

Meerwaarden in de vennootschapsbelasting





Inleiding

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Inleiding

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1° uit alle verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen daarvan;

2° 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**;

3° uit enige, **zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarden** op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbare tijdperk is toegenomen en in voor zover ze niet hoger is dan de aanschaffings- of beleggingswaarde;

4° uit enige **onderwaardering van activa** of overwaardering van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar gelang het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen

Inleiding

Drie soorten van meerwaarden in de vennootschapsbelasting

1. **Niet-uitgedrukte, niet-verwezenlijkt meerwaarden**
→ “latente” meerwaarden
2. **Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden**
→ herwaarderingsmeerwaarden
3. **Verwezenlijkte of vastgestelde meerwaarden**
→ Actief verdwijnt uit de vennootschap



Latente meerwaarden

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Latente meerwaarden

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1° uit alle verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen daarvan;

2° 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**;

3° uit enige, **zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarden** op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbare tijdperk is toegenomen en in voor zover ze niet hoger is dan de aanschaffings- of beleggingswaarde;

4° uit enige **onderwaardering van activa** of overwaardering van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar gelang het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen

→ Principe : latente meerwaarde is niet belastbaar

→ 2 uitzonderingen : 'reconstitutiemeerwaarden' (art. 24, eerste lid, 3° WIB 92) en onderschattingen activa (art. 24, eerste lid, 4° WIB 92)

Latente meerwaarden

Geval 1 : “reconstitutiemeerwaarden”

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1° (...);

2° (...);

3° uit enige, **zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarden** op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbare tijdperk is toegenomen en in voor zover ze niet hoger is dan de aanschaffings- of beleggingswaarde;

4° (...)

Latente meerwaarden

Geval 1 : “reconstitutiemeerwaarden”

ComIB/92, nr. 24/77

“In verband met financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, boeken de belastingplichtigen **waardeverminderingen** die, mits zij zijn bewezen, **door de administratie worden aangenomen**”

Maar eenmaal de waardevermindering geboekt, laten de belastingplichtigen doorgaans na de waarde van deze effecten te verbeteren wanneer die waarde opnieuw stijgt. Aldus wordt de waardevermindering in aanmerking genomen zonder dat er een latere aanpassing gebeurt bij een waardevermeerdering en moet er doorgaans de verwezenlijking van die effecten worden afgewacht vooraleer de recuperatie van vroegere waardevermindering aan de belasting kan worden onderworpen.

Latente meerwaarden

ComIB/92, nr. 24/77

Om deze toestand te verhelpen, stelt artikel 24, eerste lid, 3° WIB 92 dat de meerwaarde (zelfs latent) op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille **zonder meer belastbaar wordt in de mate dat ze geheel of gedeeltelijk een waardevermindering compenseert die vroeger uit fiscaal oogpunt werd aangenomen.**

ComIB/92, nr. 24/78

“De belastingplichtigen voor wie waardeverminderingen op effecten werden aangenomen, hebben dus de verplichting, voor elk van de daarnavolgende boekjaren, tot een waardering over te gaan van de bedoelde effecten en iedere waardeverhoging ervan als winst te beschouwen **tot wanneer de gezegde waardeverminderingen volledig zijn ingehaald**”

→ Vandaar de naam “reconstitutiemeerwaarden”

Latente meerwaarden

Art. 24, lid 1, 3° WIB 92 : voorbeeld

Vennootschap kocht in 2015 deelbewijzen van een beleggingsfonds voor 100.000 EUR, en boekte in 2020 een waardevermindering van 75.000 EUR die fiscaal aangenomen werd. De boekwaarde van de deelbewijzen bedraagt sindsdien dus 25.000 EUR.

In 2023 is de reële waarde van deze deelbewijzen terug gestegen tot 110.000 EUR, doch de vennootschap drukt deze waardestijging niet uit.

Er is dus sprake van een “latente meerwaarde” van 85.000 EUR.

Gevolg:

- krachtens art. 24, eerste lid, 3° WIB 92 is een bedrag van 75.000 EUR (zijnde de eerder fiscaal afgetrokken waardevermindering) belastbaar voor 2023, zelfs al betreft het een latente meerwaarde
- het andere gedeelte van de latente meerwaarde (10.000 EUR) blijft vrijgesteld

Latente meerwaarden

Geval 2 : onderschatting van activa

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1° (...);

2° (...);

3° (...);

4° uit enige **onderwaardering van activa** of overwaardering van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar gelang het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen

Latente meerwaarden

Geval 2 : onderschatting van activa

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.

Latente meerwaarden

ComIB/92, nr. 361/4

Art. 361 WIB 92 kan niet worden ingeroepen voor het belasten van latente meerwaarden die voortvloeien uit het feit dat bepaalde activa, welke bij de verkrijger voor de juiste waarde werden geboekt, voor die prijs in de inventaris behouden blijven, niettegenstaande hun venale waarde achteraf gestegen is.

Latente meerwaarden

Geval 2 : onderschatting van activa

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 (zoals bv. afschrijvingsregels), 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

Latente meerwaarden

Geval 2 : onderschatting van activa

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)

Latente meerwaarden

Geval 2 : onderschatting van activa

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

Latente meerwaarden

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

Latente meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

Geboekte brutowinst :

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

Stel dat werkelijke waarde eindvoorraad echter 50.000 EUR bedraagt.

Een correcte boekhoudkundige verwerking voorraadtoename zou dus zijn :

340 Voorraad handelsgoederen	40.000	
Aan 6094 Voorraadwijziging handelsgoederen		40.000

Latente meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

De correcte brutowinst zou dan 60.000 EUR zijn:

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

Latente meerwaarden

Voorbeeld (vervolg)

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)

→ Vennootschap zal dus belast worden op een totale winst van 60.000 EUR, dus dezelfde winst die ze zou hebben behaald indien de voorraad correct gewaardeerd zou zijn

Latente meerwaarden

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, 4, 6 of 10 jaren) zijn dus niet toepasselijk (zie bv. Gent, 30 oktober 2012)

Latente meerwaarden

Moment van belastbaarheid - art. 361 WIB 92 :

Voorbeeld

In 2024, tijdens een controle over aanslagjaar 2022, ontdekt de fiscus dat de eindvoorraad werd onderschat in 2012.

→ Deze onderschatting is belastbaar als winst van aanslagjaar 2022.

Latente meerwaarden

Latente meerwaarden : conclusie

Latente meerwaarden zijn **niet belastbaar**, behalve :

- reconstitutiemeerwaarden, ten belope van eerder afgetrokken waardeverminderingen
- latente meerwaarden ten gevolge van schendingen van de boekhoudwetgeving (bv. onderschattingen eindvoorraad)

Uitgedrukte, niet- verwezenlijkte meerwaarden



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

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 : géén 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

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1°(...);

2° 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**;

3° (...);

4° (...)

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Fiscale behandeling

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

→ Enkel herwaarderingsmeerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering zijn belastbaar

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 2024 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

	B.T.	E.T.
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

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

Verwezenlijkte meerwaarden



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Verwezenlijkte meerwaarden

Verwezenlijking :

- De meerwaarde wordt verwezenlijkt wanneer er kan over beschikt worden door de vervreemding van het goed zelf waarop ze betrekking heeft (**ComIB/92, nr. 24/54, Cass., 9 februari 1960**)
- er is sprake van “verwezenlijking” wanneer activa de onderneming verlaten en door een **tegenwaarde** worden vervangen (**ComIB/92, nr. 24/55**)

Meerwaarden op aandelen

Artikel 43 WIB 92 : 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, ...

Uitgedrukte, niet verwezenlijkte meerwaarden

Artikel 24, eerste lid WIB 92: winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1°(...);

2° 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;

3° (...);

4° (...)

→ **Principe** : verwezenlijkte meerwaarden zijn onmiddellijk en volledig belastbaar op moment van verwezenlijking



Vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden op aandelen

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Meerwaarden op aandelen

Artikel 192 WIB 92 :

§ 1. De niet in artikel 45, § 1, eerste lid, 1°, bedoelde meerwaarden op aandelen **verwezenlijkt**, of **vastgesteld** bij de verdeling van het vermogen van een ontbonden vennootschap, zijn eveneens **volledig vrijgesteld in de mate dat** de eventuele inkomsten van deze aandelen in aanmerking komen om krachtens de artikelen 202 en 203, van de winst te worden afgetrokken (...)

→ Vrijstelling meerwaarden op aandelen in dezelfde mate als DBI-aftrek op dividenden uit deze aandelen

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

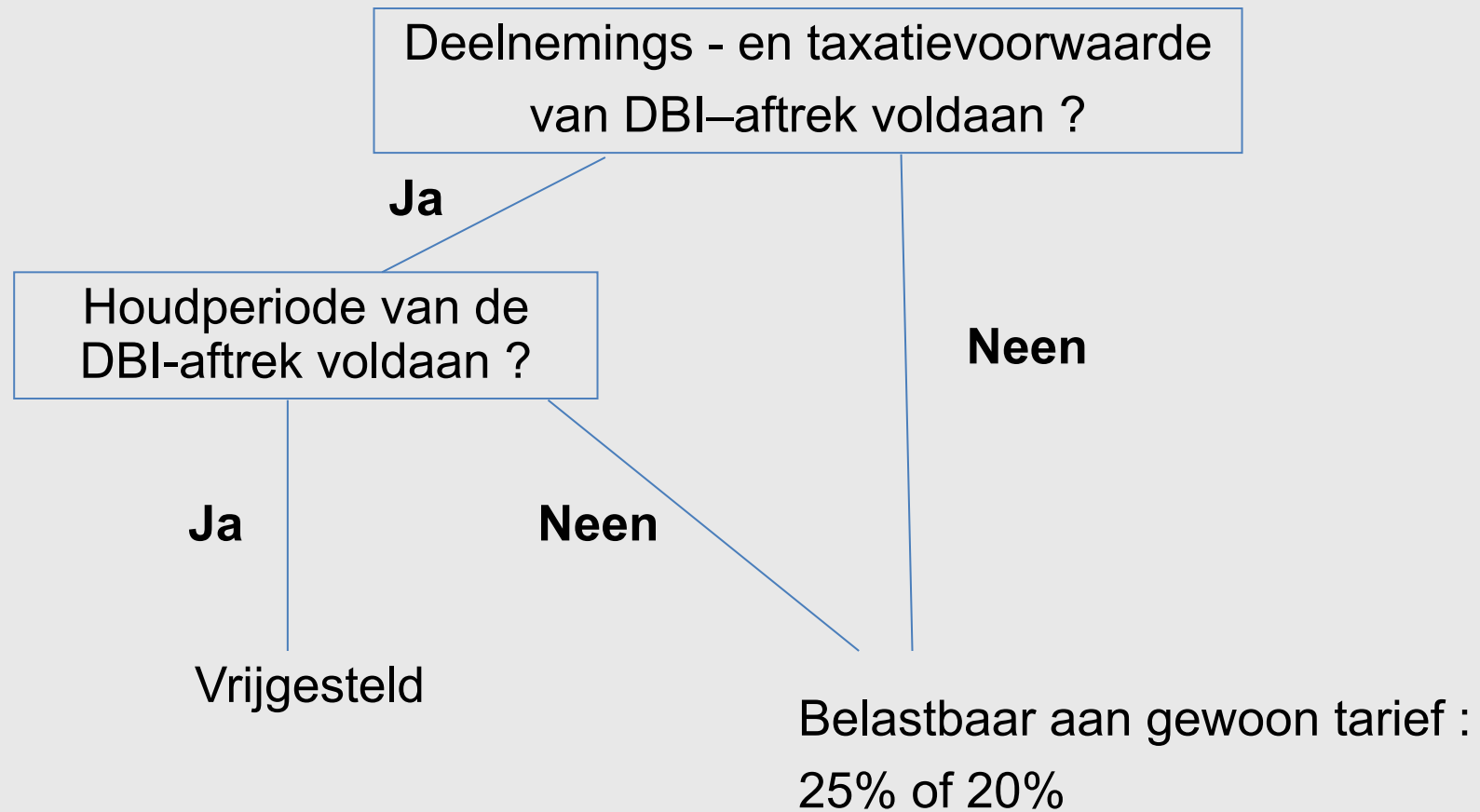
Meerwaarden op aandelen

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 (cfr. art. 202 en 203 WIB 92):

1. **deelnemingsvoorwaarde** : minimumdeelneming van 10% of aanschaffingswaarde 2,5 mio EUR;
2. **houdperiode** : vervreemde aandelen moeten ononderbroken gedurende één jaar in volle eigendom worden 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, ...)

Zoniet : meerwaarde belastbaar als gewoon resultaat

Meerwaarden op aandelen



Meerwaarden op aandelen

Minimum deelneming is te voldoen op moment van vervreemding

Voorbeeld

Vennootschap A verwerft in januari 2019 15% van de aandelen in vennootschap B voor een totale aanschaffingswaarde van 2 mio EUR.

In mei 2021 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

- 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 bepaalde beleggingsvennootschappen (bv. DBI-BEVEK's) is er géén minimumdeelneming noch houdperiode vereist. Dus bv. indien dividenden van DBI-BEVEK voor 98% recht geven op DBI-aftrek, zal ook 98% van de meerwaarde vrijgesteld zijn

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

Bedrag van de meerwaarde : nettobedrag (art 43 WIB 92)

Voorbeeld

Boekwaarde aandelen : 250.000 EUR

Verkoopprijs : 1. 650.000 EUR

Kosten ivm verkoop (advocaat, accountant, etc.) : 14.000 EUR

Gevolgen

1. Kosten van 14.000 EUR zijn fiscaal aftrekbaar (art 49 WIB92)
2. Fiscale meerwaarde bedraagt $1.650.000 - 250.000 - 14.000 = 1.386.000$ EUR

Vrijgestelde verwezenlijkte monetaire meerwaarden



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Monetaire meerwaarden

Artikel 44, §1, 2° WIB 92 :

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

(...)

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

Monetaire meerwaarden

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

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

Monetaire meerwaarden

Voorbeeld

Investering voor 1949 :

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

Gebouw (volledig afgeschreven) en bijhorende grond worden verkocht in 2023 voor 2.100.000 EUR.

Monetaire meerwaarden

Boekhoudkundige meerwaarde :

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

Fiscale meerwaarde :

$$\text{Gereval. aanschaffingswaarde : } 1.000.000 \times 1,1 = 1.100.000$$

$$\text{Aangenomen afschrijvingen} = \underline{- 900.000}$$

$$\text{Fiscale residuwaarde} = 200.000$$

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

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

Monetaire meerwaarden

Techniek van de vrijstelling

Onaantastbaarheidsvoorwaarde dient te worden nageleefd

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

689 Overboeking naar belastingvrije reserves	100.000	
aan	132 Belastingvrije reserve	100.000

→ Boekresultaat en fiscaal resultaat lopen gelijk


Monetaire meerwaarden

Aangifte in de vennootschapsbelasting

Vrijgestelde gereserveerde winst

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

Vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden op personenauto's, auto's dubbel gebruik,...



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Meerwaarden op personenauto's

1. Vrijgestelde gedeelte verwezenlijkte 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
- Wet tot vergroening mobiliteit

Meerwaarden op personenauto's

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

Art. 24, lid 4 WIB 92 : belastbaar gedeelte van verwezenlijkte meerwaarde op personenauto's (cfr. art. 65 WIB 92):

Meerwaarde x de vóór verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen
de geboekte afschrijvingen

→ Het “gewogen gemiddeld aftrekpercentage” van de afschrijvingen

→ 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. 2, §1, 5°, c)bis WIB 92), 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

Meerwaarden op personenauto's

Casus

Voorbeeld 1

Vennootschap leaset op 1 januari 2018 een benzinewagen, aanschaffingsprijs 100.000 EUR met 100 gr. CO2. Op 1 januari 2023 wordt de aankoopoptie gelicht en de wagen aangeschaft voor 20.000 EUR. Hetzelfde jaar wordt de wagen verkocht met een meerwaarde van 10.000 EUR.

De aftrekbaarheid van de **afschrijvingen** zijn als volgt :

- 90% voor de periode van 1 januari 2018 tot 31 december 2019
- 72,5% (=120% - (0,5% x 0,95 x 100)) voor de periode van 1 januari 2020 tot 31 december 2022

Meerwaarden op personenauto's

Voorbeeld 1 (vervolg)

Fiscaal aanvaarde afschrijvingen :

2018 : $20.000 \times 90\% = 18.000$

2019 : $20.000 \times 90\% = 18.000$

2020 : $20.000 \times 72,5\% = 15.000$

2021 : $20.000 \times 72,5\% = 15.000$

2022 : $20.000 \times 72,5\% = 15.000$

→ Belastbaar gedeelte meerwaarde : $(18.000 + 18.000 + 15.000 + 15.000 + 15.000)/100.000 = 81\% \times 10.000 = 8.100 \text{ EUR}$

→ Vrijgesteld via aanpassing in meer begintoestand reserves : 1.900 EUR

→ **Netto-meerwaarde : $10.000 - (8.100 \times 25\%) = 7.975 \text{ EUR}$**

Meerwaarden op personenauto's

Voorbeeld 2

Stel nu dat deze vennootschap mbt deze personenauto een financieel **rentingcontract** met aankoopoptie afgesloten. De **maandelijkse huur** wordt als kosten geboekt en gedurende 2 jaren voor 90% afgetrokken en voor de resterende 3 jaren voor 72,5%. Op 1 januari 2023 wordt de aankoopoptie gelicht en de personenauto verkocht met een meerwaarde van 10.000 EUR.

Vr. & Antw., Kamer, 2021-22, nr. 55-082, 107

- Volledige meerwaarde van 10.000 EUR is **volledig belastbaar** : er zijn geen “**afschrijvingen**” geweest op het voertuig.....
- **Netto-meerwaarde : $10.000 - (25\% \times 10.000 \text{ EUR}) = 7.500 \text{ EUR}$**

Vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

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

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

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

→ zelfde betekenis als voor toepassing van de verkeersbelasting

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

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

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

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

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

Wederbelegging dient te gebeuren in bedrijfsvoertuigen die :

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

Geen minimum houdtermijn van de wederbeleggingsactiva

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

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Wederbeleggingsvoorwaarde (vervolg) :

Hof van Antwerpen, 23 november 2010 :

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

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

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

Wederbelegging dient te gebeuren binnen een termijn :

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

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

In geval van niet-naleving wederbeleggingsvoorwaarde :

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

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

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

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

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

Op gemaakte keuze kan niet worden teruggekomen

Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

Andere voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde : dus aanleg van een vrijgestelde reserve :

689	Overboeking naar belastingvrije reserves	xxx	
	aan	132	Belastingvrije reserve xxx

→ Géén uitgestelde belasting boeken want volledige vrijstelling

- Opgave 276N bij de aangifte voegen



Vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden op binnenschepen

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

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

Binnenschepen :

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

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Verwezenlijkte meerwaarden :

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

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Wederbeleggingsverplichting :

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

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Wederbeleggingstermijn :

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

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Indien geen geldige wederbelegging :

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

Meerwaarden op binnenschepen bestemd voor commerciële vaart

Andere voorwaarden

- Onaantastbaarheidsvoorwaarde : dus aanleg vrijgestelde reserve :

689	Overboeking naar belastingvrije reserves	xxx	
	aan	132	Belastingvrije reserve
			xxx

- Opgave 276P bij de aangifte voegen

Vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden op zeeschepen



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Meerwaarden op zeeschepen

Artikel 122 van Programmawet van 2 augustus 2002

Enkel voor vennootschappen uitsluitend actief in exploitatie van zeeschepen

Wederbelegging uitsluitend in

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

Meerwaarden op zeeschepen

Wederbeleggingstermijn

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

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

Meerwaarden op zeeschepen

Andere voorwaarden

- Opgave 275B bij de aangifte voegen

Andere vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

- Op aandelen
- Monetaire meerwaarden
- Op personenauto's, auto's
dubbel gebruik, ...
- Op bedrijfsvoertuigen
- Op binnenschepen
- Op zeeschepen
- Andere vrijgestelde
verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Andere verwezenlijkte meerwaarden

Worden hier geïllustreerd :

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

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

Boekhoudkundige behandeling

Wanneer een vennootschap-aandeelhouder haar aandelen in een (EU) dochtervennootschap X ruilt voor aandelen van vennootschap Y ten gevolge van een (belastingvrije) fusie door overname van X door Y, dient ze de aandelen Y te boeken aan de waarde waarvoor de aandelen X in haar boekhouding waren opgenomen (art. 3:19, §1, tweede lid KB/WVV). Met andere woorden, er wordt boekhouding geen meerwaarde tot uitdrukking gebracht.

Fiscale behandeling

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

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten



Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

- Op bepaalde effecten
- Op materiële en
immateriële vaste activa

Conclusie/samenvatting

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten

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

Voorwaarden :

Meer dan 5 jaar in bezit op moment van verwezenlijking;

Wederbelegging, binnen 3 maand na datum van verwezenlijking, in nieuwe effecten met een duur van min. 5 jaar en uitgegeven of gewaarborgd door openbare instellingen (opgenomen onder nr 1 van de Prijscourant);;

De als wederbelegging verkregen effecten moeten gedurende ten minste vijf jaar worden behouden

Zie advies CBN 147/3

Gespreid te belasten meerwaarden op bepaalde effecten

Gespreide taxatie

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

→ Uitdoofscenario : enkel nog voor meerwaarden ten laatste verwezenlijkt in een belastbaar tijdperk dat aanvangt vóór 1 januari 2020...



Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

- Op bepaalde effecten
- Op materiële en
immateriële vaste activa

Conclusie/samenvatting

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : gespreide inresultaatname voor volgende meerwaarden :

1° Gedwongen meerwaarden (schadegeval, onteigening)

- naar aanleiding van een schadegeval, onteigening etc
- op materiële en immateriële **vaste** activa

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gedwongen meerwaarden

ComIB/92, nr. 47/6

Bedoeld zijn meerwaarden die voortkomen van vergoedingen, ontvangen uit hoofde van schadegevallen, onteigeningen, opeisingen in eigendom en andere gelijkaardige gebeurtenissen die geheel **onafhankelijk zijn van de wil van de verkrijger van de vergoedingen.**

ComIB/92, nr. 47/9

Meerwaarden die voortkomen van vergoedingen ontvangen van het **Rampenfonds** ingevolge schade aan voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikte onroerende goederen veroorzaakt door storm of andere overmachtsomstandigheden, vallen eveneens in het toepassingsgebied van art. 47, WIB 92 (PV nr. 293, 5.3.1993, Sen. Capoen, Bull. 729, blz. 1898).

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

2° Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden

→ bij verkoop, ruil, inbreng, ..

→ enkel voor :

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 72

Casus

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 72

Casus (vervolg)

Standpunt Rulingdienst :

Vermits boekhouding steeds als één geheel behandeld en ook zo vervreemd kan meerwaarde slechts **voor haar totaliteit** in aanmerking komen voor gespreide taxatie.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaand opdelen is dus de boodschap...

Casus

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaand opdelen is dus de boodschap... (vervolg)

Voorafgaandelijke beslissing nr. 2016.887 van 7 maart 2017

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap heeft een gebouw omgevormd tot **studentenkoten**, en waarbij aan elk kot een apart KI werd **toegekend**. Het gebouw en dus de koten hebben sedert meer dan vijf jaren de aard van materieel vast actief.

De vennootschap verkoopt alle koten **op verschillende tijdstippen aan verschillende kopers**.

Nav de verkoop werd een nieuwe basisakte opgesteld, met een omschrijving van de gemeenschappelijke en private delen van het gebouw. Op basis van de aandelen van de individuele studentenkoten in het totale gebouw, werd de aanschaffingswaarde en de huidige totale boekwaarde van het gebouw opgedeeld per studentenkot. Dit laat toe om de exacte meerwaarde per verkocht studentenkot te bepalen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2022.0182 van 24 mei 2022

- De aanschaffingswaarde en boekwaarde **per individueel kot** zal worden opgenomen in de jaarrekening;
- De betrokken verkopen kunnen worden beschouwd als de vervreemding van **aparte activabestanddelen**.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Vervreemding van volle eigendom vereist ?

- **Voorafgaande Beslissing nr. 400.255 van 24 maart 2005** : volle eigenaar draagt tréfonds over en vervolgens recht van opstal : gespreide belasting mogelijk
- **Voorafgaande Beslissing nrs. 300. 311 van 29 april 2004** : de vestiging van het recht van erfpacht onmiddellijk gevolgd door de overdracht van de overblijvende rechten kan vanuit het standpunt van de NV X worden beschouwd als de verwezenlijking van de volle eigendom, **aangezien de betrokken onroerende goederen volledig en definitief uit het vermogen van deze laatste vennootschap verdwijnen.**
- **Voorafgaande Beslissingen nr. 500.072 van 7 oktober 2005** : de verrichtingen van vestiging van een recht van erfpacht en van verkoop van de ondergrond met betrekking tot twee gebouwen kunnen worden aangemerkt als vervreemding van de volle eigendom **aangezien de gebouwen volledig en definitief verdwijnen uit het vermogen van verzoeker.**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Gevolg :

- een verwezenlijkte meerwaarde op **zelf opgebouwd cliënteel** kan nooit voor gespreide belasting in aanmerking komen (want werd nooit geactiveerd noch afgeschreven)
- Enkel verwezenlijkte meerwaarden op **van derden verworven cliënteel** kan gespreid belast worden

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Stelling fiscus (incl. Rulingdienst) :

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2014 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 88

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 71 ev.

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 71 ev

Casus

Vennootschap is actief in de banksector en heeft indertijd verworven goodwill grotendeels (maar nog niet volledig) afgeschreven.

Voor het bepalen van het gedeelte van de meerwaarde dat in aanmerking komt voor gespreide taxatie, baseert de vennootschap zich op een vergelijking van de commissies op het ogenblik van het verwerven van de goodwill en op het moment van de overdracht van de goodwill en besluit dat op deze basis 85% van de goodwill de “oude” goodwill is.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag 2016 Dienst Voorafgaande Beslissingen, p. 71 ev. (vervolg)

Casus (vervolg)

Rulingdienst :

- wordt niet aanvaard;
- vermits 80% van de goodwillportefeuille afgeschreven was, geeft aanvrager zelf aan dat een aanzienlijk deel van deze goodwill niet meer aanwezig is in de vennootschap.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.567 van 23 februari 2016

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Cassatie, 15 maart 2012

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben

- **ComIB/92, nr. 47/12** : aard van vaste activa → **duurzaam** gebruikt worden voor de beroepswerkzaamheid (in België of in het buitenland)
- Termijn van vijf jaren dient **van dag tot dag** berekend te worden
- **ComIB/92, nr. 47/15** : datum van **juridische eigendom** telt, zelfs indien de levering en/of de betaling slechts later heeft plaatsgehad.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorwaardelijke verrichtingen

ComIB/92, nr. 42/6 : wat betreft de verbintenissen onder **opschortende voorwaarde**, moet op fiscaal gebied steeds uitsluitend rekening worden gehouden met de **datum waarop die voorwaarde is vervuld**.

Het is dus die datum welke in aanmerking moet worden genomen voor :

- de vaststelling van het belastbare tijdperk waarin de eventuele meerwaarde werd verwezenlijkt;
- de berekening van de termijn van 5 jaar gesteld voor het keuzestelsel van de gespreide belasting (art. 47, § 1 WIB 92).

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorwaardelijke verrichtingen (vervolg)

ComIB/92, nr. 42/4 :

- de vervreemding onder **ontbindende voorwaarde wordt ab initio** als een gewone verwezenlijking wordt behandeld, waarbij alle gebruikelijke regels worden toegepast, ongeacht of die voorwaarde al dan niet vervuld wordt;
- indien de ontbindende voorwaarde toch wordt vervuld, wordt het activabestanddeel geacht op de datum van die gebeurtenis **opnieuw te zijn verkregen** voor dezelfde prijs waarvoor het werd vervreemd in de hiervoren bedoelde overdracht; het zijn die datum en prijs (en niet die van de aanvankelijke verkrijging) welke bij de latere definitieve verwezenlijking in aanmerking zullen worden genomen als aanschaffingsdatum en -prijs.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gerenoveerd appartement met 3 slaapkamers te Knokke-Zoute



Willem Cauwels Real Estate

Vraagprijs
€ 1.795.000

Perceelopp.
Niet gekend

Woonopp.
120 m²

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap koopt in 1998 een onroerend goed dat ze boekt onder rubriek 'Gebouwen' van het actief. Vennootschap voert verbouwings- en verbeteringswerken uit aan het gebouw en activeert deze onder de rubrieken 'Verbouwingen' en 'Inrichting en installaties'. **Een deel van deze werken wordt uitgevoerd in de loop van de vijf jaren voorafgaand aan de vervreemding van het gerenoveerde onroerend goed (in 2006).** Vennootschap opteert voor de gespreide belasting van de volledige meerwaarde. Fiscus weigert rekening te houden met de werken die uitgevoerd werden in de vijf jaren vóór de vervreemding om het bedrag van de meerwaarde te bepalen die kan genieten van het stelsel van de gespreide belasting van art. 47 WIB 92.

Rb. Brussel, 6 januari 2016 : geeft de fiscus ongelijk

- Bijzaak volgt hoofdzaak : de verbouwingswerken geven geen aanleiding tot een nieuw actief

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

Brussel, 19 mei 2022 : geeft de fiscus gelijk

- Vennootschap kan de verbouwings-en inrichtingswerken niet als een onlosmakelijk deel van het onroerend goed beschouwen, aangezien ze apart op de actiefzijde van de balans geboekt werden en afgeschreven werden aan een ritme die verschilt van dat van het onroerend goed;
- Er kan dus geen toepassing gemaakt worden van het beginsel van “bijzaak volgt hoofdzaak”, ook al zijn de werken fysiek geïncorporeerd in het onroerend goed, vermits de boekhoudwetgeving een onderscheid maakt tussen het onroerend goed en de verbouwings-en inrichtingswerken
- De fiscale wet volgt de boekhoudwet, dus ook fiscaal maken de werken geen deel uit van het onroerend goed

→ **Meerwaarde komt niet volledig in aanmerking voor gespreide taxatie**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Conclusie

De meerwaarde die verwezenlijkt wordt naar aanleiding van de overdracht van een gebouwd onroerend goed waaraan verbouwingswerken werden uitgevoerd die niet sedert meer dan vijf jaar vóór de vervreemding de aard van vaste activa hadden, komt niet volledig in aanmerking voor het stelsel van gespreide belasting zoals bedoeld in art. 47 WIB 92.

Maar hoe het gedeelte van de meerwaarde bepalen dat wel in aanmerking komt voor gespreide taxatie ?

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.329 van 8 december 2015

Enkel voor de meerwaarde die slaat op het gedeelte van het onroerend goed (inclusief de geactiveerde veranderings- en aanpassingswerken) dat sedert meer dan vijf jaar vóór de verwezenlijking de aard van vast actiefbestanddeel heeft verkregen zal dan de gespreide taxatie worden toegepast.

Om het bedrag van de meerwaarde te bepalen dat in aanmerking komt voor de gespreide taxatie **dient de verkoopprijs van het gebouwd onroerend goed te worden uitgesplitst** in enerzijds het gedeelte dat betrekking heeft op het gebouw zelf en anderzijds het gedeelte dat betrekking heeft op de verbouwingswerken.

Deze uitsplitsing zou, bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens, voor beide gedeeltes kunnen geschieden in verhouding tot hun aanschaffingswaarde verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Aanschaffingswaarde gebouw :	300.000
Afschrijvingen :	<u>-200.000</u>
Boekwaarde	100.000
Verbouwingswerken 5 jaar vóór verkoop	250.000
Afschrijvingen :	<u>100.000</u>
Boekwaarde	150.000

Stel dat gebouw verkocht wordt voor 450.000 EUR, dus met een meerwaarde van 200.000 EUR.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Berekeningswijze DVB :

- Verkoopprijs mbt gebouw : $450.000 \times 100.000 / (100.000 + 150.000) = 180.000$ EUR
 - Verkoopprijs mbt verbouwingen : $450.000 \times 150.000 / (100.000 + 150.000) = 270.000$ EUR
- meerwaarde op gebouw van 80.000 EUR (180.000 – 100.000) kan gespreid worden,
- meerwaarde op de werken van 120.000 EUR (270.000 – 150.000) onmiddellijk belastbaar !

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Conclusie

- Oppassen met meerwaarden op recente gerenoveerde panden !
 - Indien geen bewijskrachtige gegevens ivm uitsplitsing verkoopprijs tussen pand en de verbouwingswerken : op basis van respectievelijke netto-boekwaarden volgens DVB
 - In deze methodiek van DVB zou een meerwaarde op een **volledig afgeschreven** gebouw, dat vijf jaar vóór verkoop volledig is gerenoveerd, slechts erg beperkt in aanmerking voor gespreide taxatie (nl. enkel prorata grondwaarde) !
- Vennootschap heeft er alle belang bij om bewijskrachtige gegevens te hebben voor uitsplitsing verkoopprijs tussen pand en verbouwings-/renovatiewerken !
- **Tip : gebouw laten waarderen vóór aanvang van de verbouwingswerken !**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wat wederbeleggen ?

- Een bedrag gelijk aan de ontvangen verkoopprijs of schadeloosstelling
 - is dus niet noodzakelijk de verwezenlijkte meerwaarde;
 - is dus niet noodzakelijk de verkoopprijs of schadeloosstelling zelve;
 - Bedoeling wetgever : “instandhouden van vennootschapsvermogen”;
 - **ComIB/92, nr. 47/61** : wanneer totaal afschrijfbaar waarde van de wederbeleggingsactiva meer bedraagt dan de verkoopprijs of schadeloosstelling, wordt het belegde bedrag tot het vereiste bedrag verminderd. De vennootschap moet de belegging aanwijzen die hij in laatste instantie wenst te gebruiken om tot het te herbeleggen bedrag te komen en het bedrag daarvan in de passende mate verminderen tot het te herbeleggen bedrag bereikt is.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag DVB 2020, p. 28-29

Casus

BV X heeft onroerende goederen in volle eigendom op haar balans die **onteigend** worden. In ruil krijgt BV X enerzijds andere percelen grond en anderzijds een opleg in geld ter vergoeding van de opstanden op de onteigende gronden.

De meerwaarde die BV X realiseert naar aanleiding van de onteigening kwalificeert als een **gedwongen meerwaarde** in de zin van artikel 47, § 1, 1° WIB 92.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag DVB 2020, p. 28-29

Casus (vervolg)

BV X wenst over te gaan tot het bouwen van een nieuwbouw op de gronden die zij middels ruil verkregen heeft teneinde haar exploitatie voort te zetten. Hiervoor zou BV X minstens de volledige opleg in geld die zij verkregen heeft willen gebruiken.

BV X wenst enkel te opteren voor de gespreide taxatie voor de meerwaarde gerealiseerd op het gebouw en wenst de meerwaarde op de grond onmiddellijk te laten belasten.

BV X vraagt bevestiging dat wanneer de vergoeding voor de opstanden wordt herbelegd er voldoende wederbelegd is voor de toepassing van artikel 47 WIB 92.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag DVB 2020, p. 28-29 (vervolg)

Casus (vervolg)

Standpunt Rulingdienst

- Zie **Cass., 19 september 2014** : het verkochte gebouw met grond dient te worden beschouwd als één activum. Gebouwen en grond zijn duurzaam met elkaar verbonden, ook al wordt er op boekhoudkundig vlak een onderscheid gemaakt;
- het **volledige bedrag (waarde ontvangen gronden + geldsom)** dient te worden geherinvesteerd en dat bijgevolg niet kan worden meegegaan in de redenering van de BV X;
- de gespreid te belasten meerwaarde bedraagt de **volledige schadevergoeding** verminderd met de boekwaarde.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Waarin wederbeleggen ?

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wederbeleggen in vaste activa

Jaarverslag DVB 2021, p. 29 – 30

Exploitatievennootschap X heeft in 2020 een meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van een materieel vast actief en wenst hiervoor de gespreide taxatie zoals voorzien in artikel 47, WIB 92 toe te passen. **De herbeleggingstermijn vangt in casu aan op 1.1.2020.**

Daarnaast heeft de vennootschap geïnvesteerd in een machine die reeds van in **boekjaar 2017** in aanbouw is en waarvoor tijdens de boekjaren 2017-2019 door X **voorschotfacturen** werden ontvangen die werden geboekt op de rekening 'Vooruitbetalingen en activa in aanbouw', doch **zonder erop af te schrijven.**

In boekjaar 2020 werd de machine in gebruik genomen en werd het totaalbedrag van de ontvangen facturen overgeboekt naar de rekening 'Installaties, machines en uitrusting'. Vanaf dat moment werd tevens **gestart met de afschrijvingen.**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wederbeleggen in vaste activa

Jaarverslag DVB 2021, p. 29 – 30

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de ingebruikname en activering van de machine in boekjaar 2020 kan aangeduid worden als tijdige en geldige wederbelegging in het kader van de gespreide taxatie.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wederbeleggen in vaste activa

Jaarverslag DVB 2021, p. 29 – 30

Standpunt DVB

De herbelegging in het kader van artikel 47 WIB 92 dient te gebeuren in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa. De voorschotfacturen op de bedoelde investering werden geboekt en betaald in 2017-2019 en zijn derhalve tijdens die periode verkregen of tot stand gebracht. Zij werden op de rekening 'Activa in aanbouw en vooruitbetalingen' geboekt, wat een subrekening is van de rubriek 'Materiële vaste activa'.

Boekhoudkundig vormen de vooruitbetalingen derhalve een materieel vast actief.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Jaarverslag DVB 2021, p. 29 – 30

Standpunt DVB

Artikel 2, § 1, 9°, WIB 92 stelt dat de uitdrukkingen “immateriële, materiële of financiële vaste activa”, “oprichtingskosten” en “voorraden en bestellingen in uitvoering” de betekenis hebben die daaraan wordt toegekend door de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, **zodat de als ‘Activa in aanbouw en vooruitbetalingen’ geboekte voorschotfacturen ook op fiscaal vlak als materiële vaste activa kwalificeren.**

De DVB is dan ook van mening dat de facturen van boekjaren 2017-2019 niet in aanmerking komen als geldige herbelegging aangezien zij buiten de herbeleggingstermijn vallen. Het feit dat de aanvrager geen toepassing maakte van de keuzemogelijkheid afschrijvingen toe te passen op de vooruitbetalingen doet hieraan geen afbreuk.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Wederbeleggen in vaste activa

Casus

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0733 van 17 september 2019

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Waarin wederbeleggen ? (vervolg)

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

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

→ Dus niet USA, UK, China,

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Casus

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Casus (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2016.408 van 6 september 2016

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

→ dus geldige wederbelegging

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap heeft (oa) geïnvesteerd in een privé-gebruikte woning, waarvoor het forfaitair bepaalde voordeel van alle aard op rekening/courant vermeld.

De vennootschap heeft voor aanslagjaar 2016 een schadevergoeding gekregen voor een brand in de woning, en heeft deze schadevergoeding aangewend om de woning te herstellen en te renoveren.

Vennootschap heeft de schadevergoeding vrijgesteld op basis van art. 47 WIB 92 – wederbelegging in een gebouwd onroerend goed.

Fiscus weigert de gespreide belasting op basis van art. 47 WIB 92 : de woning wordt niet voor de beroepswerkzaamheid gebruikt.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Gent, 14 juni 2022 : stelt de fiscus in het gelijk

- Het boeken van een opbrengst voor beide panden volstaat niet voor de kostenaf trek. Het aanrekenen van een voordeel van alle aard via rekening-courant kan niet als een verhuuractiviteit worden aangemerkt
- Het voordeel van alle aard is forfaitair bepaald en is dus géén vergoeding voor de werkelijke huurwaarde van de panden
- Goederen die een vennootschap bezit hebben maar een beroepskarakter wanneer de vennootschap met die goederen winstgevende verrichtingen tot doel heeft, hetgeen hier niet het geval was;
- Meerwaarde uit schadevergoeding kan dus niet worden gespreid belast

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

wederbeleggingstermijn van **3 jaren** :

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

- Géén aanvangsdatum van wederbelegging voorzien !
- **ComIB/92, nr. 47/43** : vanaf datum schadegeval

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Voorbeeld

Gebouw brandt af op 1/12/2022. Schadeloosstelling ontvangen door vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) op 14/2/2024.

Wederbeleggingstermijn loopt tot 31/12/2027, en begint volgens fiscus op 1/12/2022.

→ Wederbeleggingstermijn van 1/12/2022 tot 31/12/2027

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

ComIB/92 nr. 47/42

Indien de vergoeding **in verschillende betalingen** wordt verkregen loopt de herbeleggingstermijn voor elk deel **afzonderlijk** tot drie jaar na het einde van het belastbare tijdperk waarin dat deel is ontvangen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Artikel 47, § 4, eerste lid WIB 92 : wanneer wordt herbelegd in een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig, verstrijkt de wederbeleggingstermijn in geval van een gedwongen meerwaarde **ten vroegste** na 5 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt.

→ **minimale wederbeleggingstermijn** voor gedwongen meerwaarden in geval van wederbelegging in een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Voorbeeld

Een vennootschap (boekjaar per kalenderjaar) ontvangt een onteigeningsvergoeding op 8 mei 2024 ihkv de onteigening van een bedrijfssite.

Volgens de “klassieke” termijn van art. 47, §3, 1° WIB 1992 heeft de vennootschap tijd om te herbeleggen tot 31 december 2027 (nl. 3 jaar volgend op het einde van het belastbaar tijdperk van ontvangst van de schadeloosstelling).

Onder de bepaling van het eerste lid van art. 47, §4 WIB 1992 heeft de vennootschap echter tijd tot 31 december 2028 mits wordt wederbelegd in een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

wederbeleggingstermijn van **3 jaren** :

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkoopt gebouw (meer dan 5 jaar vast actief in de onderneming) op 1/12/2022. Verkoopprijs wordt ontvangen op datum van notariële akte op 18/3/2023.

→ Wederbeleggingstermijn van 1/1/2022 tot 31/12/2024

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

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

Zie eveneens Voorafgaande Beslissing nr. 600.281 van 30 januari 2007

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Conclusie :

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

ComIB 92, 47/48

- Verlengde termijn geldt ook wanneer **tijdens gewone 3-jaarstermijn** reeds gedeeltelijk in **andere activa** werd wederbelegd

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

ComIB 92, 47/52

Wanneer de belastingplichtige in de opgave 276 K betreffende het belastbare tijdperk waarin de algemene termijn is verstreken de verbintenis aangaat binnen de twee daaropvolgende belastbare tijdperken te beleggen in gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen, blijft de vrijstelling alsnog gehandhaafd.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

Twee mogelijkheden van termijn :

Mogelijkheid 1 : vanaf eerste dag van belastbare tijdperk van verwezenlijking

→ driejarige termijn die met 2 jaar **verlengd** wordt

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

Twee mogelijkheden van termijn :

Mogelijkheid 2 : vanaf eerste dag van voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking voorafgaat
→ driejarige termijn die 2 jaar eerder ingaat

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn vrijwillige meerwaarden

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

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkoopt op 1/12/202 een actief (meer dan 5 jaren vast actief in de onderneming) en opteert voor een wederbelegging in een gebouwd onroerend goed.

Wederbeleggingstermijn :

- A. van 1/1/2022 tot 31/12/2026; of
- B. van 1/1/2020 tot 31/12/2024

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §4, lid 2 WIB 92 :

Verlengde wederbeleggingstermijn van 5 jaren vereist een wederbelegging in een “gebouwd onroerend goed”.

Wat houdt dit begrip juist in ?

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 1 : verbouwingswerken

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.177 van 11 juni 2013

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.177 van 11 juni 2013

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

Zie eveneens Voorafgaande Beslissing nr. 2015.520 van 10 november 2015

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 2 : vruchtgebruik

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 2 (vervolg)

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 3

Vennootschap X heeft in het verleden een meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van een gebouw. Deze meerwaarde werd vrijgesteld krachtens artikel 47 WIB 92. Vennootschap X wenst te **wederbeleggen in zonnepanelen die bij haar klanten zullen worden geplaatst**. Vennootschap X wil deze installaties aanduiden wederbelegging en wil hiervoor de **vijfjarige herbeleggingstermijn** (artikel 47, §4, al.1 WIB 92) toepassen. De eigenaar van het gebouw zal afstand doen van zijn recht van natrekking ten gunste van vennootschap X, dat de installaties zal exploiteren gedurende een periode van xxx jaar. Na deze xxx jaar zal het eigendom van de installaties automatisch worden overgedragen aan de klant.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 3 (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2023.0630 van 26.09.2023

Volgens artikel 3.47 al. 2 B.W., zijn alle werken en beplantingen die door hun aard zijn opgenomen in de gebouwen en die daarvan een inherent onderdeel vormen, ook **gebouwen door incorporatie**.

Naast de werken/beplantingen die integraal deel zijn geworden van het terrein door incorporatie, worden ook de inherent componenten van deze werken en beplantingen beschouwd als gebouwen door incorporatie, of deze inherent componenten nu al dan niet zijn opgenomen (art. 3.47 al. 3 B.W.). Bovendien worden alle goederen die "bedoeld zijn om op een duurzame en gebruikelijke manier op hun plaats te blijven" beschouwd als gebouwen door incorporatie (Cass., 15 september 1988; Cass, 14 februari 2008).

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 3 (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2023.0630 van 26.09.2023

Wat betreft de duurzaamheid aanvaardt het Hof van Cassatie de kwalificatie van gebouwen door incorporatie, **zelfs** als het opgenomen goed kan worden verwijderd zonder het goed waar het deel van uitmaakt, te beschadigen (Cass., 25 februari 2019).

Het maakt daarbij niet uit wie de incorporatie heeft uitgevoerd (de eigenaar van het terrein of iemand anders) en wat de duur van de incorporatie zal zijn. In dit geval blijkt uit de aanvraag dat de installaties wel degelijk bedoeld zijn om op een gebruikelijke en duurzame manier in de betreffende gebouwen te blijven.

Op basis van het bovenstaande kunnen de installaties die door vennootschap X in de gebouwen van haar klanten zijn geïnstalleerd, mits afstand wordt gedaan van het recht van natrekking van de eigenaar (klant) ten gunste van vennootschap X, worden beschouwd als "gebouwen", zodat vennootschap X kan genieten van de verlengde termijn van 5 jaar zoals voorzien in art. 47, §4 WIB 92.

Zie ook Voorafgaande Beslissing nr. 2010.244 van 6 juli 2010

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 4 : vooruitbetaalde erfpacht

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

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.051 van 21 mei 2013 :

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 5 : leasing

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

X heeft gronden aangekocht met het oog op het laten bouwen van nieuw bedrijfsgebouw (kantoren, magazijnen, atelier en stockageruimte). Vennootschap X wil recht van opstal (20 jaar) op gronden geven aan leasingmaatschappij die gebouw zal oprichten en vervolgens in leasing geven aan vennootschap X.

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.171 van 4 juni 2013 :

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 6 : eeuwigdurend opstalrecht

NV X is eigenaar van gebouwd onroerend goed A. Eind 2021 heeft de vennootschap dit geruild voor het eeuwigdurend opstalrecht op gebouwd onroerend goed B. Deze ruiltransactie maakte het voorwerp uit van eenzelfde notariële akte.

Bij deze ruiltransactie heeft X NV een meerwaarde gerealiseerd voor dewelke zij opteert het stelsel van de gespreide taxatie toe te passen overeenkomstig artikel 47 WIB 92. Het in ruil verkregen eeuwigdurend opstalrecht op gebouwd onroerend goed B zal ten belope van het gedeelte dat betrekking heeft op de constructiewaarde als herbeleggingsactief worden aangeduid.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 6 : eeuwigdurend opstarecht

Voorafgaande beslissing nr. 2022.0550 d.d. 28.02.2023

- De in de aanvraag uiteengezette ruiltransactie kan worden beschouwd als enerzijds de verkoop van gebouwd onroerend goed A en anderzijds de aankoop van een eeuwigdurend opstalrecht op gebouwd onroerend goed B, beide voor dezelfde prijs;
- De aanvrager heeft de volledige verkoopwaarde herbelegd in het eeuwigdurend opstalrecht op gebouwd onroerend goed B. Uit de aanvraag blijkt dat het eeuwigdurend opstalrecht op de voormelde parking, dat bij de verwerving ervan op balanspost 22 werd geboekt, in de boekhouding verder wordt opgesplitst op de subrekening 221 Gebouwen voor wat betreft de waarde van de constructies waarop het opstalrecht betrekking heeft en op de subrekening 223 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen voor wat betreft de waarde van het eigenlijke opstalrecht.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 6 : eeuwigdurend opstarecht

Voorafgaande beslissing nr. 2022.0550 d.d. 28.02.2023

- Overeenkomstig Comm. IB 92 nr. 43/2 moet bij ruiling onder verkoopwaarde worden verstaan de waarde van het in ruil ontvangen goed. De investering in het recht van opstal dat betrekking heeft op de constructies betreft een afschrijfbaar materieel vast actiefbestanddeel dat door X NV als zodanig in haar boekhouding wordt opgenomen en in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt.
- **Bijgevolg geldt de investering in het eeuwigdurend opstalrecht, voor het gedeelte ervan dat betrekking heeft op de constructiewaarde, als een geldige herbelegging in de zin van artikel 47, § 2, WIB 92.**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus 6 : eeuwigdurend opstarecht

Voorafgaande beslissing nr. 2022.0550 d.d. 28.02.2023

Wat betreft de herbeleggingstermijn

- De betrokken meerwaarde werd gerealiseerd op datum van de notariële akte van de ruiltransactie, en het eeuwigdurend opstalrecht op gebouwd onroerend goed B werd door de aanvrager op dezelfde datum verkregen.
- De investering in het eeuwigdurend opstalrecht (beperkt tot de constructiewaarde) geldt derhalve als tijdige herbelegging in de zin van artikel 47, §§ 3 en 4, WIB 92.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47 WIB 92 : wederbeleggingsplicht :

Hoe wederbeleggen ?

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gevolgen van een niet-tijdige wederbelegging

Artikel 47, §6 WIB 92 :

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Verlenging van de termijn wegens overmacht ?

Jaarverslag DVB 2022, p. 38 : gespreid te belasten meerwaarden

De aanvrager wenst in het kader van de toepassing van de gespreide taxatie van een meerwaarde die hij realiseerde bij de verkoop van een onroerend goed, te herbeleggen in de aankoop van een ander onroerend goed dat zal gerenoveerd worden.

Omwille van meerdere oorzaken onafhankelijk van zijn wil, heeft het renovatieproject aanzienlijke vertragingen opgelopen waardoor de verkoopwaarde niet volledig zal kunnen worden herbelegd binnen de 5-jarige herbeleggingstermijn. Er wordt de bevestiging gevraagd dat de overmacht waarvan in casu sprake is, een verlenging van de herbeleggingstermijn rechtvaardigt.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Verlenging van de termijn wegens overmacht ?

Jaarverslag DVB 2022, p. 38 : gespreid te belasten meerwaarden

Standpunt DVB

In de mondelinge parlementaire vraag nr. 55009838C d.d. 28.10.2020 werd de vraag gesteld of de herbeleggingstermijn voor belastingplichtigen die vertraging hebben opgelopen bij de bouw van een onroerend goed ingevolge de Coronapandemie kan worden verlengd met het aantal maanden dat de bouwwerkzaamheden stillagen, en dit op grond van overmacht. De vraagsteller stelt dat overmacht immers een algemene grond van vrijstelling is in het fiscaal recht. **De minister heeft daarop evenwel geantwoord dat overmacht in het WIB 92 staat maar niet voor de gespreide belasting op meerwaarden en de bijbehorende herbeleggingstermijn.**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Verlenging van de termijn wegens overmacht ?

Jaarverslag DVB 2022, p. 38 : gespreid te belasten meerwaarden

Standpunt DVB

De minister stelt dat aangezien die termijn in geen van de drie 'coronawetten' verlengd werd, men zich aan de wetteksten moet houden.

Gelet op het voormelde standpunt kan ook in het aan de DVB voorgelegde geval geen verlenging van de herbeleggingstermijn worden toegestaan.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Verlenging van de termijn wegens overmacht ?

Brussel, 23 mei 2019

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

→ **Stelling Minister en DVB dus niet gevolgd door rechtspraak !**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

Vennootschap heeft in **2006** haar handelsfonds verkocht aan een andere vennootschap met een meerwaarde. Hoewel handelsfonds grotendeels bestond uit zelf opgebouwd cliënteel (en dus nooit werd afgeschreven), heeft de vennootschap sinds 2006 het bedrag van de meerwaarde geboekt staan onder de Belastingvrije reserves en de Uitgestelde belastingen.

De vennootschap doet geen wederbeleggingen.

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus (vervolg)

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

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

→ is dus niet verjaard

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

Artikel 416 WIB 92 : nalatigheidsinteressen verschuldigd op :

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

→ enkel nalatigheidsinteressen igv niet (volledige) wederbelegging

→ ook bij “spontane” belastbaarheid !

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

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

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

- I. wegens schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde alvorens de wederbeleggingsverplichting is voldaan; of
- II. wegens het niet voldoen aan de wederbeleggingsverplichting

→ Enkel 'oud' tarief indien niet voldaan aan wederbeleggingsverplichting

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Wat ingeval van niet-tijdige wederbelegging ? (vervolg)

Artikel 217/1, §1 WIB 92 :

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Uiteenzetting van de winst

	Codes	Belastbaar tijdperk
Belastbare grondslag		
Belastbaar tegen gewoon tarief	1460	
Resterende winst	1450	
Winst uit zeescheepvaart, vastgesteld op basis van de tonnage	1461	
Nettobedrag van de meerwaarden bij toetreding van zeeschepen tot het stelsel van de forfaitaire belasting aan de hand van de tonnage	(1627)	
Verkregen abnormale of goedgunstige voordelen en verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard	(1421)	
Gedeelte van de investeringsreserve aangelegd in een belastbaar tijdperk dat uiterlijk op 31.12.2016 afsluit waarvoor de investeringsverplichting of de onaantastbaarheidsvoorwaarde niet werd nageleefd	(1422)	
Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard	(1206)	
Kosten van de mobiliteitsvergoeding ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard	(1235)	
Werknemersparticipatie en winstpremies	(1233)	
Gedeelte van de groepsbijdrage dat het negatief resultaat, vastgesteld vóór de opname van die groepsbijdrage als winst van het belastbaar tijdperk, overschrijdt	(1426)	
Meerwaarden op aandelen in principe belastbaar tegen 25 %	1466	
Voorheen vrijgestelde winst tax shelter belastbaar tegen 33,99 %	1473	
Voorheen vrijgestelde winst tax shelter belastbaar tegen 29,58 %	1477	
Voorheen vrijgestelde winst tax shelter belastbaar tegen 25 %	1478	
Verwezenlijkte meerwaarden en voorzieningen voor risico's en kosten belastbaar tegen 33,99 %	1468	
Investeringsreserve belastbaar tegen 33,99 %	1469	
Verwezenlijkte meerwaarden en voorzieningen voor risico's en kosten belastbaar tegen 29,58 %	1474	
Investeringsreserve belastbaar tegen 29,58 %	1475	
Belastbaar tegen het exit tax tarief van 12,5 %	1472	
Belastbaar tegen het exit tax tarief van 15 %	1476	
Kapitaal- en interestsubsidies in het kader van de steun aan de landbouw, belastbaar tegen 5 %	1481	
Opnemingen van bepaalde vrijgestelde reserves belastbaar tegen 15 %	1482	
Opnemingen van bepaalde vrijgestelde reserves belastbaar tegen 10 %	1483	

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Andere voorwaarden

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Techniek van de gespreide belasting

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

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

D = belastbaar gedeelte van de meerwaarde

M = de verwezenlijkte meerwaarde

A = (fiscaal aanvaarde) afschrijvingen op wederbeleggingsactiva

V = ontvangen verkoopprijs of schadeloosstelling

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Artikel 47, §4, lid 3 WIB 92 : wederbeleggingstermijn van 5 jaren

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

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verwezenlijkt in 2024 meerwaarde en opteert voor de termijn van vijf jaar. Als wederbelegging duidt ze een actief aan verworven in 2022.

→ Het voor 2024 belastbaar gedeelte van de meerwaarde wordt bepaald in functie van de afschrijvingen van 2022, 2023 en 2024

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Vervreemding van een wederbeleggingsactief

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

Zie Voorafgaande Beslissing nr. 2019.0871 van 12 november 2019

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Vervreemding van een wederbeleggingsactief

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0871 d.d. 12.11.2019

De aanvraag strekt er toe de bevestiging te krijgen dat de meerwaarde die door A BVBA overeenkomstig artikel 47, §1 WIB 92 werd herbelegd in meerdere afschrijfbaar activa en waarvan er **één werd vervreemd**, in het aanslagjaar van de vervreemding belastbaar zal zijn in verhouding tot de fiscale residuwaarde van het herbelegd actief dat door A BVBA werd vervreemd en de aangenomen afschrijvingen op de herbeleggingsactiva die deel blijven uitmaken van het vermogen van A BVBA.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Vervreemding van een wederbeleggingsactief

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0871 d.d. 12.11.2019

A BVBA is een vastgoedvennootschap die verschillende jaren geleden een onroerend goed heeft verkocht. De vennootschap heeft ervoor geopteerd om deze meerwaarde gespreid te laten belasten overeenkomstig artikel 47 juncto 190 WIB 92.

De verkoopprijs van het onroerend goed werd door A BVBA integraal in meerdere onroerende goederen herbelegd en dit binnen de herbeleggingstermijn van 5 jaar. A BVBA wenst **2** van deze herbeleggingsactiva te verkopen.

De aanvraag strekt er toe de bevestiging te krijgen dat de meerwaarde die door A BVBA overeenkomstig artikel 47, §1 WIB 92 werd herbelegd in meerdere afschrijfbaar activa en waarvan er één werd vervreemd, in het aanslagjaar van de vervreemding belastbaar zal zijn **in verhouding tot de fiscale residuwaarde van het herbelegd actief dat door A BVBA werd vervreemd en de aangenomen afschrijvingen op de herbeleggingsactiva die deel blijven uitmaken van het vermogen van A BVBA.**

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Vervreemding van een wederbeleggingsactief

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0871 d.d. 12.11.2019

Overeenkomstig ComIB/92, nr. nr. 47/66 wordt, wanneer een of meer vervangingsactiva in een belastbaar tijdperk worden vervreemd of buiten gebruik gesteld, de meerwaarde belastbaar in evenredigheid tot de nog niet afgeschreven waarde van die activa, d.i. **in evenredigheid tot de fiscale residuwaarde**. In dat geval wordt dus gehandeld alsof de residuwaarde van die activa in dat belastbare tijdperk totaal was afgeschreven.

Uit de aanvraag blijkt dat A BVBA de **volledige verkoopprijs** met betrekking tot een meerwaarde die zij geruime tijd geleden heeft gerealiseerd bij de verkoop van een onroerend goed, met het oog op de toepassing van de gespreide taxatie zoals voorzien in artikel 47 WIB 92, binnen de wettelijke herbeleggingstermijn heeft herbelegd in meerdere onroerende goederen.

A BVBA is thans voornemens twee van deze herbeleggingsactiva te vervreemden.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

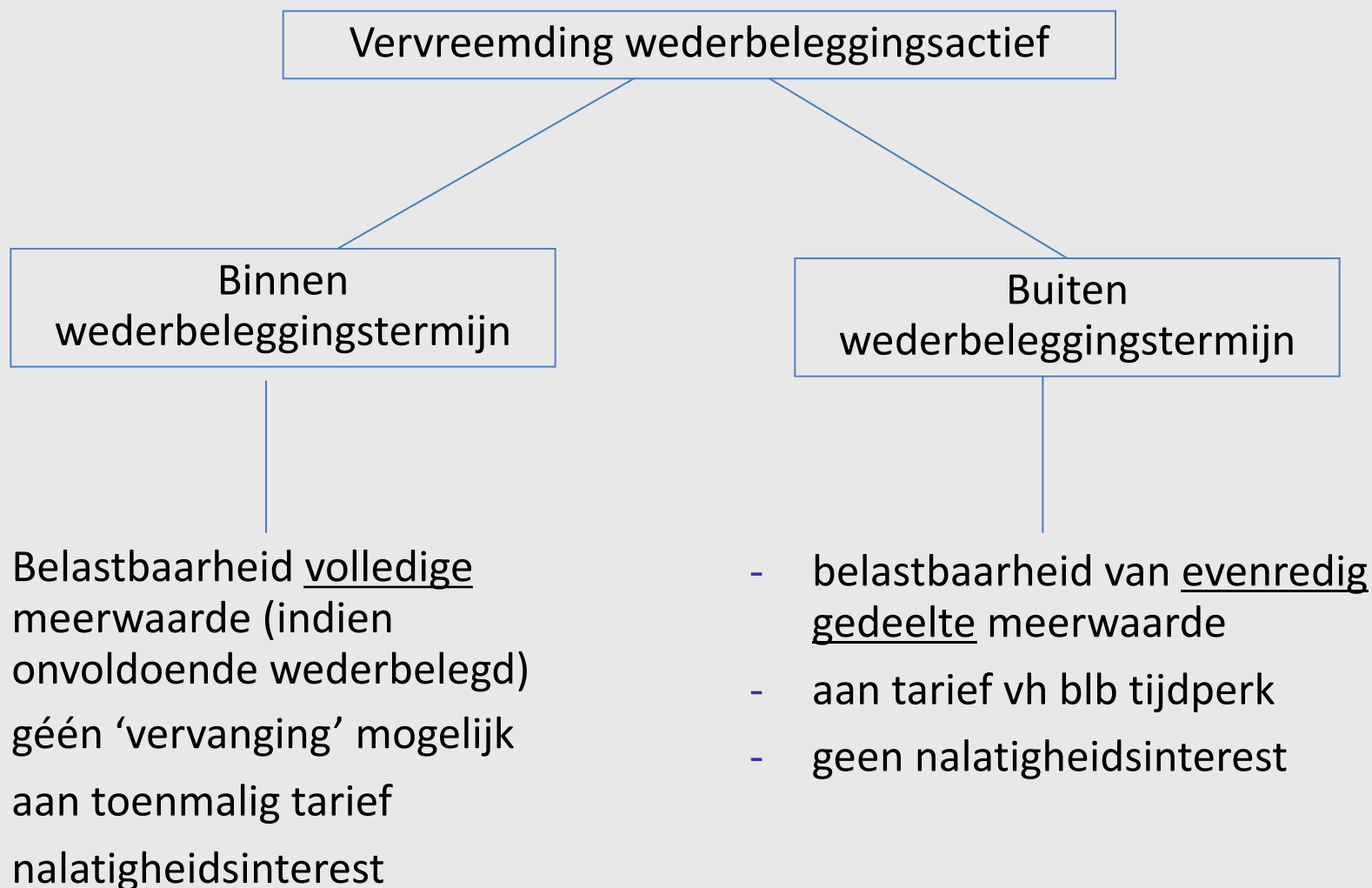
Vervreemding van een wederbeleggingsactief

Voorafgaande beslissing nr. 2019.0871 d.d. 12.11.2019

Door het vervreemden van deze vervangingsactiva zal gehandeld worden alsof de residuwaarde van deze herbeleggingsactiva in het belastbaar tijdperk van vervreemding volledig werd afgeschreven.

Voor dat belastbaar tijdperk zal de meerwaarde belastbaar worden in evenredigheid tot de fiscale residuwaarde van de vervreemde herbeleggingsactiva en de aangenomen afschrijvingen op de behouden herbeleggingsactiva. De verkoop van twee van de zes herbeleggingsactiva zal er niet toe leiden dat het volledige saldo van de destijds gerealiseerde meerwaarde belastbaar wordt.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa



Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gevolgen van de gespreide belasting

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

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

689 Overboeking naar de belastingvrije reserves

aan 132 Belastingvrije reserves

en

680 Overboeking naar uitgestelde belastingen

aan 168 Uitgestelde belastingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

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

132 Belastingvrije reserves

aan 789 Onttrekkingen aan belastingvrije reserves

en

168 Uitgestelde belastingen

aan 780 Onttrekking aan uitgestelde belastingen

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) verkoopt in 2023 een actief (meer dan 5 jaar aard van vast actief) voor 250.000 EUR en verwezenlijkt hierbij een meerwaarde van 100.000 EUR. Deze meerwaarde is boekhoudkundig een niet-recurrente opbrengst, die vervolgens boekhoudkundig geneutraliseerd wordt door volgende boekingen :

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

en

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Balans per 31 december 2023

Belastingvrije reserve	75.000
------------------------	--------

Uitgestelde belastingen	25.000
-------------------------	--------

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte in de vennootschapsbelasting (aj 2024)

Vrijgestelde gereserveerde winst

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Stel dat de volledige verkoopprijs op 1 januari 2024 wederbelegd wordt in een actief dat over 10 jaar afschrijfbaar is, dan wordt elk jaar 10% van de meerwaarde in resultaat erkend :

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

en

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

→ 10% van de meerwaarde = 10.000 EUR in resultaat

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Balans per 31 december 2024

Belastingvrije reserve	67.500
------------------------	--------

Uitgestelde belastingen	22.500
-------------------------	--------

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld (vervolg)

Aangifte in de vennootschapsbelasting (aj 2025)

Vrijgestelde gereserveerde winst

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Gevolgen

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Twee specifieke gevallen :

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 1 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde op een personenauto

1. Eerst het definitief vrijgestelde gedeelte bepalen !
Belastbare gedeelte = meerwaarde x fiscaal aanvaarde afschrijvingen/geboekte afschrijvingen
Vrijgestelde gedeelte (saldo) : definitieve vrijstelling via verhoging begintoestand der belastbare reserves (VAK "Belastbare gereserveerde winst" - regel "andere")
2. Saldo = belastbare gedeelte komt in aanmerking voor gespreide taxatie indien voorwaarden vervuld (ouder dan 5 jaar etc.)

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

→ aan te passen aan het aftrekpercentage van het voertuig.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Voorbeeld

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

Het belastbare gedeelte van de meerwaarde is dus 60%.

Gevolgen

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Situatie 2 : Wederbelegging van een verwezenlijkte meerwaarde in een personenauto

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

→ Aan te passen aan het aftrekpercentage van het voertuig

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

Voorbeeld

Een materieel vast actief (ouder dan 5 jaar) wordt verkocht voor 50.000 EUR, hetgeen een boekhoudkundige meerwaarde van 10.000 EUR tot gevolg heeft.

De volledige verkoopprijs wordt wederbelegd in een personenwagen waarvan de kosten voor 60% aftrekbaar zijn (cfr CO2-uitstoot).

Gevolg

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

ComIB/92, nr. 47/28 :

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

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Casus

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

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Bedrag van de gespreid te belasten meerwaarde : artikel 43 WIB 92

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 kan gespreid worden, dus nà aftrek van de erop betrekking hebbende kosten (ook al werden deze kosten in eerdere jaren gemaakt)

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Voorbeeld

Verkoop onroerend goed, meer dan 5 jaar vast actief, boekwaarde 50.000 EUR, wordt verkocht voor 350.000 EUR.

Kosten ivm verkoop (makelaarskosten, schilderkosten etc,...) : 15.000 EUR.

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

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

→ Gespreide belasting (mits wederbelegging van 350.000 EUR) : 285.000 EUR

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

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

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

- Is onderdeel van de belastingvrije reserves en dient dus te worden verdeeld in functie van de fiscale nettowaarde;
- Vrijgesteld gedeelte van de gespreid te belaste meerwaarde dient **bij voorrang** toegewezen te worden aan de vennootschap waar het wederbeleggingsactief zich bevindt (**ComIB/92, nr. 211/56**);
- **Saldo** van de vrijgestelde reserves in gepaste verhouding verdelen zodat verdeling a rato van de fiscale nettowaarden in globo klopt;
- Belasting op meerwaarde gebeurt **volledig** bij de vennootschap die het herbeleggingsactief heeft verkregen => krijgt dus de **volledige uitgestelde belasting** !

→ Mogelijke dubbele belasting want een deel van de vrijgestelde reserves zal ook bij de andere vennootschap belast kunnen worden !

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Vermijding van dubbele belasting – Dienst Voorafgaande Beslissingen

- op het ogenblik van de opname onder de verworpen uitgaven van de afschrijvingen op het wederbeleggingsactief ten name van de vennootschap die de wederbeleggingsactiva heeft verkregen of – indien vroeger – bij de vereffening van de vennootschap waar het ‘resterende gedeelte’ van de belastingvrije reserve zich bevindt,
- mag de betreffende belastingvrije reserve in een belastbare reserve worden omgezet, die vervolgens wordt geneutraliseerd door een **verhoging van de begintoestand van de belastbare reserves**.

Zie bv. Voorafg. Besliss. nrs. 700.513, 8 januari 2008 nr. 800.413, 28 juli 2009, nr. 800.285, 30 september 2008, nr. 900.373, 29 juni 2010.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld

Balans van de partieel te splitsen vennootschap A ziet er als volgt uit:

Vennootschap A			
Gebouw	500.000	Kapitaal	600.000
Andere activa	<u>1.860.000</u>	Beschikbare reserves	480.000
		Belastingvrije reserves	135.000
		Uitgestelde belastingen	45.000
		Schulden	<u>1.100.000</u>
Totaal	2.360.000	Totaal	2.360.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Fiscale aangifte van de partieel te splitsen vennootschap A :

Eindtoestand	
Belastbare reserves	
Beschikbare reserve	480.000
Vrijgestelde reserves	
Gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarden	180.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap A wordt (belastingneutraal) partieel gesplitst, waarbij het gebouw, andere activa tbv. 1.146.000 EUR en 890.000 EUR schulden afgesplitst aan een op te richten vennootschap B.

Stel dat het maatschappelijk kapitaal volledig uit fiscaal gestort kapitaal bestaat, dat de belastingvrije reserves betrekking heeft op een verwezenlijkte meerwaarde van 180.000 EUR waarvoor het regime van de gespreide belastbaarheid toegepast werd (art. 47 WIB 92), en waarbij de wederbelegging gebeurde in het gebouw.

Aangezien het gebouw naar vennootschap B gaat, zal de post “Uitgestelde belastingen” integraal ook aan vennootschap B wordt toegewezen.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Het aan vennootschap B overgedragen vermogen van vennootschap A ziet er, de samenstelling van het eigen vermogen buiten beschouwing gelaten, uit als volgt:

Vennootschap B			
Gebouw	500.000	Eigen vermogen	711.000
Andere activa	<u>1.146.000</u>		
		Uitgestelde belastingen	45.000
		Schulden	<u>890.000</u>
Totaal	1.646.000	Totaal	1.646.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap A (na afsplitsing) ziet er, de samenstelling van het eigen vermogen buiten beschouwing latend, als volgt uit:

Vennootschap A (na afsplitsing)			
Gebouw	0	Eigen vermogen	504.000
Andere activa	<u>714.000</u>		
		Schulden	<u>210.000</u>
Totaal	714.000	Totaal	714.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Om de bestanddelen van de eigen vermogens te bepalen, wordt rekening gehouden met de fiscale toewijzing van het fiscaal eigen vermogen van A (vóór afsplitsing) aan het aan B overgedragen vermogen en het bij A (na afsplitsing) behouden vermogen.

De fiscale nettowaarde van A (vóór afsplitsing) bedraagt $600\ 000,00 + 480.000 + 135\ 000 + 45\ 000 = 1\ 260\ 000$ EUR.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Van de fiscale nettowaarde van vennootschap A (vóór afsplitsing), wordt :

- $711\ 000 + 45\ 000 = 756\ 000$ (i.e. 60%) afgesplitst naar vennootschap B; en
- $504\ 000$ (i.e. 40%) behouden bij vennootschap A.

Bijgevolg worden het fiscaal gestort kapitaal ($600\ 000$), vrijgestelde reserves ($135\ 000 + 45\ 000 = 180\ 000$) en belastbare reserves ($480\ 000$) van vennootschap A in dezelfde verhouding aan vennootschap B toegewezen (i.e. voor 60%) en bij vennootschap A (na afsplitsing) behouden (i.e. voor 40%).

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

	A vóór afsplitsing (100%)	A na afsplitsing 40%	B 60%
Gestort kapitaal	600.000	240.000	360.000
Belastingvrije reserves	180.000	72.000	108.000
Beschikbare reserves	<u>480.000</u>	<u>192.000</u>	<u>288.000</u>
Totaal	1.260.000	504.000	756.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap A (na afsplitsing)			
Gebouw	0	Kapitaal	240.000
Andere activa	<u>714.000</u>	Beschikbare reserves	192.000
		Belastingvrije reserves	72.000
		Uitgestelde belastingen	0
		Schulden	<u>210.000</u>
Totaal	714.000	Totaal	714.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Fiscale aangifte vennootschap A na de partiële splitsing:

Vennootschap A	BT	ET
Belastbare reserves		
Beschikbare reserves	480.000	192.000
Overdracht aan B	- 288.000	
Beweging belastbare reserves		0
Belastingvrije reserves		
Gespreid te belasten, verwezenlijkte meerwaarden	180.000	72.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Bij vennootschap B bevinden de vrijgestelde reserves zich reeds voor 45.000 EUR onder de post “Uitgestelde belastingen”. Het saldo van $108\ 000 - 45\ 000 = 63\ 000$ EUR komt op de rekening “Belastingvrije reserves”:

Vennootschap B			
Gebouw	500.000	Kapitaal	360.000
Andere activa	<u>1.146.000</u>	Beschikbare reserves	288.000
		Belastingvrije reserves	63.000
		Uitgestelde belastingen	45.000
		Schulden	<u>890.000</u>
Totaal	1.646.000	Totaal	1.646.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Bij vennootschap B bevinden de vrijgestelde reserves zich reeds voor 45.000 EUR onder de post “Uitgestelde belastingen”. Het saldo van $108\ 000 - 45\ 000 = 63\ 000$ EUR komt op de rekening “Belastingvrije reserves”:

Vennootschap A (na afsplitsing)			
Gebouw	0	Kapitaal	240.000
Andere activa	<u>714.000</u>	Beschikbare reserves	192.000
		Belastingvrije reserves	72.000
		Uitgestelde belastingen	0
		Schulden	<u>210.000</u>
Totaal	714.000	Totaal	714.000

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Fiscale aangifte vennootschap B na de partiële splitsing:

Vennootschap B	BT	ET
Belastbare reserves		
Beschikbare reserves	288.000	
Beweging belastbare reserves		
Belastingvrije reserves		
Gespreid te belasten, verwezenlijkte meerwaarden	108.000	

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Conclusie

- Er moet een meerwaarde van 180.000 EUR gespreid worden belast bij vennootschap B;
- Maar bij vennootschap B wordt er slechts een uitgestelde belasting van 45.000 EUR en een belastingvrije reserve van 63.000 EUR (dus samen 108.000 EUR) geboekt;
- De andere 72.000 EUR aan belastingvrije reserves bevindt zich echter bij vennootschap A

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap B

Vermits het gebouw zich na de partiële splitsing bij vennootschap B bevindt, zal de gespreid te belasten meerwaarde (180.000 EUR) **volledig bij B belastbaar** worden.

Dat zal gebeuren pro rata de afschrijvingen op het gebouw (het wederbeleggingsactief) :

- doordat eerst de belastingvrije reserve (63.000 EUR) en de uitgestelde belastingen (45.000 EUR) worden onttrokken in resultaat;
- en dan voor de overige 72.000 EUR via de verworpen uitgaven.

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap A

Aangezien de vrijgestelde reserve van 72.000 EUR die bij vennootschap A behouden blijft echter ook belastbaar kan worden, ontstaat een mogelijke dubbele belasting.

- Vanaf de opname in verworpen uitgaven van de afschrijvingen op het gebouw door vennootschap B, mag eenzelfde bedrag van de belastingvrije reserve van 72.000 EUR bij A ingeschreven worden als een **belastbare reserve**;
- Voor eenzelfde bedrag wordt dan de **begintoestand van de reserves** bij A verhoogd (ter neutralisatie).

Gespreid te belasten meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Gespreid te belasten meerwaarden en partiële splitsing

Voorbeeld (vervolg)

Nadeel van deze werkwijze

- Vennootschappen A en B moeten met elkaar blijven communiceren !
- Vennootschap A moet nl. weten vanaf wanneer ze haar vrijgestelde reserve van 72.000 EUR mag beginnen over te boeken naar de beschikbare reserves...



Conclusie/samenvatting

Inleiding

Latente meerwaarden

Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte
meerwaarden

Verwezenlijkte meerwaarden

Vrijgestelde verwezenlijkte
meerwaarden

Gespreid te belasten
verwezenlijkte meerwaarden

Conclusie/samenvatting

Conclusie/samenvatting

Belastbaarheid van meerwaarden in de vennootschapsbelasting

1) Niet-uitgedrukte, niet-verwezenlijkt meerwaarden

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

2) Uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden

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

Conclusie/samenvatting

Belastbaarheid van meerwaarden in de vennootschapsbelasting

3. Verwezenlijkte meerwaarden

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

→ **Belastbaarheid van meerwaarden in de vennootschapsbelasting is meestal slechts op moment van verwezenlijking van de meerwaarde**

Conclusie/samenvatting

Soort meerwaarde	Belastbaar	Uitzonderingen	Techniek
Latente meerwaarde	Neen	Reconstitutiemeerwaarden en onderschattingen activa	-
Herwaarderings- meerwaarde	Neen	Vorraden, bestellingen in uitvoering	Vrijgestelde reserve
Verwezenlijkte meerwaarde	Ja	1. Aandelen, als >10% of 2,5mio EUR AW en 1 jaar ononderbroken in volle eigendom; géén wederbeleggingsplicht. Vrijstelling	Aanpassing in meer begintoestand
		2. Personenauto's, tbv. niet-afteikbaar % van de afschrijvingen; géén wederbeleggingsplicht. Vrijstelling	Aanpassing in meer begintoestand
		3. Monetaire meerwaarde, activa vóór 1950; géén wederbeleggingsplicht. Vrijstelling	Vrijgestelde reserve
		4. bedrijfsvoertuigen, zee-of binnenschepen; wederbeleggingsplicht. Vrijstelling	Vrijgestelde reserve
		5. Gedwongen meerwaarde op materieel of immaterieel vast actief, of vrijwillige meerwaarde op materieel vast actief of immateriële vaste activa waarop afgeschreven is en >5 jaar aard vast actief; wederbeleggingsplicht. Gespreide inresultaatname	Vrijgestelde reserve