraad onderschat) of *passivabestanddelen* overgewaardeerd (bv. kwijtgescholden schulden niet afgeboekt)
- Wettekst verwijst uitdrukkelijk naar activabestanddelen en passivabestanddelen “als bedoeld in artikel 24, eerste lid, 4° WIB 92”
- In casu betreft het geen onderschatting van een actiefbestanddeel, maar een gewone bedrijfswinst (cfr. artikel 24, eerste lid, 1° WIB 92)
- Fiscus kan zich niet beroepen op artikel 361 WIB 92 om de (in principe verjaarde) huurinkomsten nog te belasten.

Onderschattingen activa/overschattingen passiva

Casus

Zaakvoerder werd vervolgd en veroordeeld omdat hij van 1991 tot 1996 geweigerd had om aan 42 werknemers het wettelijk minimumloon te betalen. In 1996 boekte de vennootschap een voorziening “geschil arbeidsrechtbank”. Na 2001 bleek dat 37 werknemers geen enkele aanspraak maakten op de onbetaald gebleven loontekorten. Uit een advies van een advocaat gespecialiseerd in arbeidsrecht bleek dat de vorderingen van de werknemers verjaard waren vanaf 27 juli 2003. Administratie verwerpt het behoud van de voorziening in aanslagjaar 2012, zich baserende op art. 361 WIB 92.

Onderschattingen activa/overschattingen passiva

Casus (vervolg)

Gent, 30 oktober 2019 : stelt de fiscus in het gelijk

- Behoud van een voorziening voor schulden die verjaard zijn is overschatting passief
- Zie ook CBN-advies 2016/12 : verjaarde schulden moeten in resultaat worden genomen

Zie ook **Gent, 30 oktober 2012**

⇒ **Voorzieningen verjaren niet !**

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

Casus

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

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

Bij controle betreffende aanslagjaar 2012 worden deze balansposten als belastbaar inkomen beschouwd.

Vennootschap betwist dit, stellende dat luidens artikel 47, §6 WIB 92 de meerwaarde belastbaar was voor het jaar van verstrijken van de wederbeleggingstermijn.

Andere onderschattingen van activa of overschattingen van passiva

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;
- Een vrijgestelde reserve die wettelijk correct geboekt moest zijn als een beschikbare reserve, is aan te merken als een overwaardering van passiva bedoeld in art. 24, eerste alinea, 4° WIB 1992

Meerwaarden bij de overdracht van activa aan een buitenlandse vaste inrichting

Rubriek 1024

Meerwaarden bij overdracht activa aan een buitenlandse vaste inrichting

Op te nemen, het positieve verschil tussen :

- enerzijds de werkelijke waarde van de overgedragen bestanddelen; en
- anderzijds de aanschaffings- of beleggingswaarde verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen

bij de overdracht van een of meerdere bestanddelen van het actief van een binnenlandse vennootschap naar haar buitenlandse vaste inrichting waarvan de winst in België wordt vrijgesteld krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, *indien die overdracht ten vroegste op 01.01.2019 heeft plaatsgevonden.*

Een detail van de positieve of negatieve beweging van deze reserve verstrekken per overgedragen actiefbestanddeel.

Vooruitbetaalde kosten

Rubriek 1025

Vooruitbetaalde kosten

Artikel 195/1 WIB 92

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

- ⇒ dit jaar betaalde of geboekte kosten verbonden aan activiteiten of inkomsten van volgende boekjaren zijn slechts in die volgende boekjaren aftrekbaar
- ⇒ Fiscale behandeling volgt het boekhoudkundig overeenstemmingsbeginsel

Vooruitbetaalde kosten

Voorbeeld

Vennootschap betaalt op 1/10/X een premie autoverzekering van 1.200 EUR, die betrekking heeft op de periode 1/10/X tot 30/9/(X+1).

De vennootschap boekt de premie volledig als een kost, terwijl ze eigenlijk boekhoudkundig en fiscaal $9/12 \times 1.200 = 900$ EUR had moeten overdragen.

Vooruitbetaalde kosten

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte boekjaar X

<i>Belastbare gereserveerde winst</i>	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Vooruitbetaalde kosten	0	900

⇒ Aftrek van de kost van 1.200 EUR wordt tbv 900 EUR geneutraliseerd via toename van de belastbare reserves

⇒ **Aftrek van 300 EUR** per saldo voor boekjaar X

Vooruitbetaalde kosten

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte boekjaar X+1

<i>Belastbare gereserveerde winst</i>	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Vooruitbetaalde kosten	900	0

=> **Aftrek van 900 EUR** via de aangifte VenB via afname van de belastbare reserves

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Meerwaarden op aandelen	1051	+.....|.....|.....|....., . .
Terugnemingen van vroegere in verworpen uitgaven opgenomen waardeverminderingen op aandelen	1052	+.....|.....|.....|....., . .
Definitieve vrijstelling tax shelter erkende audiovisuele werken	1053	+.....|.....|.....|....., . .
Definitieve vrijstelling tax shelter erkende podiumwerken	1059	+.....|.....|.....|....., . .
Vrijstelling gewestelijke premies en kapitaal- en interestsubsidies	1054	+.....|.....|.....|....., . .
Definitieve vrijstelling winst voortvloeiend uit de homologatie van een reorganisatieplan en uit de vaststelling van een minnelijk akkoord	1055	+.....|.....|.....|....., . .
Definitieve vrijstelling voor innovatie-inkomsten	1058	+.....|.....|.....|....., . .
Vrijstelling ten belope van het overgedragen, niet-aftrekbaar financieringskostensurplus	1064	+.....|.....|.....|....., . .
Vergoeding verkregen in uitvoering van een groepsbijdrage-overeenkomst	1062	+.....|.....|.....|....., . .
Vergoeding verkregen in uitvoering van een interestaftrek-overeenkomst	1063	+.....|.....|.....|....., . .
Negatieve correctie in toepassing van het Diamant Stelsel	1057	+.....|.....|.....|....., . .
Andere	1056	+.....|.....|.....|....., . .

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Artikel 206/1, tweede lid, 1°, a) tot q) WIB 92 : gevallen

- 1) Winst voortvloeiende uit de minderwaarden door de schuldenaar opgetekend op bestanddelen van het passief ten gevolge van de homologatie van een reorganisatieplan of de vaststelling van een minnelijk akkoord voor het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk het reorganisatieplan of minnelijk akkoord volledig is uitgevoerd
- 2) Gedeelte van de meerwaarde op voertuigen vermeld in art. 66 WIB 92
- 3) Krachtens art. 192 WIB 92 vrijgestelde meerwaarden op aandelen, en terugnemingen van voorheen niet-aftrekbare waardeverminderingen op aandelen
- 4) Opnemingen van gestort kapitaal in de zin van art. 184 WIB 92, met uitzondering van terugbetalingen van werkelijk gestort kapitaal

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Artikel 206/1, tweede lid, 1°, a) tot q) WIB 92 : gevallen (vervolg)

- 5) Winst uit terugbetalingen van voorheen niet-aftrekbare belastingen
- 6) Sommen vrijgesteld overeenkomstig art. 194ter, §§2 tot 4 WIB 92 (tax shelter)
- 7) Sommen vrijgesteld krachtens art. 193bis, §1 WIB 92 (gewestelijke premies en subsidies)
- 8) Ontvangen vergoedingen voor groepsbijdragen en overdracht grensbedrag in het kader financieringskostensurplus

Aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Aangifte in de vennootschapsbelasting :

- 1) Meerwaarden op aandelen en terugnemingen van niet-aftrekbare waardeverminderingen op aandelen
- 2) Definitieve vrijstelling tax shelter erkende audiovisuele werken
- 3) Definitieve vrijstelling taks shelter erkend podiumwerken
- 4) Vrijstelling gewestelijke premies en kapitaal- en interestsubsidies
- 5) Definitieve vrijstelling winst voortvloeiend uit de homologatie van een reorganisatieplan en uit de vaststelling van een minnelijk akkoord
- 6) Definitieve vrijstelling innovatie-inkomsten
- 7) Negatieve correcties in toepassing van het Diamant Stelsel
- 8) Andere

Een aanpassing in meer van de begintoestand verkleint de beweging van de belastbare reserves en is dus een detaxatie..

1. Meerwaarden op aandelen en terugneming van vroegere in verworpen uitgaven opgenomen waardeverminderingen op aandelen

Rubriek 1051 - 1052

Meerwaarden op aandelen

Art 192 WIB 92 : betreft “**verwezenlijkte**” of “**vastgestelde**” meerwaarden op aandelen

Verwezenlijking :

- er is sprake van “verwezenlijking” wanneer activa de onderneming verlaten en door een tegenwaarde worden vervangen;
- dus meerwaarden bij verkoop, ruil, inbreng, ontvangst schadevergoeding etc. (**ComIB/92, nr. 24/55**)

Meerwaarden op aandelen

Art 192 WIB 92 : betreft “**verwezenlijkte**” of “**vastgestelde**” meerwaarden op aandelen

Vaststelling :

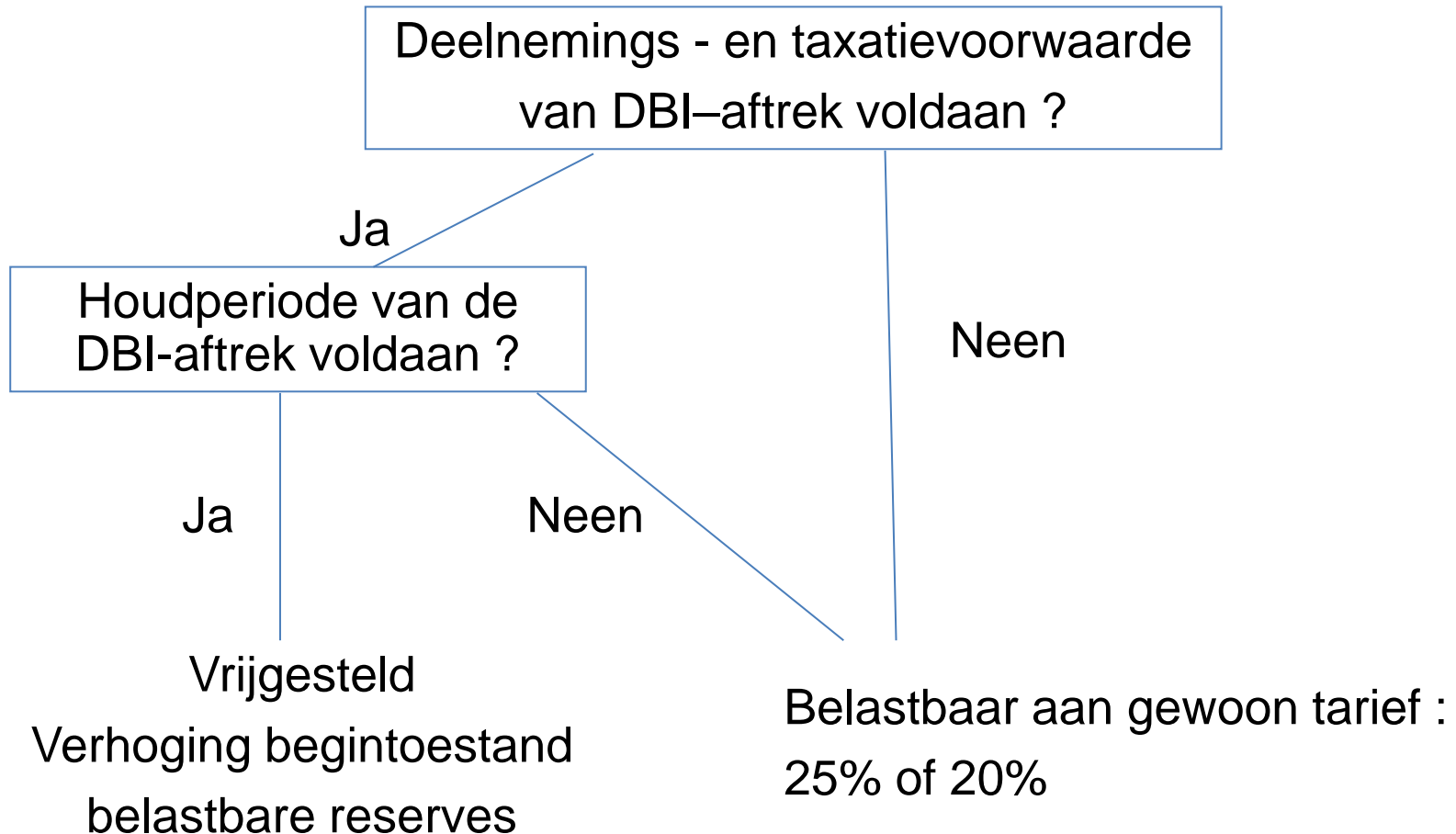
- vindt plaats wanneer een ontbonden vennootschap, bij de verdeling van haar vermogen, aandelen die ze bezit van derden-vennootschappen toebedeelt aan haar aandeelhouders of vennoten;
- is dus formeel géén “verwezenlijking” bij gebrek aan tegenwaarde in de vennootschap

Meerwaarden op aandelen

De fiscale behandeling van de meerwaarde op aandelen is afhankelijk van het al dan niet naleven van de verschillende voorwaarden voor de DBI-aftrek op de ontvangen dividenden :

- 1) **deelnemingsvoorwaarde** : minimumdeelneming van 10% of aanschaffingswaarde 2,5 mio EUR;
- 2) **houdperiode** : vervreemde aandelen moeten ononderbroken gedurende één jaar in volle eigendom werden gehouden;
- 3) **taxatievoorwaarde** : kort samengevat, de dividenden moeten in hoofde van de uitkerende vennootschap aan een « normaal » belastingregime onderworpen worden (dus géén aandelen van vennootschappen in belastingparadijzen, laagbelaste beleggingsvennootschappen, ..)

Meerwaarden op aandelen



Meerwaarden op aandelen

Minimum deelneming is te voldoen op moment van vervreemding

Voorbeeld

Vennootschap A verwerft in januari 2010 15% van de aandelen in vennootschap B voor een totale aanschaffingswaarde van 2 mio EUR.

In mei 2020 wordt 6% van de aandelen B verkocht met een meerwaarde => meerwaarde vrijgesteld want op moment van verkoop is minimumdeelneming van 10% bereikt.

Na deze verkoop bezit vennootschap A echter nog maar 9% in vennootschap B, waardoor een latere meerwaarde op deze deelneming niet meer vrijgesteld kan worden.

Meerwaarden op aandelen

Conclusie van het regime van meerwaarden op aandelen (vervolg)

- Belastingvrij kunnen beleggen in beursgenoteerde aandelen door vennootschappen is quasi onmogelijk omwille van vereiste participatiedrempel van 10% of aanschaffingswaarde van 2,5 mio EUR
- Enkel meerwaarden op “echte dochtervennootschappen” (deelnemingen van minstens 10% of aanschaffingswaarde 2,5 mio EUR - meestal geboekt als Financiële Vaste Activa) kunnen vrijgesteld worden
- Enkel voor aandelen in beleggingsvennootschappen (bv. BEVEK's) is er géén minimumdeelneming noch houdperiode vereist

Meerwaarden op aandelen

Techniek van de vrijstelling :

Louter fiscale vrijstelling : gebeurt via aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves en vereist dus géén overboeking, via debet van de resultatenrekening, naar vrijgestelde reserves.

Indien niet vrijgesteld

Géén verhoging van de begintoestand der reserves : verwezenlijkte meerwaarde blijft deel uitmaken van het resultaat na de eerste bewerking en zal erna zijn geëigend fiscaal regime ondergaan

Meerwaarden op aandelen

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)

Zie **Circulaire nr. Ci.RH.241/576.972 van 6 april 2006** : consultancy, erelonen, financiële kosten (bv. wisselkoersresultaten), makelaarskosten, taksen op de verrichtingen, ...

Meerwaarden op aandelen

Voorbeeld

Boekwaarde aandelen : 250.000 EUR

Verkoopprijs : 650.000 EUR

Kosten ivm verkoop (advocaat, accountant etc.) : 4.000 EUR

Gevolgen :

- 1) Kosten van 4.000 EUR zijn fiscaal aftrekbaar (art 49 WIB92)
- 2) Fiscale meerwaarde bedraagt $650.000 - 250.000 - 4.000 = 396.000$ EUR

⇒ Enkel maar aanpassing in meer begintoestand reserves tbv 396.000 EUR in geval van vrijstelling (en niet 400.000 EUR)

2. Definitieve vrijstelling tax shelter erkende audiovisuele werken, podiumkunsten en videospellen

Rubriek 1053

Tax shelter

Doel

Investerings aanmoedigen met het oog op de financiering van de productie van :

- een “erkend Europees audiovisueel werk” (fictiefilms, documentaires voor bioscoop of televisie,..) (art. 194ter WIB 92); of
- “erkende podiumkunsten” (theater-, circus- straattheater-, opera-, klassieke muziek-, dans-of muziektheaterproducties) (art. 194ter/1 WIB 92);
- Videospellen (art. 194ter/3 WIB 92)

Tax shelter

Belg pompte voorbij vijf jaar 1 miljard in taxshelter voor films

Het fiscaal gunstregime voor films en podiumkunsten heeft vorig jaar minder grote internationale filmprojecten naar ons land gelokt, klinkt het in de branche.

PIETER SUY

Misschien bent u de voorbije kerstvakantie met de kinderen naar de nieuwste K3-film gaan kijken, of trachtte u thuis op de bank nog eens een oude aflevering van 'In Vlaamse velden' uit te zitten. De kans is groot dat die films of series er nooit waren gekomen zonder de 'taxshelter'.

Belgische bedrijven of Belgische dochters van buitenlandse ondernemingen kunnen al sinds 2003 een beroep doen op die fiscale gunstmaatregel om de productie van films en tv-series te financieren. Investerings vanaf 5.000 euro in dat soort projecten worden via dat gunstregime voor 310 procent fiscaal aftrekbaar. Daarnaast mogen beleggers ook nog een rente op hun geïnvesteerde som verwachten.

De regeling is intussen zo ingeburgerd dat in ons land nauwelijks nog films of series worden geproduceerd zonder de taxshelter. Sinds begin vorig jaar kunnen ook producenten van opera's, musicals, ballet- en theatervoorstellingen gebruikmaken van de regeling.

Alleen al de voorbije vijf jaar investeerden Belgische bedrijven via de taxshelter ongeveer 1 miljard euro in films, series en podiumkunsten, schatte BNP Paribas Fortis

Film Finance gisteren. Die dochter van de bankgroep BNP Paribas Fortis biedt klanten al sinds 2007 de kans om via een taxshelter te investeren in audiovisuele projecten.

Ook de andere grootbanken zetten er volop op in, al werken ze daarvoor vaak samen met andere taxshelterexperts. Zo is het Brusselse Casa Kafka via een partnership met Belfius uitgegroeid tot het nummer twee in de sector, na stadsgenoot UMedia. ING België werkt dan weer samen met taxshelter.be, terwijl KBC die producten meestal zelf aanbiedt. Enkel voor de financiering van podiumkunsten werkt de Vlaamse bank- en verzekeraar samen met Gallop, een dochter van het productiehuis De Mensen.

Uit de cijfers die de banken gisteren vrijgaven, valt af te leiden dat 2017 opnieuw een sterk jaar was. Casa Kafka haalde in 2017 36,5 miljoen euro op, waarvan het merendeel afkomstig is van Belfius. 'Dat is exact het dubbele van wat we vorig jaar konden verwerven', zegt CEO Isabelle Molhant. BNP Paribas Fortis Film Finance zag de investeringen dan weer met 60 procent stijgen naar 25 miljoen euro, terwijl voor taxshelter.be/ING België de teller op iets meer dan 16 miljoen euro uitkwam.

De opmerkelijke toename van investeringen moet wel wat genuanceerd worden, merkt Guy Pollentier van BNP Paribas Fortis Film Finance op. 'In 2015 zagen we een boom in de cijfers nadat een aanpassing van de wet investeringen via een taxshelter had vergemakkelijkt. In het jaar daarop leek ieder-

KORT

Belgische bedrijven, of Belgische filialen van buitenlandse groepen, genieten al jaren een fiscaal gunstregime als ze hier investeren in films, series, documentaires of podiumkunsten. De voorbije vijf jaar werd zo jaarlijks 180 tot 200 miljoen euro bijeengebracht. Het Belgische succes inspireert landen als Frankrijk en Italië om gelijkaardige regelingen uit te werken.

Franse producenten zijn minder geneigd naar België te gaan nu Parijs ook een fiscaal gunstregime heeft uitgewerkt voor hen.

TOPMAN BNP PARIBAS FORTIS
FILM FINANCE
GUY POLLENTIER

een dat topjaar wat te verteren, waardoor de opgehaalde bedragen wat terugvielen. Nu normaliseert alles.'

'De dalende investeringen in 2016 kenden nog een andere reden', vervolgt Molhant. 'Door de komst van Netflix en gelijkaardige streamingdiensten kwamen klassieke distributiekanaalen, zoals tv-zenders of cinema's, meer onder druk. Daardoor daalde het aantal producties.'

Tegelijk trekt België minder grote internationale projecten aan dan voordien, stelt Pollentier vast. 'Vooral omdat sommige landen het Belgische succes willen nabootsen en nu ook hun eigen versie van deze taxshelter willen lanceren. Franse producenten voelen niet meer de noodzaak om naar hier te komen sinds Parijs een eigen fiscaal gunstregime heeft uitgewerkt voor hen. En ook in Italië staat een nieuwe regeling in de steigers. Voor de Belgische overheid is het een uitdaging om daarop te reageren.'

De uitbreiding van de taxshelter dit jaar naar podiumproducties is een serieuze pleister op de wonde. 'Van de 25 miljoen euro die we vorig jaar ophaalden, was 4 miljoen euro bestemd voor dat soort projecten', vertelt Pollentier. 'En dat terwijl we slechts op 1 miljoen euro hadden gerekend.'

Bij Casa Kafka was ruim een derde van de bedragen die vorig jaar werden opgehaald, bestemd voor theater, musicals en dans. 'We zijn nu in een keer een heel grote speler geworden voor de financiering van de podiumkunsten', zegt Molhant.

Tax shelter

Kwalificerende investeerders (art. 194ter, §1, 1° WIB 92)

- Binnenlandse vennootschappen
- Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen
- Géén Televisieomroep, productievennootschap, noch ermee verbonden vennootschap
- Mogen géén rechtstreekse of onrechtstreekse rechten in het audiovisueel werk bezitten of in bezit gehad hebben (art. 194ter, §11, lid 2 WIB 92)

Tax shelter

Kernelementen van de regeling

- Is eigenlijk geen echte « investering » : geen enkel economisch of financieel voordeel wordt toegekend aan de investeerders, afgezien van handelsgeschenken van geringe waarde (art. 194ter, §11 WIB 92)
- Investeerder verwerft géén eigendom in het werk, enkel een belastingvoordeel
- Rendement bestaat uit **2 luiken** : een **fiscaal voordeel** en **interestvergoeding** voor prefinanciering

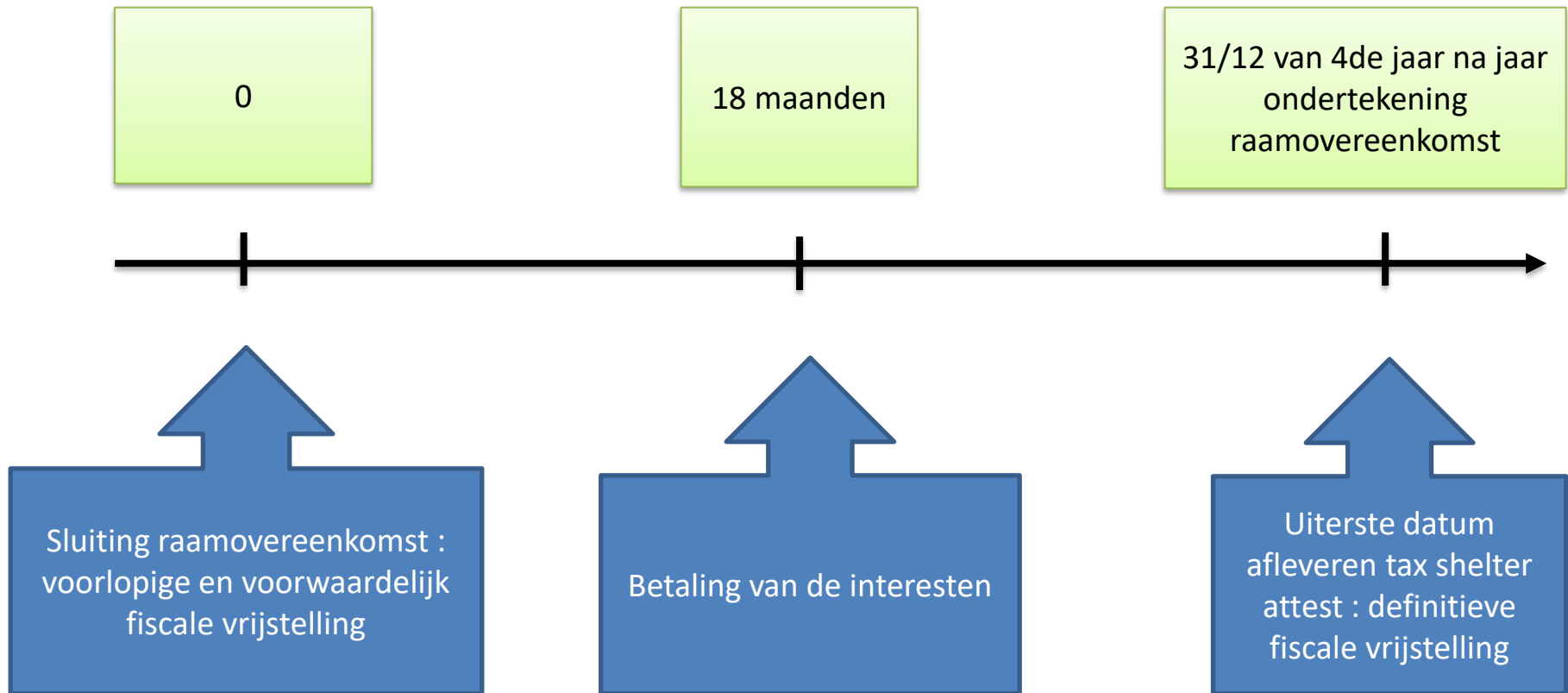
Tax shelter

Kernelementen van de regeling (vervolg)

- Belastingvoordeel is afhankelijk van het bedrag dat de investeerders storten maar tevens van de kwalificerende productiekosten
- **Voorlopige en voorwaardelijke fiscale vrijstelling** wordt bekomen op moment van ondertekening raamovereenkomst mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaade,
- **Definitieve fiscale vrijstelling** na het bekomen van een het « tax shelter attest »

⇒ **Tijdsverschil** tussen moment van het verkrijgen van een voorlopige vrijstelling en het moment waarop de vrijstelling definitief verworven is

Tax shelter



Tax shelter

Raamovereenkomst : art. 194ter, §1, 5° WIB92

- Verbintenis van investeerder aan productievennootschap om sommen over te maken
- Met het oog op bekomen Tax Shelter attest
- Binnen de maand aanmelden bij FOD Financiën
- Verplichte vermeldingen (art. 194ter, §10 WIB 92)
- Startdatum voor:
 - ✓ 18 maanden voor maken productie-en exploitatiekosten in België
 - ✓ 3 maanden voor storting beloofde sommen
 - ✓ aflevering Tax Shelter attest (31 december vierde jaar na jaar van ondertekening)

Tax shelter

Tax shelter attest (art. 194ter, §7 WIB92):

- Fiscaal attest, afgeleverd door FOD Financiën aan productievennootschap
- Bijgehouden door investeerder, en copie op zetel productievennootschap
- Kan slechts éénmaal worden overgedragen door productievennootschap
- te voegen bij aangifte van definitieve vrijstelling

Tax shelter

Tax shelter vrijstelling : art. 194ter, §4, eerste lid, 4° WIB 92

- 203% van de “fiscale waarde” van het Tax Shelter attest
- Fiscale waarde tax shelter attest is rechtstreeks afhankelijk van de kosten die in België gemaakt worden en rechtstreeks verbonden zijn aan de productie van het audiovisuele werk (zie verder)
- Dit betekent per definitie dat finale bedrag van het fiscale voordeel gekend zal zijn bij de aflevering van het attest, zijnde de voltooiing van het werk (zie verder)

Tax shelter

Fiscale waarde Tax shelter attest (art. 194ter, §8, eerste lid WIB 92):

- 70% van de in aanmerking komende productie-en exploitatiekosten verricht in de EER en rechtstreeks verbonden met de productie
- met een maximum van 10/9^{de} van de in België gedane productie-en exploitatiekosten binnen de 18 maand na ondertekening raamovereenkomst
- als totaal van in België gedane uitgaven die rechtstreeks verband houden met productie < 70% van de productie-en exploitatiekosten gedaan in België : waarde attest wordt proportioneel verminderd a rato van % van de uitgaven dat rechtstreeks verband houdt met de productie in verhouding tot de vereiste 70%

Tax shelter

Fiscale waarde Tax shelter attest (art. 194ter, §8, eerste lid WIB92):

Voorbeeld

Investeerder betaalt 10.000 EUR in kader van raamovereenkomst.

Stel dat 13.000 EUR kwalificerende productie-en exploitatiekosten gedaan in EER, waarvan 10.000 EUR gedaan in België. Van deze 10.000 EUR kosten gedaan in België hebben er voor 6.300 EUR rechtstreeks betrekking op de productie.

Fiscale waarde Tax Shelter attest : 70% van 13.000 EUR = 9.100 EUR, beperkt tot $10/9$ van 10.000 EUR = 11.111 EUR. Aangezien in België gedane uitgaven rechtstreeks verbonden met productie slechts 63% zijn van de totale productie-en exploitatiekosten in België : fiscale waarde Tax Shelter attest = $9.100 \times 63/70 = 8.190$ EUR => fiscale vrijstelling van 172% van 8.190 EUR = 14.086,8 EUR

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

- Art. 194ter, §2 WIB 92 : voorlopige vrijstelling van 203% van de *uiteindelijk verwachte* fiscale waarde Tax Shelter attest (art. 194ter, §4, 4° WIB92)
 - Geraamd op **421%** van de sommen waartoe vennootschap zich heeft verbonden te storten binnen de 3 maand na ondertekening raamovereenkomst
- ⇒ Aan een tarief VenB van 25% bedraagt het belastingvoordeel dus 105,25% van de investering
- ⇒ Dus sowieso een positief rendement (5,25%) voor een vennootschap die niet geniet van het verlaagd opklimmend tarief
- ⇒ Ongepast wanneer investeerder geniet van het verlaagd tarief !

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

	Gewoon tarief (25%)		Verlaagd tarief (20%)	
	Zonder tax shelter	Met tax shelter	Zonder tax shelter	Met tax shelter
Blb basis	100.000	100.000	100.000	100.000
Tax shelter investering	0	10.000	0	10.000
Tax shelter vrijstelling	0	-42.100	0	-42.100
Blb basis	100.000	57.900	100.000	57.900
VenB	25.000	14.475	20.000	11.580
Besparing	0	10.525	0	8.420
Voordeel	0	525	0	- 1.580

=> Indien vennootschap verlaagd tarief : aftrek moet gebeuren aan normaal tarief (ie van winst > 100.000 EUR)

Tax shelter

Opmerking over investering in tax shelter door vennootschappen die genieten van het verlaagd tarief

Verlaagd tarief vennootschapsbelasting van 20% is beperkt tot de eerste schijf winst van 100.000 EUR. Alle winst erboven wordt belast aan gewoon tarief van 25%

- ⇒ Indien de tax-shelter vrijstelling gebeurt binnen deze schijf van 100.000 EUR is het rendement negatief
- ⇒ Indien de tax-shelter vrijstelling gebeurt op de winst boven deze schijf van 100.000 EUR is het rendement positief (hetzelfde als voor een vennootschap die niet geniet van het verlaagd tarief)

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 1 : Tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling

- 421% van de gestorte sommen, **beperkt tot 50% van belastbare gereserveerde winst van het belastbare tijdperk** (na aftrek van de kost van de tax shelter en van de geraamde belasting doch vóór aanleg belastingvrije reserve),
 - met een absoluut maximum van 1.000.000 EUR (art. 194ter, §3 WIB 92) (2.000.000 EUR indien belastbare tijdperk van ondertekening raamovereenkomst dat afsluit vanaf tussen 31 december 2020 tot 31 december 2021 inbegrepen)
- ⇒ Iteratieve berekening want belastbare gereserveerde winst is de winst na belasting, dus nadat tax shelter vrijstelling werd toegepast

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 1 : Tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling

- Indien een vennootschap gebruik zou maken van meerdere tax-shelter regelingen, dan zijn dit grensbedrag en maximumbedrag, per belastbaar tijdperk, gezamenlijk van toepassing op het totaal van de vrijstellingen (art. 194ter/1, §5, lid 1, in fine WIB 92)
- ⇒ Iteratieve berekening want belastbare gereserveerde winst is de winst na belasting, dus nadat tax shelter vrijstelling werd toegepast

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Voorbeeld

Vennootschap heeft belastbare gereserveerde winst van 100.000 EUR.
Deze vennootschap zal dus max. 50.000 EUR kunnen vrijstellen, en dus slechts ongeveer 11.870 EUR kunnen investeren in een tax shelter, aangezien $11.870 \times 421\% = 49.973$ EUR.

Doch : door de boeking van deze kost van 11.870 EUR daalt de belastbare gereserveerde winst. Anderzijds zal er minder VenB moeten betaald worden waardoor de belastbare reserves stijgen.

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 1 : Tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling

- Vrijstelling van 421% van de sommen betaald in het kader van de raamovereenkomst
- Indien geen of onvoldoende winst : vrijstelling **overgedragen** naar volgend belastbaar tijdperk (art. 194ter, §3, lid 2 WIB92)
- Onaantastbaarheidsvoorwaarde naleven (dus : vrijgestelde reserve aanleggen)

Tax shelter

Wet van 28 april 2019 houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van artikel 1, §1ter, van de wet van 5 april 1955

2) Overdracht niet-verleende tax shelter vrijstelling

Aanslagvoet waarin vrijstelling is gebeurd	Aanslagvoet waarnaar vrijstelling wordt overgedragen	Coëfficiënt op overgedragen vrijstelling
33,99%	29,58%	356/310
33,99%	25%	421/310
29,58%	25%	421/356

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 2 : Belastbaarheid van voorlopig vrijgestelde reserve

- Wanneer gestelde voorwaarden gedurende enig belastbaar tijdperk niet meer worden nageleefd : belastbaar voor dat belastbare tijdperk (194ter, §7, tweede lid WIB92)
- Wanneer op 31 december van het vierde jaar volgend op jaar van ondertekening raamovereenkomst het Tax Shelter attest niet is ontvangen : belastbaar in jaar waarin attest kon worden afgeleverd (art. 194ter, §7, derde lid WIB92)
- Definitieve vrijstelling is 203% van de fiscale waarde van het Tax Shelter attest. Eventueel overschot van de sommen die in aanmerking werd genomen voor bepaling tijdelijke vrijstelling : belastbaar in belastbaar tijdperk van aflevering Tax Shelter attest (art. 194ter, §7, vierde lid WIB92)

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 2 : Belastbaarheid van voorlopig vrijgestelde reserve

In deze 3 gevallen : nalatigheidsinteressen verschuldigd vanaf 30 juni van het jaar dat volgt op het jaar van de belasting voor hetwelk de vrijstelling voor de eerste keer werd gevraagd (art. 194ter, §7, vijfde lid WIB92)

Tax shelter

Eerste component van het rendement : het belastingvoordeel

Fase 3 : Definitieve en onvoorwaardelijke vrijstelling

- Vrijstelling wordt definitief bij aflevering Tax Shelter attest
- Uiterlijk op 31 december van het vierde jaar volgend op jaar van ondertekening raamovereenkomst (art. 194ter, §5 WIB92)
- Vrijstelling wordt uiterlijk toegekend in aanslagjaar dat verband houdt met derde belastbaar tijdperk volgend op kalenderjaar tijdens het welk Tax Shelter attest wordt afgeleverd
- Copie van Tax Shelter attest bij aangifte voegen

Tax shelter

Tweede component van het rendement : vergoeding voor prefinanciering

Art. 194ter, §6 WIB 92

- Investeerder kan vergoeding vragen aan producent voor het feit dat hij geld overmaakt en slechts later een fiscaal voordeel krijgt.
- Termijn is wettelijk beperkt tot 18 maanden
- Interestvoet is wettelijk beperkt tot het gemiddelde van de EURIBOR 12 maand rente van de laatste dag van elke maand van het kalenderhalfjaar dat voorafgaat aan de betaling, **verhoogd met 450 basispunten**.
- Voorbeeld : voor betalingen gedaan tussen 1 juli en 31 december 201 kan een interestvoet gevraagd worden van 4,012%.
- Interestvergoeding is een belastbare opbrengst

Tax shelter

Art. 194ter, §11, lid 4 WIB 92 : niet-aftrekbaarheid

- In afwijking van de artikelen 23, 48, 49 en 61, zijn de kosten en verliezen evenals de minderwaarden, voorzieningen en afschrijvingen die betrekking hebben op de aankoop van een tax shelter-attest, noch aftrekbaar als beroepskost of –verlies, noch vrijstelbaar

=> Opname van de kost in de Verworpen Uitgaven, regel “Kosten tax shelter erkende audiovisuele werken”, rubriek 1232

Tax shelter

Storting van 10.000 EUR
Niet aftrekbaar



Fiscaal rendement

$10.000 \text{ EUR} \times 4,21\% = 42.100$

Fiscaal voordeel : $42.100 \times 25\% = 10.525 \text{ EUR}$

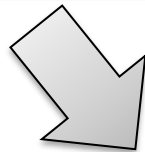
Netto fiscaal rendement = 525 EUR

Financieel rendement (na 18 maanden)

Maximale rente: 4,5% + Euribor 1 jaar

$10.000 \times 4,012\% \times 1,5 = 601,8 \text{ EUR}$ bruto

Netto financieel rendement = 451,35 EUR



Totaal nettorendement

$525 + 451,35 \text{ EUR} = 976,35$

9,76 %

Tax shelter

Art. 194ter, §11 WIB 92 : waarborg door de producent

- Aan de investeerder kan een waarborg gegeven worden voor de voltooiing van het werk en de aflevering van het tax shelter-attest.
- Doch investeerder kan nooit méér ontvangen vergoeding vragen aan producent dan het bedrag van de verschuldigde belastingen (de niet-verkregen vrijstelling) en de moratoriuminteressen
- Interestvoet van vergoeding voor prefinanciering kan niet gewaarborgd worden
- Dergelijke vergoeding uit waarborg vormt een belastbaar inkomen

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

1. Boekhoudkundige kwalificatie van de tax-shelter investering

- De investeerder verwerft geen rechten over de productie, maar enkel de mogelijkheid om een belastingvermindering te genieten
- Belastingvoordeel is voorlopig vanaf de ondertekening van de raamovereenkomst, en wordt definitief voor het boekjaar waarin de producent het tax shelter-attest bezorgt aan de investeerder

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst

- De investeerder verbindt zich er onherroepelijk toe van aan de producent het overeengekomen investeringsbedrag te storten (bv. 10.000 EUR).
- Deze verbintenis wordt als een schuld geboekt
- Op moment van de verbintenis staat nog niet definitief vast in welk boekjaar de belastingbesparing zal worden verkregen.
- Tax-shelter investering kan niet als een geldbelegging worden beschouwd, en evenmin als een vordering op de overheid

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

- De investering dient – overeenkomstig het matching-beginsel – op een wachtrekening te worden geboekt totdat duidelijk is welke voordelen de investering effectief met zich meebengt.

499 Wachtrekening	10.000	
aan	489 Overige diverse schulden	10.000

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 1 : voldoende winst op inventarisdatum tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen

- Boeking van het bedrag op de wachtrekening naar de kosten

6702 Geraamde belasting	10.000	
aan	499 Wachtrekening	10.000

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 1 : voldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen vervolg)

Waarom de rekening 67 « geraamde belastingen » ? Tax shelter investering is een soort van « voorafbetaling van belasting » : investeerder stort een bedrag in ruil voor een vermindering van zijn te betalen inkomstenbelastingen

Bovendien worden hierdoor de EBIT- en EBITDA ratio's niet beïnvloed

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 1 : voldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen vervolg)

CBN stelt dus voor van de tax-shelter investering als een kost te boeken.

Nadeel : dit vermindert de boekwinst en dus de belastbare gereserveerde winst.
Dus mee rekening houden met de berekening van de beperking van het vrijstelbaar bedrag (50% van de belastbare gereserveerde winst)

Art. 194ter, §11, vierde lid WIB 92 : deze kost is fiscaal niet aftrekbaar

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 2 : onvoldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen

- Voordeel (of gedeelte daarvan) wordt overgedragen naar volgende boekjaar (max. 4 jaar)
- Indien investeerder verwacht om in de nabije toekomst voldoende winst te hebben om het belastingvoordeel te kunnen genieten, wordt het overgedragen gedeelte van het belastingvoordeel behouden op de wachtrekening. In de jaarrekening op een overlopende rekening van het actief, bv. *49X Investerings in tax shelter*

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 2 : onvoldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen

Voorbeeld

Investing van 10.000 EUR geeft wegens te lage winst tijdens het belastbare tijdperk slechts aanleiding tot een belastingvrijstelling van 24.800 ipv 42.100 EUR. Er kan maw maar 80% van het voordeel dit jaar genoten worden. Gevolg : CBN beveelt aan dat dan ook maar 80% van de kost geboekt wordt.

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 2 : onvoldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen

Voorbeeld (vervolg)

Boeking op inventarisdatum :

6702 Geraamde belastingen	6.966,29 (10.000 x 248/356)
49 Investerings tax shelter	3.033,70
aan 499 Wachtrekening	10.000

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

2. Ondertekening van de raamovereenkomst (vervolg)

Hypothese 3 : onvoldoende winst tijdens het boekjaar om het voorlopige voordeel integraal te verkrijgen en waarschijnlijk ook de volgende jaren

- Investeerder is verplicht om het saldo op de wachtrekening te boeken als een uitzonderlijke kost

664 Andere uitzonderlijke kosten XXX
aan 499 Wachtrekening XXX.

Art. 194ter, §11, vierde lid WIB 92 : deze kost is fiscaal niet aftrekbaar

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

3. Betaling van het bedrag

489 Overige diverse schulden	10.000	
aan 5500 Kredietinstellingen		10.000

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

4. Voorlopige en voorwaardelijke vrijstelling van de winst

- Voorlopige vrijstelling van 421% van de gestorte sommen wordt overgeboekt naar een belastingvrije reserve
- Deze boeking vindt plaats ongeacht of er uiteindelijk geen of onvoldoende winst is tijdens het belastbare tijdperk waarin de raamovereenkomst werd ondertekend !

689 Toevoeging aan de belastingvrije reserves	42.100	
aan 132 Belastingvrije reserves		42.100

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

4. Voorlopige en voorwaardelijke vrijstelling van de winst

Nadeel van deze boekingswijze :

- Aanleg belastingvrije reserve gebeurt vóór de resultaatsverwerking
- Heeft dus voor gevolg dat er minder kan geboekt worden aan liquidatiereserve..
- Dit nadeel wordt echter « ingehaald » op moment van definitieve vrijstelling (zie verder)

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

5. Ontvangst van de vergoeding voor de prefinanciering

5500 Kredietinstellingen	5.000	
aan	75 Financiële opbrengsten	5.000

- De interesten die op inventarisdatum verworven zijn maar nog niet ontvangen werden, moeten geboekt worden als opbrengsten via debitering van de overlopende rekening op de actiefzijde 491 Verkregen opbrengsten

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

6. Aflevering van het tax shelter-attest : definitieve (eventueel gedeeltelijke) vrijstelling

132 Belastingvrije reserves	42.100	
aan	789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	42.100

Vervolgens wordt de resultaatsbestemming geboekt, bv. door toevoeging aan de beschikbare reserves (die desgevallend een liquidatiereserve kan zijn) :

6921 Toevoeging aan de overige reserves	42.100	
aan	133 Beschikbare reserves	42.100

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

6. Aflevering van het tax shelter-attest : definitieve (eventueel gedeeltelijke) vrijstelling

Voordeel van deze boeking :

- In tegenstelling tot vroegere boekingswijze, verloopt afboeking van de belastingvrije reserve nu wél via het resultaat
- Gevolg : nu kan er wél gedoteerd worden aan liquidatiereserve

Tax shelter

Advies CBN nr. 2015/1 van 13 mei 2015

7. Geen tax shelter-attest binnen de termijn

- De voorlopig vrijgestelde winst wordt aangemerkt als belastbare winst van het tijdperk waarin het attest ten laatste geldig had kunnen zijn afgeleverd

132 Belastingvrije reserves	42.100
aan 789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	42.100

Tax shelter

Voorbeeld 1

- Afsluiting raamovereenkomst op 27/12/2021 (boekhouding per kalenderjaar)
- Investeerder heeft belastbare gereserveerde winst van 300.000 EUR (vóór aanleg belastingvrije reserve)
- Tax Shelter investering van 25.000 EUR

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst

- Voorlopige Tax Shelter vrijstelling (tijdelijk en voorwaardelijk):

$$25.000 \times 421\% = 105.250 \text{ EUR}$$

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst (vervolg)

- dubbele begrenzing Tax Shelter vrijstelling:
- 50% « belastbare gereserveerde winst » van het belastbaar tijdperk (code 1080 aangifte Ven. B.) - vóór aanleg van belastingvrije reserve

✓ in casu: $300.000 \text{ EUR} \times 50\% = 150.000 \text{ EUR}$

- maximum 1.000.000 EUR

=> Integraal bedrag van 105.250 EUR kan vrijgesteld worden

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst (vervolg)

Boeking van de kost en betaling van het bedrag

6702 Geraamde belastingen	25.000	
aan	5500 Kredietinstellingen	25.000

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting (aj 2022)

Verworpen Uitgaven

Kosten tax shelter audiovisuele werken (rubriek 1232)	25.000
--	--------

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst (vervolg)

Overboeking naar belastingvrije reserves van de tax shelter vrijstelling :

689 Overboeking naar belastingvrije reserves	105.250	
aan 132 Belastingvrije reserves		105.250

Tax shelter

Voorbeeld 1

1ste moment: afsluiten van de raamovereenkomst (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting (aj. 2022)

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Tax shelter erkende audio-visuele werken (rubriek 1122)	0	105.250

Tax shelter

Voorbeeld 1

2de moment: aflevering Tax Shelter attest

- Investeerder ontvangt het Tax Shelter attest per 30/11/2024
- Uit het attest blijkt dat voldaan is aan de wettelijke voorwaarden en grenzen
- Gevolg : Tax Shelter vrijstelling (105.250 EUR) wordt definitief en onvoorwaardelijk

Tax shelter

Voorbeeld 1

2de moment: aflevering Tax Shelter attest

132 Belastingvrije reserves	105.250	
aan	789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	105.250

Vervolgens wordt de resultaatsbestemming geboekt, bv. door toevoeging aan de beschikbare reserves :

6921 Toevoeging aan de overige reserves	105.250	
aan	133 Beschikbare reserves	105.250

Tax shelter

Voorbeeld 1

2de moment: aflevering Tax Shelter attest (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting

- Door de boekingswijze nemen de beschikbare reserves toe, die belaste reserves zijn.
- Zonder aanpassing wordt de voorlopige vrijstelling niet definitief vrijgesteld, maar gewoon belastbaar als een toename van belastbare reserves
- Om deze toename te neutraliseren : « aanpassing « in meer » van de begintoestand der reserves » : « Definitieve vrijstelling tax shelter erkende audiovisuele werken » (code 1053)

Tax shelter

Voorbeeld 1

2de moment: aflevering Tax Shelter attest (vervolg)

Aangifte vennootschapsbelasting (aj 2025)

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Beschikbare reserves		+105.250,00
Definitieve vrijstelling tax shelter erkend audio- visuele werken (1053)	105.250 ,00	

Bij de aangifte te voegen : tax shelter attest

Tax shelter

Voorbeeld 2

- Afsluiting raamovereenkomst op 27/12/2021 (boekhouding per kalenderjaar)
 - Investeerder heeft belastbare gereserveerde winst van 100.000 EUR (vóór aanleg belastingvrije reserve en na raming VenB)
 - Tax Shelter investering van 50.000 EUR
- ⇒ vrijstelling van 421% van 50.000 = 210.500 EUR,
- ⇒ beperkt tot 50% van 100.000 = 50.000 EUR voor aj. 2022, saldo overdraagbaar

Tax shelter

Voorbeeld 2

Overboeking naar belastingvrije reserves van de tax shelter vrijstelling :

689 Overboeking naar belastingvrije reserves	210.500	
aan 132 Belastingvrije reserves		210.500

- ⇒ Deze boeking moet gebeuren, ook al is er niet voldoende winst in het belastbare tijdperk van ondertekening van de raamovereenkomst !
- ⇒ Aangezien de vrijstelling dit belastbaar tijdperk beperkt is tot 50% x 100.000 EUR = 50.000, zal er een overdracht gebeuren (via de belaste reserves) van het « overschot » van 160.500 EUR

Tax shelter

Voorbeeld 2

Resultatenrekening

Winst van het boekjaar	100.000
Overboeking naar belastingvrije reserves	<u>-210.500</u>
Te bestemmen verlies van het boekjaar	-110.500

Tax shelter

Voorbeeld 2

Aangifte vennootschapsbelasting (aj 2022)

Belastbare gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Overgedragen winst (verlies)	0	-110.500
Andere in de balans vermelde reserves	<u>0</u>	<u>160.500</u>
Belastbare gereserveerde winst	0	50.000

Tax shelter

Voorbeeld 2

Aangifte vennootschapsbelasting (aj. 2022)

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Tax shelter erkende audio- visuele werken (rubriek 1122)	0	210.500

Tax shelter

Voorbeeld 2

Aangifte vennootschapsbelasting (aj 2023)

Belastbare gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Overgedragen winst (verlies)	-110.500	...
Andere in de balans vermelde reserves	<u>160.500</u>	<u>....</u>
Belastbare gereserveerde winst		....

⇒ Detaxatie van de regel 'andere in de balans vermelde reserve' tbv. 50% van de belastbare gereserveerde winst van aanslagjaar 2023

3. Vrijstelling gewestelijke premies en kapitaal-en interestsubsidies

Rubriek 1054

Vrijgestelde gewestelijke subsidies en premies

Algemeen principe : alle inkomsten van een vennootschap zijn in principe belastbaar, dus ook subsidies

Moment van belastbaarheid van subsidies : op moment van zekere en vaststaande vordering (dus ongeacht datum van uitbetaling van de subsidie). Zie bv. **Gent, 11 oktober 2016**

Vaststaand recht op subsidie is een feitenkwestie, te beoordelen door bestuursorgaan :

- Zie CBN, nr. 2011/13 van 4 mei 2011 en CBN, nr. 2009/3 van 11 februari 2009 : verworven rechten, rechten met een opschortende termijn, rechten onder opschortende voorwaarde, eventuele rechten en loutere verwachtingen

Vrijgestelde gewestelijke subsidies en premies

Artikel 193bis, §1 WIB 92 : vrijstelling van gewestelijke :

- Tewerkstellings- en beroepsoverstappremies
- Kapitaal- en interestsubsidies toegekend in kader van economische expansiewetgeving (nu : Decreet betreffende het economisch ondersteuningsbeleid van 2012) om materiële of immateriële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen

Artikel 193ter, §1 WIB 92 : vrijstelling van gewestelijke :

- Premies en kapitaal –of interestsubsidies op materiële of immateriële vaste activa toegekend door de gewesten in kader van steun aan onderzoek en ontwikkeling

Vrijgestelde gewestelijke subsidies en premies

Worden o.m. geïmplementeerd door deze vrijstelling :

- Vlaamse ondersteuningspremie voor werknemers en voor zelfstandigen
- Aanwervingsincentive voor langdurig werkzoekenden
- Ecologiepremie+
- VLAIO-strategische transformatiesteun (luik investeringssteun)
- VLAIO -subsidies ecologisch en veilig transport
- VLAIO subsidies Onderzoeksproject en Ontwikkelingsproject

Vrijgestelde gewestelijke subsidies en premies

Worden o.m. niet geëviseerd door deze vrijstelling :

- KMO-portefeuille (**Rb. Brugge, 20 oktober 2014**)
- Vlaamse opleidingssteun (**Gent, 11 oktober 2016**)
- Federale steunmaatregelen
- Europese subsidies

Vrijgestelde gewestelijke subsidies en premies

- Aangiftetechnisch wordt de vrijstelling bekomen door een verhoging van de begintoestand der belastbare reserves (VAK “Belastbare gereserveerde winst”, code 1054)
- Doch slechts vrijstelling in de mate dat subsidies belastbaar worden op basis van art. 362 WIB 92 (art. 193bis, §1 WIB 92) !
- Artikel 193bis §2 en 193ter, §2 WIB 92 : igv vervreemding van de vaste activa anders dan bij schadegeval ed – gedurende de eerste drie jaren van de investering wordt voorheen vrijgestelde winst belastbaar voor belastbaar tijdperk van vervreemding

4. Definitieve vrijstelling winst voortvloeiend uit de homologatie van een reorganisatieplan en uit de vaststelling van een minnelijk akkoord

Rubriek 1055

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Boek XX, titel V Wetboek Economisch Recht

Mogelijkheid van een “gerechtelijke reorganisatie”

- > vereist bewijs dat continuïteit van de onderneming bedreigd is
- > bescherming tegen schuldeisers onder toezicht van de rechter, ertoe strekkende :
 - een “**minnelijk akkoord**” te onderhandelen + laten **vaststellen** door rechter
 - een “collectief” akkoord over een “**reorganisatieplan**” te verkrijgen, goed te keuren door de meerderheid van de schuldeisers die de helft van alle in hoofdsom verschuldigde bedragen vertegenwoordigen. Te **homologeren** door rechtbank.
 - overdracht toe te staan, onder gerechtelijk gezag, van het geheel of gedeelte van de onderneming

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

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Principe van de vrijstelling

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 : winst uit afboeking van de schuld)
- Ten gevolge van de homologatie van reorganisatieplan door de rechtbank of tgv de vaststelling van een minnelijk akkoord door de rechtbank krachtens boek XX, Titel V W.E.R.

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

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Voorbeeld

Schuldkwijtschelding van 100.000 EUR als onderdeel van de gerechtelijke reorganisatie

44 Leveranciers 100.000

aan 769 Niet-recurrente opbrengsten 100.000

Zolang reorganisatieplan of minnelijk akkoord niet volledig is uitgevoerd :

689 Overboeking naar belastingvrije reserves 100.000

aan 132 Belastingvrije reserves 100.000

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Winst voortvloeiende uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord (Rubriek 1123)	0	100.000

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Artikel 27/1 KB/WIB 92 :

Zodra reorganisatieplan of akkoord is uitgevoerd :

- *Definitieve vrijstelling* onder volgende voorwaarden :
 - Afschrift van vonnis bij aangifte voegen
 - Bewijsstukken dat plan of akkoord werd uitgevoerd bij aangifte voegen

Winst uit homologatie reorganisatieplan en uit vaststelling minnelijk akkoord

Boekhoudkundige behandeling : CBN-advies 2021/07 van 9 december 2020

132 Belastingvrije reserves 100.000

aan 133 Beschikbare reserves 100.000

Belastbare gereserveerde winst

B.T.

E.T.

Beschikbare reserves + 100.000

Definitieve vrijstelling
winst voortvloeiend uit ... 100.000
(Rubriek 1055)

5. Definitieve vrijstelling voor innovatie-inkomsten

Rubriek 1058

Definitieve vrijstelling voor innovatie-inkomsten

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

Zolang de aanvraag voor een intellectueel eigendomsecht 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).

In het belastbare tijdperk dat de vrijstelling definitief wordt, mag deze vrijgestelde reserve terug naar de belastbare reserves overgeboekt worden, en wordt dit bedrag opgenomen als een **verhoging van de begintoestand van de belastbare reserves** : **Gedr. St., Kamer, 2016-2017, nr. 2235/001, p. 7**

6. Vrijstelling ten belope van het overgedragen, niet-aftrekbaar financieringskostensurplus

Rubriek 1064

Financieringskostensurplus

Artikel 194 sexies WIB 92

- Een eventueel niet-aftrekbaar gedeelte van een financieringskostensurplus, is overdraagbaar naar de volgende jaren (art. 194 sexies, lid 3 WIB 92) – aanpassing in meer begintoestand belastbare reserves (**art. 206/1, lid 2, 1°, j) WIB 92**)
- Maximaal vrijstelbaar bedrag voor een aanslagjaar : positief verschil tussen hoogste grensbedrag en het financieringskostensurplus

	Jaar 1	Jaar 2
Hoogste grensbedrag	100	100
Financieringskostensurplus	115	90
Niet-aftrekbaar financieringskostensurplus (V.U.)	15	0
Aanpassing in meer begintoestand	-	10
Overdracht naar volgend belastbaar tijdperk	15	5



7. Vergoeding verkregen in het kader van een groepsbijdrage-overeenkomst

Rubriek 1062

Groepsbijdrage

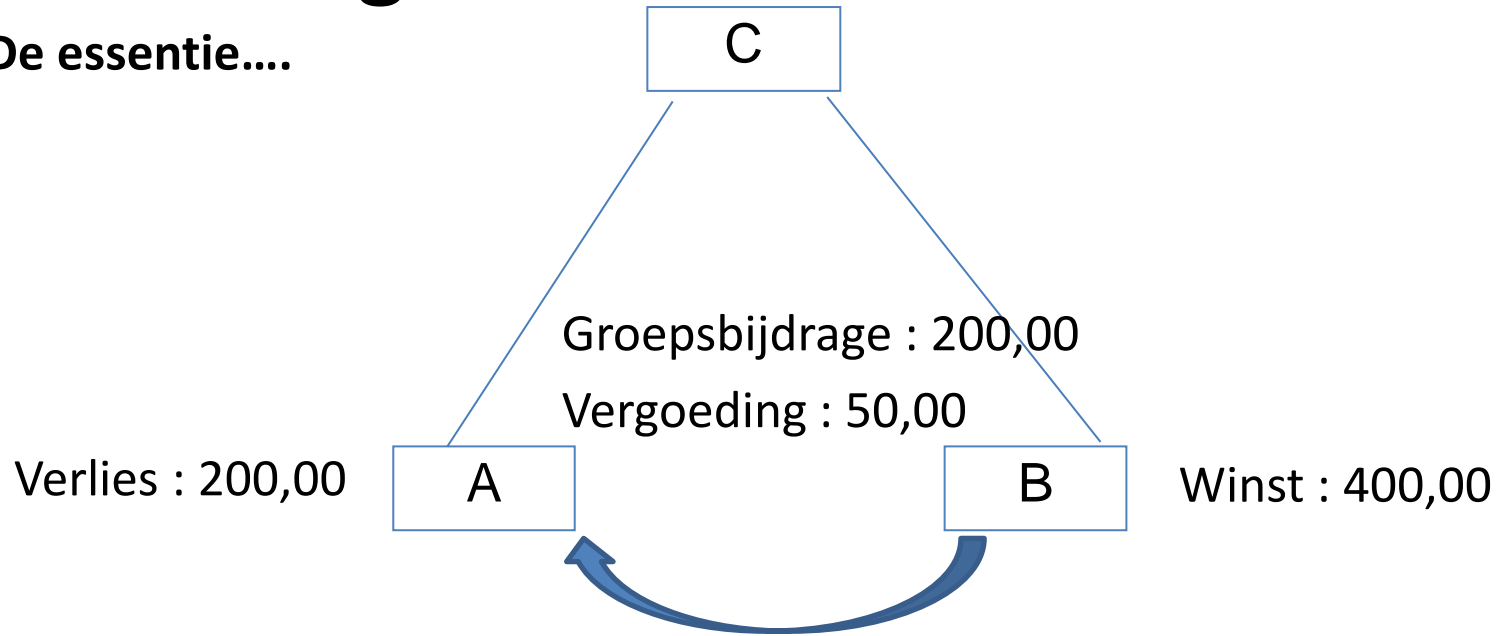
Vergoeding voor de groepsbijdrage: art. 205/5, §3 WIB

In de groepsbijdrage-overeenkomst verbindt de belastingplichtige zich ertoe aan deze binnenlandse vennootschap een **vergoeding** te betalen die gelijk is aan de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien het in de overeenkomst opgenomen bedrag van de groepsbijdrage niet in mindering was gebracht van de winst van het belastbaar tijdperk

- ⇒ **Vergoeding is dus de belastingbesparing** : 25% of 20% van het bedrag van de groepsbijdrage
- ⇒ **Moet wél daadwerkelijk betaald worden**, en in de boekhouding verwerkt
- ⇒ Vergoeding is niet belastbaar voor de ontvanger

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

De essentie....



Belastbaar resultaat :	- 200,00
Aanpassing in min :	+ 200,00
Ontvangen vergoeding :	+ 50,00
Aanpassing in meer :	<u>- 50,00</u>
Totaal :	0,00

Belastbaar resultaat :	+ 400,00
Aftrek groepsbijdrage :	- 200,00
Betaalde vergoeding :	- 50,00
Verworpen Uitgaven:	<u>+ 50,00</u>
Totaal :	200,00

8. Vergoeding verkregen in het kader van een interestaftrek-overeenkomst

Rubriek 1063

Interestaftrek-overeenkomst

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen kan een deel van het grensbedrag worden overgedragen

⇒ een interestaftrekovereenkomst af te sluiten (**art. 198/1, §4 WIB 92**)

⇒ een vergoeding kan worden voorzien, gelijk aan de belastingbesparing (**art. 198/1, §4, lid 5 WIB 92**)

⇒ deze vergoeding is :

⇒ niet aftrekbaar bij betalende vennootschap (**art. 198, §1, 15° WIB 92**).

Verworpen Uitgave;

⇒ niet belastbaar bij de ontvanger (**art. 194septies, 2° streepje WIB 92**).

Aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves (**art. 74, lid 2, 1°, j) KB/WIB 92**)

9. Negatieve correctie in toepassing van het Diamant Stelsel

Rubriek 1057

Negatieve correctie in toepassing van het Diamant Stelsel

Wet van 18 december 2016 : “Diamant Stelsel”

- Voor diamanthandelaars wordt de kostprijs van de verkochte goederen forfaitair gewaardeerd op 97,90% van de bruto-omzet
- ⇒ Gevolg : brutomarge is steeds gelijk aan 2,10% van de omzet, ongeacht de boekhoudkundige winst
- ⇒ Indien boekhoudkundige winst **groter** is dan de forfaitair bepaalde winst : “teveel” aan boekhoudkundige winst wordt vrijgesteld via verhoging begintoestand van de reserves

10. Andere

Rubriek 1056

Andere aanpassingen in meer van de begintoestand der reserves

Worden hier geïllustreerd :

- 1) Het vrijgesteld gedeelte van verwezenlijkte meerwaarden op personenauto's
- 2) Terugbetaling van niet-aftrekbare belastingen
- 3) Aanzuivering boekverlies met gestort kapitaal
- 4) Verlies aan gestort kapitaal i.v.m. gehele verdeling van het vermogen
- 5) Meerwaarden en terugnames van waardeverminderingen en voorzieningen in het kader van tax shelter
- 6) Schadeloosstellingen voor herstellingen van personenauto's
- 7) Kapitaalverhogingen bij "interne meerwaarden"
- 8) Betaalde vergoeding voor groepsbijdragen

Vewezenlijke meerwaarden op personenauto's

1. Vrijgestelde gedeelte verwezenlijke meerwaarden op personenauto's

Overzicht evolutie aftrekbeperking autokosten

- Tot 1/4/2007 : kosten voor 75% aftrekbaar, ongeacht CO2-uitstoot
- Vanaf 1/4/2007 : autokosten aftrekbaar à rato van CO2-uitstoot, doch enkel voor voertuigen aangeschaft na die datum
- Vanaf 1/4/2008 : autokosten aftrekbaar à rato van CO2-uitstoot, voor alle voertuigen
- Vanaf 1/1/2010 : nieuwe aftrekpercentages van toepassing, voor alle voertuigen
- Vanaf 1/1/2020 : nieuwe formule voor aftrekbaarheid van autokosten

Meerwaarden op personenauto's

Als tegenhanger voor deze beperkte aftrek van de kosten, is een verwezenlijke meerwaarde ook maar gedeeltelijk belastbaar

Art. 185ter WIB 92 : *belastbaar* gedeelte van verwezenlijke meerwaarde op personenauto's :

Meerwaarde x (som van de vóór verkoop **fiscaal aangenomen** afschrijvingen/som van de **geboekte** afschrijvingen)

- ⇒ Het “gewogen gemiddeld aftrekpercentage” van het voertuig
- ⇒ Het niet-belastbare gedeelte is op te nemen onder de “andere” verhogingen van de begintoestand der reserves

Meerwaarden op personenauto's

Voorbeeld

Vennootschap, kleine onderneming (art. 1:24, §§1-6 VWW), boekhouding per kalenderjaar. Aanschaf in oktober 2018 van een BMW 320d (124gr CO₂/km) voor 60.000 EUR, verkoop in 2024 voor 15.000 EUR.

Boekhoudkundig wordt het voertuig over 5 jaar lineair afgeschreven en is het dus op het moment van verkoop volledig afgeschreven.

De verkoop in 2024 leidt dus tot een boekhoudkundige meerwaarde van 15.000 EUR.

Meerwaarden op personenauto's

Aftrekpercentages van dit voertuig :

Tot 1 januari 2020 : 75%

Vanaf 1 januari 2020 : $120\% - (0,5\% \times 1 \times 124) = 58\%$

Fiscaal aanvaarde afschrijvingen :

2018 : $12.000 \times 75\% = 9.000$ EUR

2019 : $12.000 \times 75\% = 9.000$ EUR

2020 : $12.000 \times 58\% = 6.960$ EUR

2021 : $12.000 \times 58\% = 6.960$ EUR

2022 : $12.000 \times 58\% = 6.960$ EUR

Meerwaarden op personenauto's

Berekening van het belastbaar gedeelte van de meerwaarde

$$(9.000 + 9.000 + 6.960 + 6.960 + 6.960) / (12.000 + 12.000 + 12.000 + 12.000 + 12.000) = 64,8\%$$

⇒ Belastbaar gedeelte van de meerwaarde : $15.000 \times 64,8\% = 9.720$ EUR

⇒ Op te nemen onder begintoestand der reserves : $15.000 - 9.720 = 5.280$ EUR

Terugbetaling van niet-aftrekbare belastingen

2. Terugbetaling van niet-aftrekbare belastingen

Wanneer een vennootschap een terugbetaling krijgt van een voorheen niet aftrekbare belasting, dreigt een dubbele belasting te ontstaan :

- Een eerste keer op moment van betaling van de belasting, want op te nemen onder de Verworpen Uitgaven
- Een tweede keer op moment van terugbetaling, want deel uitmakende van het boekresultaat

Terugbetalingen van niet-aftrekbare belastingen

Fiscale behandeling

Terugbetaalde belastingen vormen een boekhoudkundige opbrengst en dus belastbaar inkomen voor het boekjaar waarin de vennootschap een zekere en vaststaande schuldvordering op de terugbetaling verkrijgt

ComIB/92, nrs 185/25 en 195/59 : indien het echter een terugbetaling van niet-aftrekbare belastingen betreft, mag dubbele belasting vermeden worden :

- De terugbetaalde belastingen worden afgetrokken van de niet-aftrekbare belastingen van het boekjaar (van terugbetaling);
- Het eventuele excedent van terugbetaalde, niet-aftrekbare belastingen wordt opgenomen in de begintoestand der belaste reserves

Terugbetalingen van niet-aftrekbare belastingen

Voorbeeld

In 2022 krijgt een vennootschap, ten gevolge van een voor haar gunstige uitspraak van het Hof van Beroep, een bedrag van 32.000 EUR vennootschapsbelasting terugbetaald (geschil daterend van 2002).

De niet-aftrekbare belastingen van boekjaar 2022 bedragen 18.000 EUR (bv. voorafbetalingen).

Gevolgen :

- Voor 2022 géén Verworpen Uitgaven – niet-aftrekbare belastingen te vermelden in de aangifte;
- Een bedrag van $(32.000 - 18.000 =) 14.000$ EUR op te nemen in de begintoestand der belaste reserves

Aanzuivering boekverlies

3. Aanzuivering boekverlies met gestort kapitaal

- Is een “interne kapitaalvermindering” : géén terugbetaling aan de aandeelhouder en kan dus nooit een uitgekeerd dividend zijn;
- Leidt niet tot toename netto-actief dus in principe ontstaat geen belastbare transactie;
- Overgedragen verlies is een belaste reserve -> aanzuivering leidt tot een toename van belaste reserves

Belastbare gereserveerde winst

	<u>BT</u>	<u>ET</u>
Overdragen verlies (Code 1008 PN)	-X	0

Aanzuivering boekverlies

3. Aanzuivering boekverlies met gestort kapitaal (vervolg)

Cass., 21 juni 1955 en fiscus (ComIB/92, nr. 18/30) : belastingplichtige mag kiezen waarop de vermindering aangerekend wordt.

3 situaties :

- a) Aanrekening op Belaste Reserves in Kapitaal : per saldo geen belastbare materie want toename reserves wordt geneutraliseerd door gelijkwaardige afname van de belastbare reserves in kapitaal
- b) Aanrekening op Vrijgestelde Reserves in Kapitaal : per saldo belastbare materie wegens schending onaantastbaarheidsvoorwaarde (vrijgestelde reserves moeten onaantastbaar blijven)
- c) Aanrekening op gestort kapitaal : per saldo geen belastbare materie maar begintoestand der reserves dient te worden verhoogd om toename belastbare reserves te neutraliseren

Aanzuivering boekverlies

Samenvattende tabel interne kapitaalverminderingen

Aanrekening	Vennootschaps belasting	Roerende voorheffing
Gestort kapitaal	–	–
Belaste reserves in kapitaal	–	–
Vrijgestelde reserves in kapitaal	√	–

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld

Jaar N – Samenstelling van het kapitaal

Gestort kapitaal	500.000,00
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00
Vrijgestelde reserves in kapitaal	<u>100.000,00</u>
Totaal	1.000.000,00

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

In jaar N+2 heeft de vennootschap een boekverlies van 80.000,00 EUR op (het passief van) haar balans staan, die ze wenst aan te zuiveren middels een kapitaalsvermindering.

De notariële akte stipuleert dat de terugbetaling betrekking heeft op:

- a) Situatie 1 : belastbare reserves in kapitaal
- b) Situatie 2 : vrijgestelde reserves in kapitaal
- c) Situatie 3 : gestort kapitaal
- d) Situatie 4 : geen bijzondere aanrekening

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 1 : Aanrekening op belaste reserves in kapitaal

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00	320.000,00
Overgedragen winst of verlies	- <u>80.000,00</u>	<u>0,00</u>
Totaal	320.000,00	320.000,00

Aangroei / opnemings 0

-> géén belastbare basis

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 1 : Aanrekening op belaste reserves in kapitaal (vervolg)

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves	<u>100.000,00</u>	<u>100.000,00</u>
Totaal	100.000,00	100.000,00

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 2 : Aanrekening op vrijgestelde reserves in kapitaal

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00	400.000,00
Overgedragen winst of verlies	<u>- 80.000,00</u>	<u>0,00</u>
	320.000,00	400.000,00
Aangroei / opnemning	80.000,00	

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 2 : Aanrekening op vrijgestelde reserves in kapitaal (vervolg)

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves	<u>100.000,00</u>	<u>20.000,00</u>
Totaal	100.000,00	20.000,00

⇒ belastbare basis van 80.000,00 EUR (schending
onaantastbaarheidsvoorwaarde van de vrijgestelde reserve)

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 3 : Aanrekening op gestort kapitaal

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00	400.000,00
Overgedragen winst of verlies	- <u>80.000,00</u>	<u>0,00</u>
	320.000,00	400.000,00

Dreigt te leiden tot een toename van de belastbare gereserveerde winst !
Aangezien dit geen te belasten situatie is, dient een correctie te gebeuren via de fiscale aangifte : verhoging van de begintoestand van de belastbare reserves (rubriek “andere”)

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 3 : Aanrekening op gestort kapitaal

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00	400.000,00
Overgedragen winst of verlies	- 80.000,00	<u>0,00</u>
Aanpassingen in meer		
Andere (code 1056)	<u>80.000,00</u>	
	400.000,00	400.000,00
Aangroei / opnemings		0
-> géén belastbare basis		

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 3 : Aanrekening op gestort kapitaal (vervolg)

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Andere vrijgestelde bestanddelen	<u>100.000,00</u>	<u>100.000,00</u>
Totaal	200.000,00	200.000,00

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 4 : Geen bijzondere aanrekeningsregel

Proportionele omdeling :

- a) Op gestort kapitaal : $80.000 \times (500.000/1.000.000) = 40.000$
- b) Op belastbare reserves in kapitaal : $80.000 \times (400.000/1.000.000) = 32.000,00$
- c) Op vrijgestelde reserves in kapitaal : $80.000 \times (100.000/1.000.000) = 8.000,00$

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 4 : Geen bijzondere aanrekeningsregel (vervolg)

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Belastbare gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Belastbare reserves in kapitaal	400.000,00	368.000,00
Overgedragen winst of verlies	- 80.000,00	<u>0,00</u>
Aanpassingen in meer		
Andere (code 1056)	<u>40.000,00</u>	
	360.000,00	368.000,00
 Aangroei / opnemings	 8.000,00	

Aanzuivering boekverlies

Voorbeeld (vervolg)

Situatie 4 : Geen bijzondere aanrekeningsregel (vervolg)

Jaar N + 2 – Aangifte vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

	<u>B.T.</u>	<u>E.T.</u>
Andere vrijgestelde bestanddelen	<u>100.000,00</u>	<u>92.000,00</u>
Totaal	100.000,00	92.000,00

-> belastbare basis van 8.000,00 EUR (schending
onaantastbaarheidsvoorwaarde vrijgestelde reserve)

Aanzuivering boekverlies

Aandachtspunt bij een interne kapitaalvermindering

Aanzuivering boekverliezen met gestort kapitaal is fiscaal neutraal, maar heeft echter nadelige gevolgen naar de toekomst toe (wegens minder gestort kapitaal) :

- Minder belastingvrije toekomstige terugbetaling van kapitaal naar de aandeelhouders ('prorata' verslechtert)
- Lagere grens voor uitsluiting van verlaagd tarief
- Lagere grens voor herkwalificatie interesten rentegevende voorschotten in dividend
- Lagere grens voor verwerping aftrek interesten betaald aan groepsleden
- Hogere liquidatiebonus bij vereffening

Verlies aan gestort kapitaal tgv gehele verdeling van vermogen

4. Verlies aan gestort kapitaal tgv gehele verdeling van het vermogen

Artikel 198, §1, 7° WIB 92 : waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen zijn niet aftrekbaar, behalve minderwaarden :

- geleden nav gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen
- ten belope van het verlies aan gestorte kapitaal

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Dus :

- Waardeverminderingen op aandelen (louter geboekt) : nooit aftrekbaar;
- minderwaarden op aandelen bij verkoop, ruil, inbreng, etc : nooit aftrekbaar.
- Enkel minderwaarden op aandelen geleden bij de gehele verdeling van het vermogen zijn aftrekbaar, ten belope van het eventuele verlies aan gestort kapitaal

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Voorbeeld

A bezit 100% van de aandelen van B, met aanschaffingswaarde van 100.000 EUR

B heeft een gestort kapitaal van 60.000 EUR

B wordt vereffend en A ontvangt uit de vereffening nog 10.000 EUR

Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor A : 90.000 EUR

Aftrekbare gedeelte van de minderwaarde ?

Deel van A in gestort kapitaal van B =	60.000 (=100% x 60.000)
--	-------------------------

Ontvangen uitkering :	<u>10.000</u>
-----------------------	---------------

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal	50.000
---	--------

Saldo (90.000 – 50.000 =) 40.000 EUR is een verworpen uitgave

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Voorbeeld (vervolg)

Zou A uit de vereffening bv. 70.000 EUR ontvangen, is het boekhoudkundig verlies $100.000 - 70.000 = 30.000$ EUR en volledig op te nemen onder Verworpen Uitgaven. Het volledige bedrag van (het aandeel van A in) het gestort kapitaal van B werd immers gerecupereerd (geen verlies).

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

ComIB/92, nr. 195/73 :

“Indien vennootschap voorafgaand aan definitieve liquidatie reeds **niet-aftrekbare waardeverminderingen** geboekt had => vroegere waardeverminderingen toe te voegen aan **begintoestand der belaste reserves** in de mate dat ze met een verlies aan gestort kapitaal overeenstemmen”

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Voorbeeld

A bezit 100% van de aandelen van B, met aanschaffingswaarde van 100.000 EUR.

B heeft een gestort kapitaal van 60.000 EUR.

Stel dat A boekt, voorafgaande aan de vereffening van B, wegens het negatieve eigen vermogen, een fiscaal niet-aftrekbare waardevermindering van 100.000 EUR op haar deelneming in B. Resterende boekwaarde aandelen B op de balans van A : $100.000 - 100.000 = 0$ EUR.

Later wordt B vereffend en A ontvangt niets uit de vereffening.

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Voorbeeld (vervolg)

Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor A : 0 EUR

Aftrekbare verlies aan gestort kapitaal ?

Deel van A in gestort kapitaal van B = 60.000 (=100% x 60.000)

Ontvangen uitkering : 0

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal 60.000

Fiscale behandeling :

- Er is géén boekhoudkundige kost (minderwaarde = 0);
- Fiscale aftrek tbv verlies aan gestort kapitaal wordt genoten door verhoging begintoestand der belastbare reserves tbv. 60.000 EUR

Verlies aan gestort kapitaal i.g.v. gehele verdeling van vermogen

Artikel 198, §2 WIB 92:

Uitsluitend voor de toepassing van §1, 7°, worden (...) toch als gestort kapitaal aangemerkt, de verminderingen van gestort kapitaal om boekverliezen aan te zuiveren of om een reserve tot dekking van een voorzienbaar verlies te vormen

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Voorbeeld

A bezit 100% van de aandelen van B, met aanschaffingswaarde van 100.000 EUR. B had een gestort kapitaal van 60.000 EUR, maar heeft in 2000 haar gestort kapitaal verminderd met 40.000 EUR om boekverliezen aan te zuiveren.

B wordt vereffend in 2022 en A ontvangt uit de vereffening nog 10.000 EUR
Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor A: 90.000 EUR

Aftrekbare gedeelte van de minderwaarde?

Deel van A in gestort kapitaal van B = 60.000 (en niet 20.000 !)

Ontvangen uitkering: 10.000

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal 50.000

Saldo ($90.000 - 50.000 =$) 40.000 EUR is een verworpen uitgave

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling van vermogen

Wat is “gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen” ?

ComIB/92, nr. 195/71 : afsluiting vereffening

Parl Vr van 24 december 1993 : “zodra blijkt dat er niets meer te verdelen is en verlies dus definitief is”

Rechtspraak : er kan sprake zijn van een definitief verlies vóóraler vennootschap ontbonden is, bv. afsluiting faillissement bij gebrek aan actief (bv **Antwerpen, 28 februari 2006**)

Meerwaarden en terugnames in het kader van tax shelter

4. Meerwaarden en terugnames van waardeverminderingen en voorzieningen in het kader van tax shelter

Het betreft – in het kader van de tax shelter erkende audiovisuele werken en podiumkunsten :

- Het gedeelte van de verwezenlijkte meerwaarde dat overeenstemt met de afschrijving en met de waardeverminderingen die voorheen als verworpen uitgaven werden belast op basis van art. 194ter WIB 92
- De terugnames tijdens het belastbare tijdperk van waardeverminderingen en van voorzieningen die voorheen werden belast op basis van art. 194ter, §6 WIB 92, in de mate waarin deze waardeverminderingen of deze voorzieningen niet meer verantwoord zijn op het einde van het belastbare tijdperk

Schadeloosstellingen voor herstellingen van personenauto's

5. Schadeloosstellingen voor herstellingen van personenauto's

Circ. nr. Ci.D.19/402.192 van 7 september 1990 en Parl. Vr. nr. 847 van 23 december 1993 :

Wanneer als schadeloosstelling voor herstellingskosten, van een derde of van een verzekeringsmaatschappij een vergoeding wordt verkregen moet 25% van die vergoeding in mindering worden gebracht van de niet-aftrekbare autokosten, terwijl het eventuele overschot aanleiding geeft tot een aanpassing van de begintoestand van de reserves.

Inbrengen van aandelen

6. Kapitaalverhogingen bij inbrengen van aandelen ('interne meerwaarden')

Art. 184, lid 4 WIB 92 :

In geval van een belastingvrije inbreng van aandelen (cfr. artikel 45, § 1, lid 1, 2° van het WIB92, artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, of artikel 228, §2, 9°, h), en die niet vallen onder de vrijstelling van meerwaarden op aandelen (art. 192 WIB92) :

- is het gestort kapitaal dat naar aanleiding van de ruil van nieuwe aandelen, uitgegeven door de inbrengverkrijgende vennootschap, gelijk aan de aanschaffingswaarde van de ingebrachte aandelen in hoofde van de inbrenger”

Inbrengen van aandelen

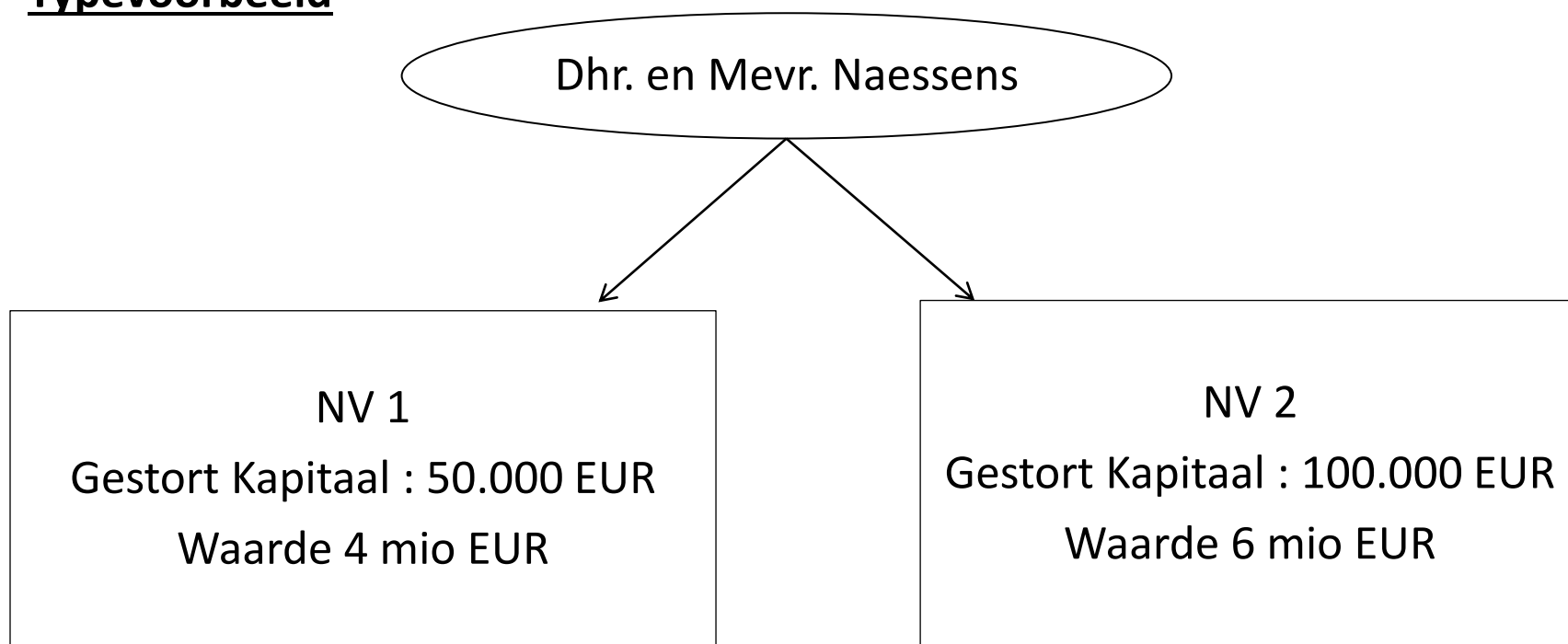
6. Kapitaalverhogingen bij inbrengen van aandelen (vervolg)

Art. 184, lid 5 WIB 92 (vervolg) :

- Bij gebreke hieraan, wordt het gestort kapitaal geacht overeen te stemmen met de waarde van het gestort kapitaal dat door de ingebrachte aandelen wordt vertegenwoordigd, in het totaal gestort kapitaal van de vennootschap waarvan ze de vertegenwoordiging zijn. Voor het overige wordt deze inbreng als een belaste reserve aangemerkt”

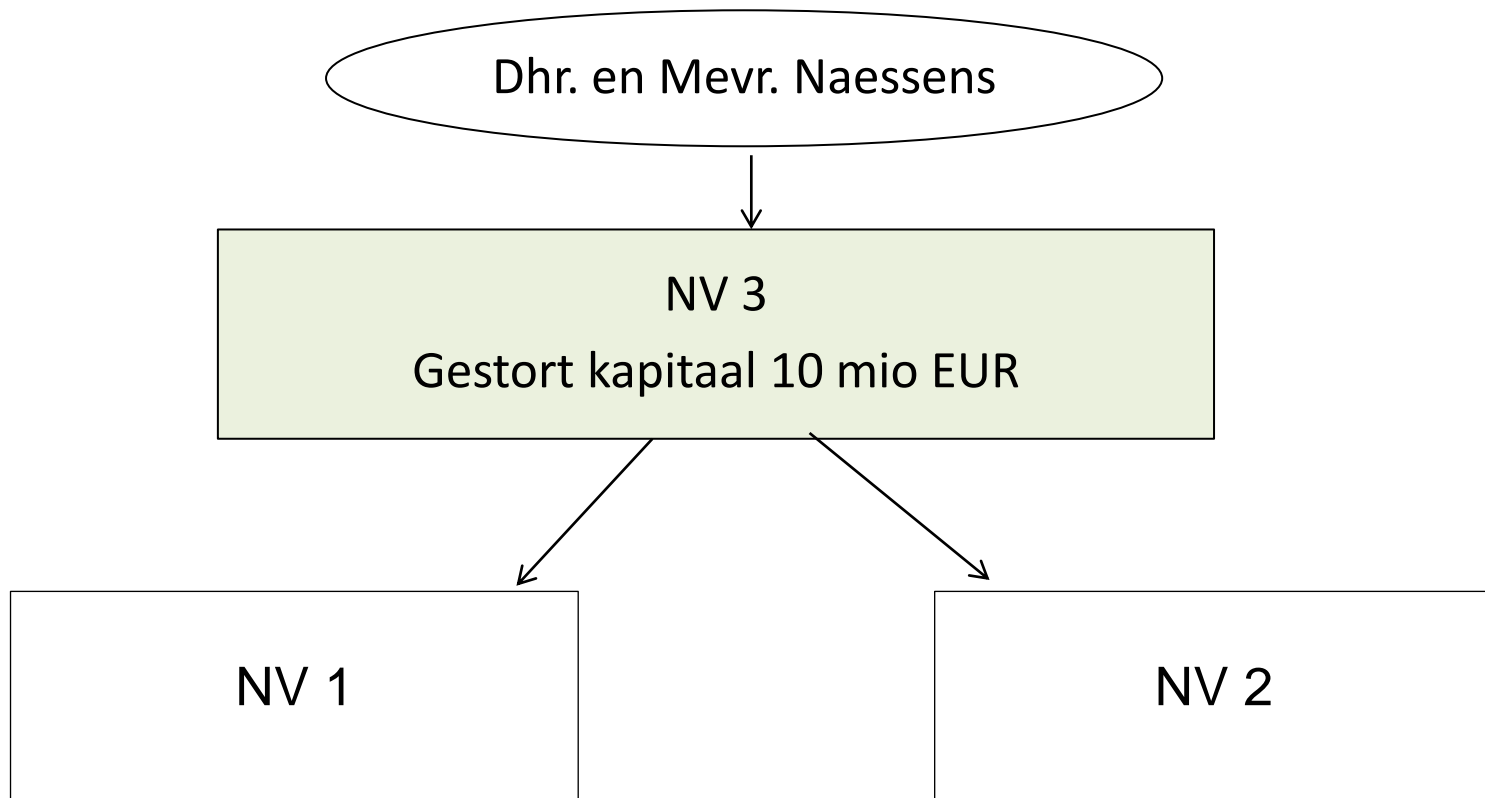
Inbrengen van aandelen

Typevoorbeeld



Inbrengen van aandelen

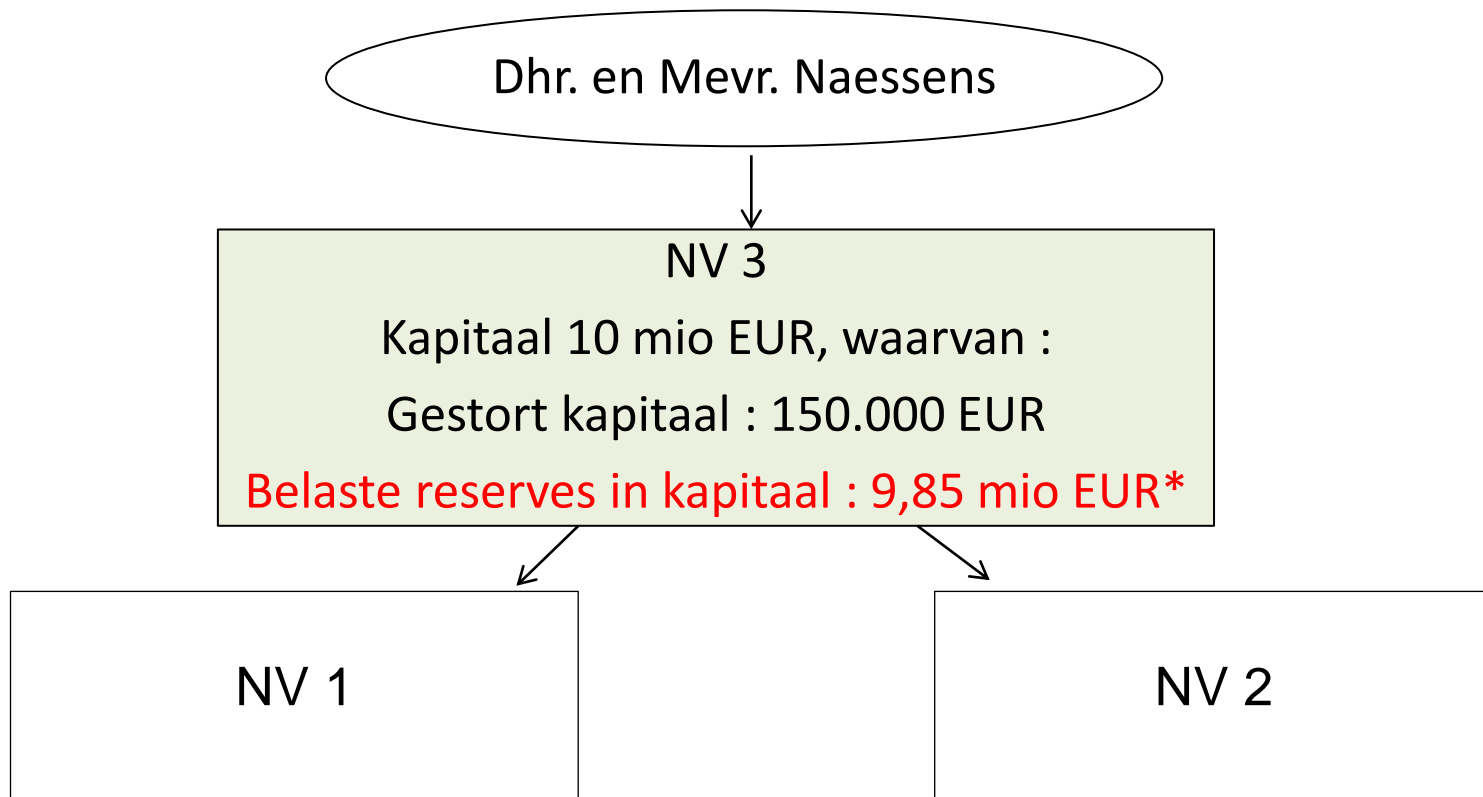
Situatie na inbreng van de aandelen NV1 en NV 2 in NV3 vóór 1/1/2017



=> 10 mio euro belastingvrij gestort kapitaal !

Inbrengen van aandelen

Situatie na inbreng van de aandelen NV1 en NV 2 in NV3 na 1/1/2017



Gedr. St., Kamer, nr. 54-2208/001, 49 : verhoging begintoestand belaste reserves
tbv 9,85 mio EUR

Corona-steunmaatregelen

Corona steunmaatregelen aan bedrijven

- Zijn in principe belastbaar in de vennootschapsbelasting (art 183 WIB 92)
- Artikel 6 van de wet van 20 mei 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19-pandemie : vrijstelling van gewestelijke Corona-steunmaatregelen

Corona-steunmaatregelen

Techniek van de vrijstelling

- Als de verkrijger een vennootschap is, zullen de ontvangen sommen door de vennootschap als een **opbrengst** in het resultaat worden opgenomen tijdens het belastbare tijdperk dat ze worden verkregen.
- De vrijstelling ervan gebeurt door een **aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves** voor het aanslagjaar dat verbonden is met dat belastbare tijdperk (**Gedr. St., Kamer, 2019-2020, nr. 55-1174/001, p. 10**)

Zie **Circulaire 2020/C/130 van 21 oktober 2020, randnr. 8**

Corona-steunmaatregelen

Zie **Circulaire 2020/C/130 van 21 oktober 2020, randnr. 8**

Steunmaatregelen toegekend door Vlaams Gewest :

- Hinderpremie van 4.000 EUR : verplichte sluiting van een fysieke inrichting
- Hinderpremie van 160 EUR per extra dag sluiting (wellnesscentra, bioscopen, ...)
- Compensatiepremie van 2.000 EUR igv omzetsdaling van minstens 60% tussen 14 maart en 30 april 2020

Zie www.vlaio.be/nl/media/1444

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 1 WIB 92 De afschrijvingen met betrekking tot in **nieuwe** staat verkregen of tot stand gebrachte vaste laadstations voor elektrische wagens die **publiek toegankelijk** zijn, zijn aftrekbaar:

- ten belope van **200%** voor afschrijvingen met betrekking tot investeringen gedaan in de periode van **1 september 2021 tot 31 december 2022**;
- ten belope van **150%** voor afschrijvingen met betrekking tot investeringen gedaan in de periode van **1 januari 2023 tot 31 augustus 2024**

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 2 WIB 92 een laadstation wordt als **publiek toegankelijk** beschouwd wanneer het :

- ten minste gedurende de gangbare openingstijden, dan wel sluitingstijden van de onderneming vrij toegankelijk is voor elke derde; en

Gedr. St., Kamer, 2020-2021, nr. 55-2170/001, p.12

Hierbij wordt gedacht aan laadstations op vrij toegankelijke parkeerterreinen van winkelcentra, supermarkten, baanwinkels en kantoren, waar iedereen zijn elektrische of hybride wagen kan opladen.

⇒ Voor ondernemingen moet laadstation niet noodzakelijk op adres maatschappelijke zetel/aan de ondernemingslokalen/.... geplaatst worden !

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Bovendien moet het laadstation **openbaar** zijn in de zin dat gebruikers zowel de locatie als de beschikbaarheid kunnen controleren.

Daartoe moet het laadstation binnen de door de Koning vast te stellen termijn worden aangemeld bij de FOD Financiën, die zal instaan voor de vermelding van het laadstation op eafod.fgov.be. In het kader van de aanmelding, moet de belastingplichtige de **toestemming** geven voor die vermelding op eafod.fgov.be.

Om van de fiscale stimulus te kunnen genieten dient het geïnstalleerde laadstation wel een **intelligent laadstation** te zijn.

⇒ Dit betekent dat de laadtijd en het laadvermogen moeten kunnen gestuurd worden door een energiebeheerssysteem

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 4 WIB 92

“Het aftrekbare bedrag per belastbaar tijdperk wordt bekomen door het normale bedrag van de afschrijvingen van dat tijdperk met, naargelang het geval, 100 pct. of 50 pct. te verhogen”.

⇒ De bijkomende kosten die samen met het laadstation worden afgeschreven, maken deel uit van die aanschaffingswaarde. Dat geldt bv. voor de kosten voor bekabelingswerken. Ook de kosten met betrekking tot een elektriciteitscabine die nodig is voor de werking van de laadstations komen in aanmerking voor de verhoogde kostenaftrek **(Gedr. St., Kamer, 2020-2021, nr. 55-2170/001, p.15)**

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 2, derde streepje WIB 92 :

De verhoogde aftrek wordt slechts verleend vanaf het aanslagjaar verbonden met het belastbaar tijdperk in de loop waarvan het laadstation effectief publiek toegankelijk is.

Gedr. St., Kamer, 2020-2021, nr. 55-2170/001, p.15

⇒ Indien de belastingplichtige wenst om al te starten met afschrijven in de loop van de verwerving of de tot stand brenging, zoals hem toegestaan is volgens de traditionele afschrijvingsregels, zal hij eerst van het traditionele tarief van aftrekbaarheid kunnen genieten en van het verhoogde tarief vanaf het moment dat het laadstation aan alle voorwaarden voldoet.

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 2, vierde streepje WIB 92 :

wat de daaropvolgende aanslagjaren betreft, slechts verhoogde aftrek van de afschrijvingen voor deze verbonden met een belastbaar tijdperk waarvoor gedurende het hele tijdperk aan de in het derde lid, eerste streepje, bedoelde voorwaarde van publiek toegankelijkheid is voldaan, zonder rekening te houden met ontoegankelijkheden veroorzaakt buiten de wil van de belastingplichtige om

=> slechts verhoogde aftrek van de afschrijvingen **zolang het laadstation publiek toegankelijk blijft**

Verhoogde kostenaftrek voor laadstations voor elektrische wagens

Art. 64quater, lid 2 WIB 92 :

- Slechts verhoogde aftrek van de afschrijvingen indien men het laadstation over minstens **5 belastbare tijdperken** afschrijft

Art. 64quater, lid 6 WIB 92

De afschrijvingen die overeenkomstig het vierde lid worden aanvaard bovenop de aanschaffings- of beleggingswaarde van de in het eerste lid bedoelde laadstations, komen niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden en minderwaarden op die laadstations.”

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

Rubriek 1061

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves			
Groepsbijdrage	1067	-.....|.....|.....|....., . .	
Andere	1061	-.....|.....|.....|....., . .	

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

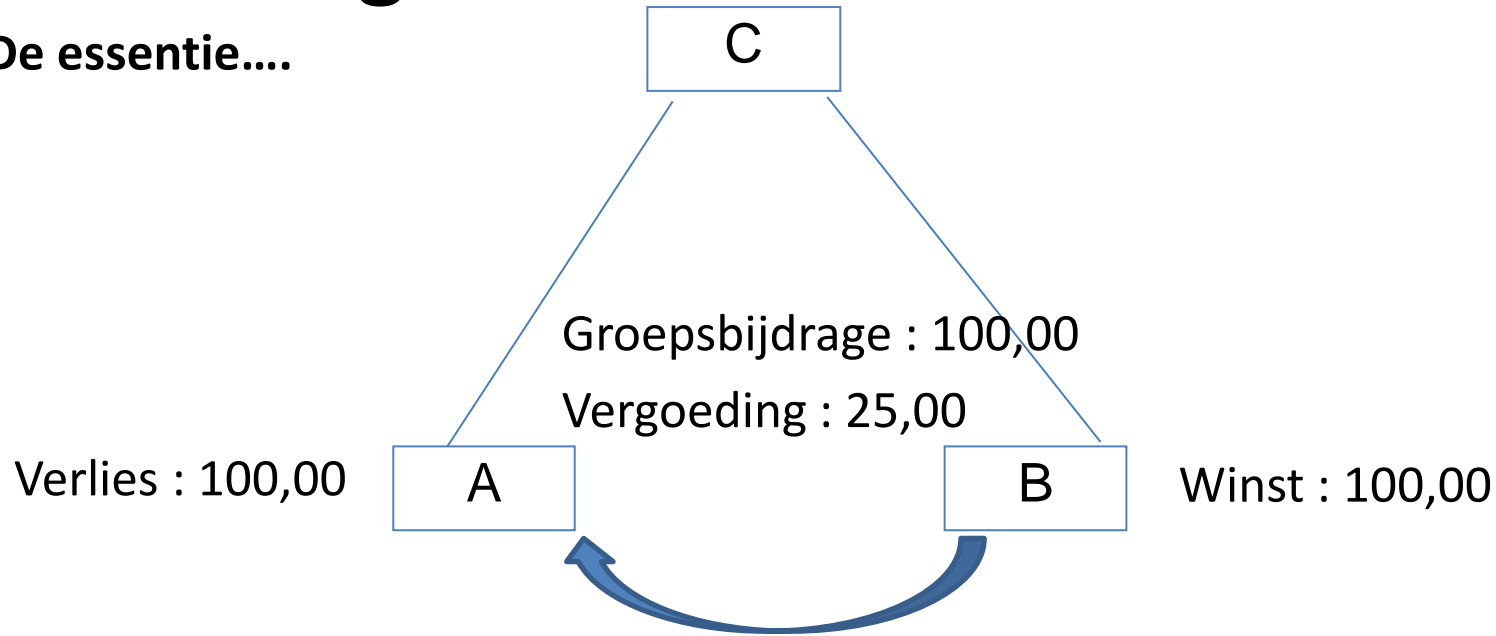
Art. 185, §4, eerste lid WIB 92 : opname in de belastbare grondslag bij de ontvanger

Indien de vennootschap in toepassing van een groepsbijdrage-overeenkomst zich ertoe heeft verbonden het bedrag van de groepsbijdrage als winst van het belastbaar tijdperk op te nemen wordt dit bedrag van de groepsbijdrage opgenomen in de belastbare grondslag van het belastbaar tijdperk dat verbonden is met dat aanslagjaar

- ⇒ Opname in de belastbare basis via de aangifte VenB : **aanpassing in min van de begintoestand** van de belastbare reserves (**Gedr. St., Kamer, 2017-2018, nr. 54-147/001, 30**)
- ⇒ **Reden** : vermits de groepsbijdrage niet wordt betaald, is er géén boekhoudkundige opbrengst bij de verlieslatende vennootschap

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

De essentie....



Belastbaar resultaat :	- 100,00
Aanpassing in min :	+ 100,00
Ontvangen vergoeding :	+ 25,00
Aanpassing in meer :	<u>- 25,00</u>
Totaal :	0,00

Belastbaar resultaat :	+ 100,00
Aftrek groepsbijdrage :	- 100,00
Betaalde vergoeding :	- 25,00
Verworpen Uitgaven:	<u>+ 25,00</u>
Totaal :	0,00

Aanpassingen in min van de begintoestand der reserves

Andere

Het betreft opnemingen bij overlijden, uittreding of uitsluiting van één of meer vennoten van personenvennootschappen, en zulks uitsluitend in zover het overlijden, de uittreding of de uitsluiting vóór 1 januari 1990 heeft plaatsgevonden.