



VENNOOTSCHAPSBELASTING

Prof. Dr. Inge Van De Woestyne

INHOUDSOPGAVE

I. INLEIDING.....	1
1.1. TOEPASSINGSGEBIED	1
1.2. GRONDSLAG.....	1
1.2.1. DIVIDENDEN	3
1.2.2. TANTIÈMES	4
1.2.3. MAATSCHAPPELIJK KAPITAAL	6
1.2.4. UITGIFTEPREMIES	7
1.2.5. VERLIES	8
II. BELASTBARE WINST.....	10
2.1. OGENBLIK VAN BELASTBAARHEID.....	10
2.1.1. ZEKER EN VASTSTAANDE SCHULDVORDERING	10
2.1.2. OPSCHORTENDE VOORWAARDE	10
2.1.3. ONTBINDENDE VOORWAARDE	10
2.1.4. VOORSCHOTTEN.....	10
2.1.5. OVERLOPENDE REKENINGEN	10
2.1.6. DISCONTO IN VORDERINGEN	11
2.1.7. SUBSIDIES	12
2.1.8. VERKRIJGING OM NIET	12
2.1.9. NIET-GEREALISEERDE WINSTEN.....	13
2.2. EXPLOITATIEWINST	13
2.2.1. LOON VAN DE ONDERNEMER.....	13
2.2.2. VOORDELEN VAN ALLE AARD	13
2.2.3. INKOMSTEN UIT SPECULATIE	13
2.2.4. UITBREIDING VAN DE ONDERNEMING – ONDERWAARDERING VAN ACTIVA	13
2.2.5. TERUGBETALING ONTLEEND KAPITAAL – OVERSCHATTING VAN PASSIVA.....	15
2.3. KOSTEN.....	17
2.3.1. ONZICHTBARE RESERVES	17

2.3.2. VOORZIENINGEN	28
2.4. ONROERENDE INKOMSTEN	31
2.4.1. VERHUUR	31
2.4.2. VESTIGING VAN ZAKELIJK RECHT	31
2.5. ROERENDE INKOMSTEN	33
2.5.1. DIVIDENDEN	33
2.5.2. INTERESTEN	37
2.5.3. ROYALTY'S	39
2.6. SUBSIDIES	40
2.6.1. GEWESTELIJKE STEUNMAATREGELEN	40
2.6.2. GEWESTELIJKE STEUNMAATREGELEN IN DE LANDBOUWSECTOR	42
2.7. WAARDEVERMEERDERING VAN BEDRIJFSACTIVA.....	43
2.7.1. UITGEDRUKTE WAARDEVERMEERDERING	43
2.7.2. VERWEZENLIJKE WAARDEVERMEERDERING	45
2.7.3. VRIJGESTELDE WAARDEVERMEERDERING	46
2.8. RECONSTITUTIEMEERWAARDEN	57
2.9. ONDERWAARDERING ACTIVA / OVERWAARDERING PASSIVA	57
2.10. TAX SHELTER	57
2.10.1. ALGEMEEN.....	57
2.10.2. VRIJSTELLINGSREGIME	58
2.10.3. PRODUCTIEVENNOOTSCHAP.....	61
2.11. INVESTERINGSRESERVE	62
2.11.1. VOORWAARDEN	62
2.11.2. VRIJGESTELDE BEDRAG.....	62
2.12. ABNORMALE OF GOEDGUNSTIGE VOORDELEN	64
2.12.1. ABNORMALE VOORDELEN TOEKENNEN	64
2.12.2. ABNORMALE VOORDELEN ONTVANGEN	64
III. BEROEPSKOSTEN	65
3.1. AFTREKBARE BEROEPSKOSTEN	65

3.1.1 BEGRIPSINVULLING	65
3.1.2. BEWIJSLAST	65
3.1.3. AANSLAG GEHEIME COMMISSIELONEN	66
3.1.4. BEZOLDIGING WERKNEMERS	69
3.1.5. BEZOLDIGING BEDRIJFSLEIDERS	70
3.1.6. KOSTEN UIT WAARDERING	70
3.2. AFTREKBAAR AAN 120%	74
3.3. AUTOKOSTEN	74
3.3.1. AFTREKBEPERKING	74
3.3.2. WETTELIJK KADER	77
3.4. INTERESTEN VAN LENINGEN	78
3.4.1. OVERDREVEN INTERESTEN	78
3.4.2. ONDERKAPITALISATIE	79
3.4.3. NIET-AFTREKBARE BETALINGEN NAAR BEPAALDE STATEN	82
3.4.4. AANGIFTE INZAKE INTERESTEN	83
3.5. WERKNEMERSPARTICIPATIES	84
3.6. VERGOEDING VAN DE ONTBREKENDE COUPON	85
<u>IV. TWEEDE BEWERKING – OMDDELING VOLGENS OORSPRONG</u>	<u>87</u>
4.1. AANREKENING VAN VERLIEZEN	87
4.2. SPECIALE GEVALLEN	88
4.2.1. IN BELGIË GELEDEN VERLIEZEN	88
4.2.2. VERLIES GELEDEN IN LAND MET DUBBELBELASTINGVERDRAG	89
<u>V. DERDE BEWERKING – AFTREKKEN VAN DE RESTERENDE WINST</u>	<u>91</u>
5.1. UITGAVEN VOOR GIFTEN	91
5.2. BIJKOMEND PERSONEEL	91
5.2.1. BIJKOMEND PERSONEEL ALS BEDOELD IN ART. 67 WIB	91
5.2.2. BIJKOMEND PERSONEEL KMO ALS BEDOELD IN ART. 67 ^{TER} WIB	91
5.3. STAGEBONUS	92
5.4. ANDERE NIET-BELASTBARE BESTANDDELEN	92

5.4.1. SOCIAAL PASSIEF INGEVOLGE HET EENHEIDSTATUUT	92
VI. VIERDE BEWERKING – DBI-AFTREK	93
6.1. TOEPASSINGSGEBIED	93
6.1.1. WETTELIJK KADER	93
6.1.2. VOORBEELDEN	93
6.2. VOORWAARDEN.....	94
6.2.1. PARTICIPATIEVOORWAARDE.....	94
6.2.2. PERMANENTIEVOORWAARDE	94
6.2.3. TAXATIEVOORWAARDE	95
6.3. DBI-OVERSCHOT	99
6.3.1. SITUATIE	99
6.3.2. VOORWAARDEN	99
6.4. GEEN DBI OP SLECHTE VERWORPEN UITGAVEN	100
6.4.1. ALGEMENE REGEL	100
6.4.2. UITZONDERING	100
6.4.3. WAT ZIJN SLECHTE VERWORPEN UITGAVEN	100
V. VIJFDE BEWERKING – OCTROOIAFTREK	101
5.1. TOEPASSINGSGEBIED	101
5.1.1. ZELF ONTWIKKELD OCTROOI.....	101
5.1.2. VERWORVEN OCTROOI EN ZELF EXPLOITEREN	101
VI. ZESDE BEWERKING – NOTIONELE INTERESTAFTREK.....	102
6.1. ALGEMEEN.....	102
6.2. CORRECTIES	103
6.2.1. AANDELEN	103
6.2.2. UITGEDRUKTE NIET-VERWEZENLIJKE MEERWAARDEN.....	104
6.2.3. MATERIËLE VASTE ACTIVA VOOR ZOVER DIE DE BEROEPSBEHOEFTE OVERTREFFEN OP EEN ONREDELIJKE WIJZE.....	105
6.2.4. MATERIËLE VASTE ACTIVA DIE DOOR HUN AARD NIET BESTEMD ZIJN OM PERIODIEK INKOMEN VOORT TE BRENGEN EN DIE DOOR DE VENNOOTSCHAP ALS BELEGGING GEHOUDEN ZIJN.....	105
6.2.5. ONROERENDE GOED GEBRUIKT DOOR BEDRIJFSLEIDER ALS BEDOELD IN ART. 32, EERSTE LID, 1° WIB	105

6.2.6. OVERGEDRAGEN GEDEELTE BELASTINGKREDIET VOOR ONDERZOEK EN ONTWIKKELING	105
6.2.7. KAPITAALSUBSIDIES.....	105
6.2.8. WIJZIGINGEN TIJDENS HET BELASTBAAR TIJDPERK	106
6.3. BUITENLANDSE INRICHTING IN LAND MET DUBBELBELASTINGVERDRAG	106
6.4. OVERDRACHT	107
<u>VII. ZEVENDE BEWERKING – AFTREK VORIGE VERLIEZEN</u>	<u>108</u>
7.1. VORIGE FISCALE VERLIEZEN.....	108
7.2. OVERDRACHT VAN FISCALE VERLIEZEN.....	108
7.3. VERLIES OF BEPERKING VAN HET BEDRAG VAN DE FISCALE VERLIEZEN	108
7.3.1. BELASTINGNEUTRALE FUSIE, (PARTIËLE) SPLITSING EN INBRENG.....	108
7.3.2. WIJZIGING OF VERWERFING VAN CONTROLE	112
<u>VIII. ACHTSTE BEWERKING - INVESTERINGS-AFTREK</u>	<u>113</u>
8.1. SITUERING	113
8.2. BEREKENING.....	113
8.2.1. OVERIGE VASTE ACTIVA.....	113
8.2.2. RECYCLAGE VERPAKKINGEN	113
8.2.3. PRODUCTIEMIDDELEN HOOGTECHNOLOGISCHE PRODUCTEN.....	113
8.2.4. OCTROOIEN, ENERGIEBESPARENDE INVESTERINGEN, ROOKAFZUIG- OF VERLUCHTINGSSYSTEEM HORECA EN DIGITALE INVESTERINGEN.....	114
8.2.5. MILIEUVRIENDELIJKE INVESTERINGEN VOOR ONDERZOEK EN ONTWIKKELING	114
8.2.6. BEVEILIGING	114
8.3. OVERDRACHT	114
8.3.1. BEGINSSEL	114
8.3.2. BELASTINGKREDIET ONDERZOEK EN ONTWIKKELING	114
8.3.3. VERLIES OVERGEDRAGEN INVESTERINGS-AFTREK	114
8.4. BELASTINGKREDIET ONDERZOEK EN ONTWIKKELING.....	114
8.4.1. VERWERKING.....	114
8.4.2. OVERDRACHT	115
<u>IX. NEGENDE BEWERKING – OVERGEDRAGEN NOTIONELE INTERESTAFTREK</u>	<u>116</u>

9.1. OVERDRACHT VAN AFTREKKEN	116
9.2. BEPERKING VAN DE OVERGEDRAGEN AFTREK	116
9.3. VERLIES VAN DE OVERGEDRAGEN AFTREK.....	116
<u>X. GEWOON STELSEL VAN AANSLAG</u>	<u>117</u>
10.1. GEWOON TARIEF	117
10.1.1. BASIS- OF STANDAARDTARIEF	117
10.1.2. VERLAAGD OPKLIMMEND TARIEF	117
10.2. BIJZONDERE TARIEVEN	118
10.2.1. VERWEZENLIJKE MEERWAARDEN OP AANDELEN.....	118
10.2.2. LANDBOUWSUBSIDIES	118
<u>XI. AFZONDERLIJKE AANSLAGEN</u>	<u>119</u>
11.1. AANSLAG GEHEIME COMMISSIELONEN	119
11.2. FAIRNESS TAX	119
11.2.1. ALGEMEEN.....	119
11.2.2. TOEPASSINGSVOORWAARDEN	119
11.2.3. GRONDSLAG	119
11.2.4. TARIEF	121
11.3. LIQUIDATIERESERVE.....	122
11.3.1. INTERNE VEREFFENING.....	122
11.3.2. LIQUIDATIERESERVE	123
<u>XII. VOORAFBETALINGEN</u>	<u>126</u>
12.1. TOEPASSINGSGEBIED	126
12.2. PRINCIPIËLE OF GLOBALE BELASTINGVERMEERDERING	126
12.3. VOORAFBETALINGEN	126
12.3.1. BOEKHOUDING PER KALENDERJAAR	126
12.3.2. GEBROKEN BOEKJAAR.....	126
<u>XIII. HERSTRUCTURERINGEN.....</u>	<u>128</u>
13.1. VEREFFENING	128
13.2. FUSIE.....	133

13.2.1. BELASTE FUSIE	133
13.2.2. BELASTINGNEUTRALE FUSIE	136
13.3. SPLITSING	145
13.3.1. BELASTINGNEUTRALE GEWONE SPLITSING	145
13.3.2. BELASTINGNEUTRALE PARTIËLE SPLITSING	147
<u>XIV. VERREKENPRIJZEN</u> [SIBYLLE VAN BELLE]	<u>148</u>
14.1. INTERNATIONAAL PERSPECTIEF	148
14.1.1. INTERNE VERREKENPRIJS	148
14.1.2. HET OESO-MODELVERDRAG	149
14.2. BELGISCH PERSPECTIEF	151
14.2.1. ARTIKEL 26 WETBOEK INKOMSTENBELASTING	151
14.2.2. ARTIKEL 55 WETBOEK INKOMSTENBELASTING	153
14.2.3. ARTIKEL 207 WETBOEK INKOMSTENBELASTING	153
14.2.4. ARTIKEL 185, §2 WETBOEK INKOMSTENBELASTING	154
14.2.5. VERSCHILLEN TUSSEN INTERNATIONAAL EN BELGISCH ARM'S LENGTH PRINCIPE	155
<u>XV. OEFENINGEN</u>	<u>156</u>
15.1. OEFENING 1	156
15.2. OEFENING 2	160

I. INLEIDING

1.1. Toepassingsgebied

Belasting die een rechtspersoon verschuldigd is.

- Gevestigd in België
 - **Vennootschapsbelasting** = wanneer de rechtspersoon zich bezighoudt met het voeren van een onderneming of stelt verrichtingen van winstgevende aard (=mocht een natuurlijke persoon ze stellen zouden die belast worden in de baten).
 - **Rechtspersonenbelasting** = rechtspersonen die geen onderneming voeren of geen activiteiten van winstgevende aard stellen (bv. een vzw voor een sportclub)
 - Wat als het een gemengde vzw (naast het inrichten van sportactiviteiten verkoopt ze af en toe eens wafels voor haar kas te spijzen) is? → Als die winstgevende activiteiten heel miniem zijn (alleenstaand/uitzonderlijk) of bijkomstig aan je hoofdactiviteit zijn, blijf je onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.
 - Een andere manier om te ontsnappen aan de vennootschapsbelasting is bijvoorbeeld door te werken met louter vrijwilligers e.d.
- Gevestigd in buitenland
 - **Belasting van niet-inwoners**
 - Belgische inrichting = ze voert een activiteit in België via een winkel of kantoor. Hierop worden dan dezelfde regels toegepast als deze in de vennootschapsbelasting.
 - Geen Belgische inrichting = ze voert geen activiteit in België, maar heeft inkomsten van Belgische oorsprong.
 - Bv. Belgische vennootschap gebruikt rechten van een buitenlandse vennootschap en betaalt hiervoor royalty's. Hierop betaalt die buitenlandse vennootschap belastingen van Belgische oorsprong

“Gevestigd” = waar de vennootschap geleid wordt.

Bv. Belgische voetballers met een Luxemburgse vennootschap. Als deze geleid wordt vanuit België, dan is deze wel gevestigd in België en val je onder de Belgische vennootschapsbelasting.

Sommige ondernemingen worden **uitgesloten** van de vennootschapsbelasting.

- Bv. havenbedrijven (discussie vanuit Europa: dit zou oneerlijke concurrentie kunnen zijn vanwege staatssteun in de vorm van lagere belastingen)

1.2. Grondslag

= [ART. 183 WIB]

Stel dat je 100 winst en 40 kosten maakt

Boekhoudkundig = 100 (winst) – 40 (kosten) = 60 boekhoudkundig resultaat

Fiscaal = 75 (belastbare winst) – 40 (kosten) = 35 fiscaal resultaat

Stel dat die 40 kosten niet allemaal fiscaal aftrekbaar zijn. Slechts 20 kosten zijn aftrekbaar.

Boekhoudkundig = $100 \text{ (winst)} - 40 \text{ (kosten)} = 60$ boekhoudkundig resultaat

Fiscaal = $75 \text{ (belastbare winst)} - 20 \text{ (kosten)} = 55$ fiscaal resultaat

De 20 kosten die niet aftrekbaar zijn noemen we **verworpen uitgaven**

Opm: soms zegt men dat de verworpen uitgaven belast worden. Dit klopt niet, het zijn de opbrengsten waar geen kost meer tegenover staat die belast worden, niet de verworpen uitgaven zelf.

Winsten = [ART. 24-26 EN 41-48 WIB] Kosten = [ART. 49-66 WIB]

VOORBEELD 1

Activa

Liquide middelen

15.000

- Opbrengst van 3.000

- Kosten van 2.000

debetsaldo = 16.000

creditsaldo = 15.000

→ je gaat de 1.000 reserveren of uitkeren

(= op de debetzijde van de passiefrekening inboeken)

• 500 reserveren (reserves)

• 500 uitkeren als dividend (schulden)

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Kapitaal 10.000

Reserves 500

Schulden 5.500

Je zult belastingen moeten betalen op de 1.000 winst

→ 1.000 x 33,99% = 340 vennootschapsbelasting*

De vennootschap heeft dus slechts 660 om een bestemming aan toe te kennen!

330 reserveren

40 wettelijke reserve

Opm: moet min. 5%!

290 beschikbare reserve

330 uitkeren

Boekhoudkundige balans:

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Kapitaal 10.000

Wettelijke reserve 40

Beschikbare reserve 290

Schulden 5.670

AANGIFTE

Uiteenzetting van de winst:

- Reserves = 330

- Dividenden = 330

- Verworpen uitgaven = 340*

- Fiscaal resultaat = 1000

(= eerste bewerking)

(daarna volgen nog 8 andere bewerkingen!)

• Notionele interestaftrek?

• DBI-aftrek?

• Etc.

Fiscale balans:

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Fiscaal gestort kapitaal 10.000

Belaste Reserves 330

Schulden 5.670

VOORBEELD 1

Activa

Liquide middelen

15.000

- Opbrengst van 3.000

- Kosten van 2.000

debetsaldo = 16.000

creditsaldo = 15.000

→ je gaat de 1.000 reserveren of uitkeren

(= op de debetzijde van de passiefrekening inboeken)

• 500 reserveren (reserves)

• 500 uitkeren als dividend (schulden)

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Kapitaal 10.000

Reserves 500

Schulden 5.500

Je zult belastingen moeten betalen op de 1.000 winst

→ 1.000 x 33,99% = 340 vennootschapsbelasting*

De vennootschap heeft dus slechts 660 om een bestemming aan toe te kennen!

330 reserveren

40 wettelijke reserve

Opm: moet min. 5%!

290 beschikbare reserve

330 uitkeren

Boekhoudkundige balans:

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Kapitaal 10.000

Wettelijke reserve 40

Beschikbare reserve 290

Schulden 5.670

AANGIFTE

Uiteenzetting van de winst:

- Reserves = 330

- Dividenden = 330

- Verworpen uitgaven = 340*

- Fiscaal resultaat = 1000

(= eerste bewerking)

(daarna volgen nog 8 andere bewerkingen!)

• Notionele interestaftrek?

• DBI-aftrek?

• Etc.

Fiscale balans:

Activa

Liquide middelen

16.000

Passiva

Fiscaal gestort kapitaal 10.000

Belaste Reserves 330

Schulden 5.670

1.2.1. Dividenden

a. Deel van het fiscaal resultaat

- Resultaat van het boekjaar
- Uitkeren van dividenden met reeds bestaande en belaste reserves
 - Er is geen tweede keer vennootschapsbelasting verschuldigd!

b. Roerende voorheffing

INHOUDING

Boekjaar 1 [2015]	
Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000
	Wettelijke reserve 40
	Beschikbare reserve 290
	Schulden 5.670

→ Mei 2016 wordt deze goedgekeurd

Men heeft 6 maand de tijd om de jaarrekening voor te leggen aan de algemene vergadering.

→ Vanaf goedkeuring beschikt de aandeelhouder over een zekere en vaststaande vordering.

“Aandeelhouder”

- Natuurlijke persoon
 - Belastbaar tijdstip dividend = roerend inkomen = zodra de persoon effectief kan innen. Dit is hier nog niet het geval, er moet eerst nog een betaalbaarstelling gebeuren.
- Vennootschap
 - Belastbaar tijdstip dividend = zekere en vaststaande vordering.

De roerende voorheffing → **datum van betaalbaarstelling**, ongeacht de categorie van aandeelhouder.

De dividenduitkering (330) wordt dus pas opgesplitst in het boekjaar 2016 in een deel voor de fiscus (89,10) en een deel voor de aandeelhouders (240,90).

De roerende voorheffing moet niet ingevuld worden onder de verworpen uitgaven want de vennootschap heeft ook geen kost gemaakt in haar boekhouding! Het wordt gewoon opgesplitst tussen aandeelhouders en fiscus, **er komt geen kost bij**.

	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	40
Beschikbare reserve	290	290
Verworpen uitgaven	0	0

TEN LASTE VAN DE SCHULDENAAR

De AV wilt dat de aandeelhouders effectief de 330 ontvangen en niet slechts de 240,90. Dan neemt ze de **RV zelf ten laste**. Hoeveel moet de vennootschap dan uitkeren als dividend opdat ze 330 kan geven? → $(100 \times 330) / 73 = 452,05$.

→ Nu moet de vennootschap die RV extra erbij betalen, het wordt een nieuwe schuld

→ De vennootschap heeft nu dus **wel een kost erbij!**

→ wordt gezet als “overgedragen verlies” in de balans!

→ **[ART. 198, §1, 1° WIB]**

	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	40
Beschikbare reserve	290	290
Overgedragen verlies	0	-122, 05
	330	207,95
Verworpen uitgaven	0	122, 05

Mocht je geen verworpen uitgaven gezet hebben, zit je met een fiscaal resultaat van -122,05. Dan zou dit betekenen dat er een fiscaal verlies is en zou je dan kunnen aftrekken van de winst! Dat kan natuurlijk de bedoeling niet zijn!

1.2.2. Tantièmes

= Tantièmes **behoren niet tot de grondslag** voor vennootschapsbelasting!

Bv. 3.000 opbrengst en 2.000 kosten. We beslissen om 100 ervan uit te keren als tantième. Dit is geen grondslag voor de vennootschapsbelasting en dus aftrekken van de 1.000. De vennootschapsbelasting op 900 bedraagt dan 306.

→ Kost van 306 op de 1.000 en blijft over 694 als het te bestemmen resultaat.

Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000
	Wettelijke reserve 40
	Beschikbare reserve 554
	Schulden 5.406

	Begin	Eind
Wettelijke reserve	0	40
Beschikbare reserve	0	554
Verworpen uitgaven	0	306

[ART. 195, §1 WIB]: een bestuurder kan voor de aftrek van de beroepskosten van de vennootschap worden gelijkgesteld met werknemers. Dus: als je bezoldigingen betaalt aan een werknemer alsook een bestuurder is dat aftrekbaar.

→ **Opm:** Vooraleer je iets kan aftrekken moet je ook blijven kijken naar **[ART. 49 WIB]**. Enkel kosten die gemaakt worden om belastbare inkomsten te verkrijgen. Je moet dus kijken of er wel iets tegenover die bezoldiging staat, levert die bedrijfsleider wel prestaties?

Discussie in de rechtsleer of **[ART. 49 WIB]** ook geldt voor tantièmes.

- **Rb. Namen:** art. 49 geldt onverkort, bewijst men niet dat er extra prestaties tegenover staan dan is het niet aftrekbaar als beroepskost.
- **Rb. Luik:** art. 49 geldt, maar dit betekent niet dat je het bewijs moet leveren dat er extra prestaties geleverd zijn door de bedrijfsleider. Tantièmes kunnen enkel als er winst wordt gemaakt en dus bewijst dit zichzelf dat de bedrijfsleider wel prestaties verricht zal hebben, want hoe komt die winst er anders.

Tijdstip van aftrek en tijdstip van belastbaarheid

De aftrek gebeurt in boekjaar 2015. De bestuurders moeten belasting betalen op die tantièmes. Eerst moet de jaarrekening van boekjaar 2015 goedgekeurd worden (2016). Vanaf dan hebben de bestuurders een vordering op de vennootschap.

- Bestuurder is een natuurlijk persoon = Vanaf het ogenblik dat de tantième betaald of toegekend werd.
- Bestuurder is een vennootschap = Vanaf het ogenblik dat de vennootschap een zekere en vaststaande vordering heeft → Afhankelijk of de vennootschap zijn boekhouding vormt conform het kalenderjaar of niet.

Verlaagd opklimmend tarief

Om dit voordeel te genieten als vennootschap is het noodzakelijk een bepaald bedrag aan bezoldigingen uit te keren aan de bedrijfsleiders (min. €36.000 en dat volledige bedrag aan min. 1 bedrijfsleider natuurlijk persoon (je kunt die €36.000 dus niet verspreiden over meerdere leiders)).

Hoe? Het inkomen wordt in schijven verdeeld en zo per schijf belast.

Voordeel tantièmes: als je op het einde van het boekjaar niet aan de €36.000 geraakt via bezoldigingen, dan kan je in de loop van het volgende jaar dat tekort nog opvangen via tantièmes.

Dit moet ten laste van het resultaat zijn toegekend. In tegenstelling tot vaste bezoldigingen zijn tantièmes geen kosten, maar fiscaal komt het toch op hetzelfde neer als een aftrek en gaat men het fiscaal aanvaarden als ten laste van het resultaat.

Als je een toekenning aan de bedrijfsleider doet via rekening-courant dan is dit niet conform het vorige. Een rekening-courant betekent een vordering op de bedrijfsleider en men zet 10.000 op het debet van de rekening-courant. Het komt dus nergens op de kosten terecht. Het is een verschuiving van het actief en dus geen toekenning ten laste van het resultaat.

Een volledig afgeschreven woning van de vennootschap ter beschikking stellen van de bedrijfsleider. Wordt er dan iets belast in hoofde van de bedrijfsleider? Het is een voordeel van alle aard.

- Ten laste van het resultaat? – De vennootschap heeft geen kosten, maar heeft wel een nadeel aangezien ze het niet meer kan verhuren waardoor ze **inkomsten verliest**. Haar resultaat gaat naar beneden net als wanneer ze kosten zou hebben. Ook dit komt in aanmerking voor te komen aan je €36.000.

Opm: het bedrag van €36.000 is ongeacht de lengte van je boekjaar!

Uitzondering: Is het belastbaar inkomen van de vennootschap bv slechts €20.000, dan is het voldoende dat ze 20.000 uitkeert!

1.2.3. Maatschappelijk kapitaal

a. Fiscaal gestort kapitaal

Het **fiscaal gestort kapitaal** (wat ingebracht wordt door de aandeelhouders of wat geacht wordt ingebracht te zijn door de aandeelhouders) komt **niet in de grondslag** terecht. Op een apart formulier (328D) gaat men dit fiscaal gestort kapitaal bijhouden.

b. Reserves in kapitaal

Daarnaast hebben we dan de **reserves in kapitaal**.

- **Bonusaandelen**

- ⇒ Boekjaar 1: Opbrengst van €10.000. Daarop is 340 venn.belasting verschuldigd. 660 wordt gereserveerd waarvan 40 voor de wettelijke reserve.
- ⇒ Boekjaar 2: Een stuk (100) van de beschikbare reserves gaat men gebruiken om het **kapitaal mee te verhogen**.
- ⇒ Aangifte: Je fiscaal resultaat gaat 0 zijn (660-660), want er is geen winst gerealiseerd!

	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	40
Beschikbare reserve	620	520
Belaste reserves in het kapitaal	0	100
	660	660

- **Stockdividenden** = wanneer er geacht wordt fiscaal gestort kapitaal ingebracht te zijn:

- ⇒ Boekjaar 1: Opbrengst van €10.000. Daarop is 340 vennootschapsbelasting verschuldigd. 560 wordt gereserveerd waarvan 40 voor de wettelijke reserve. Daarnaast wordt er een dividend uitgekeerd van 100.

	Begin	Eind
Wettelijke reserve	0	40
Beschikbare reserve	0	520
Dividenduitkering	0	100
Verworpen uitgaven	0	340
Fiscaal resultaat	0	1000

- ⇒ Boekjaar 2: De jaarrekening van vorig boekjaar wordt goedgekeurd. Vanaf het ogenblik dat het dividend betaalbaar wordt gesteld, zijn de RV verschuldigd. Op dat moment ga je die 100-dividend in je boekhouding moeten opsplitsen. 27 gaat naar de RV en 73 ga je uitbetalen aan je aandeelhouders als dividend.
- ⇒ Bij stockdividenden kunnen de aandeelhouders ervoor opteren de 73 **in geld uitgekeerd** te krijgen **of** om een **kapitaalverhoging** te doen (en aandelen in de plaats te krijgen).

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000	Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.073
	Wettelijke reserve 40		Wettelijke reserve 40
	Beschikbare reserve 620		Beschikbare reserve 520
	Schulden 5.340		Schulden 5.367

1.2.4. Uitgiftepremies

Bij kapitaalsverhoging gaat vaak slechts maar een deel opgenomen worden als kapitaalverhoging en de rest zijn uitgiftepremies.

a. Fiscaal gestort kapitaal

[ART. 184, AL. 1 WIB] = deze premies kan je **gelijk gaan stellen met fiscaal gestort** kapitaal indien aan bepaalde voorwaarden voldaan is:

- Bedrag wordt geboekt op een **onbeschikbare (passief)rekening** die enkel opnieuw gebruikt kan worden wanneer je er een beslissing toe neemt zoals bij statutenwijziging. (3/4 meerderheid)
 - ⇒ Je hebt die rekening niet automatisch (i.t.t. maatschappelijk kapitaal dat automatisch onbeschikbaar is). Je moet uitdrukkelijk in je statuten zetten dat aan die bepaalde rekening slechts geraakt kan worden via ¾-meerderheid.
 - ⇒ Als het niet op een onbeschikbare rekening zou geplaatst worden dan komt het onder de beschikbare reserves terecht en wanneer je die opnieuw zou uitkeren moet je ze nogmaals belasten...

b. Reserves in uitgiftepremies

Voorbeeld: NL Vennootschap verplaatst haar zetel naar België. Dan moet ze ook haar boekhouding voeren volgens de Belgische regels. Agioreserves (25) horen niet thuis in de Belgische boekhouding. Dus gaat ze die onderbrengen onder de uitgiftepremies. Ze had echter nagelaten dat deze rekening onbeschikbaar was.

Als de vennootschap haar aangifte gaat indienen: Zou België er wel toe bevoegd zijn die 25 te belasten? Het gaat om een vermogenstoename toen het nog in Nederland zat (agioreserve). België is dus niet bevoegd om hierop te belasten! Als ze later een uitkering zou doen, dan zal ze wel RV moeten betalen want het is geen fiscaal gestort kapitaal

	Begin	Eind
Belastbare uitgiftepremie	25	25

Voorbeeld:

Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000
	Wettelijke reserve 20
	Belastingvrije reserve 500
	Beschikbare reserve 310
	Schulden 5.170

Boekhoudkundige winst van 1.000 (3.000-2.000). Van die 3.000 is er echter 500 niet-belastbaar. Dan zou je een fiscaal resultaat moeten hebben van 500. De vennootschapsbelasting bedraagt dus 170.

→ Te bestemmen winst = 500 – 170 = €330

Fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde = de 500 die vrijgesteld is moet op de passiefzijde van je balans geboekt worden. Zolang je daar niet aankomt moet je geen belastingen betalen. Zodra je die 500 zou gebruiken is er wel weer vennootschapsbelasting verschuldigd. Je mag dus geen winstbestemming geven aan die vrijgestelde 500. Het zal dus een **bijkomende kost** vormen van 500 (boeken aan debetkant op een actiefrekening (kostenrekening: overboeking naar de belastingvrije reserves)) en op de creditkant van de passiefrekening).

→ Je gaat alle winst reserveren (20 wettelijke reserve en 310 op de beschikbare reserve).

Boekjaar I	Begin	Eind
Wettelijke reserve	0	20
Beschikbare reserve	0	310
Verworpen uitgaven	0	170
Fiscaal resultaat	0	500
Vrijgestelde reserves	0	500

Opm: Je moet aangifte doen van die vrijgestelde reserves, maar je fiscaal resultaat blijft hetzelfde!

Stel: je hebt geen winst gemaakt het boekjaar erop en toch wil je een dividend uitkeren aan je aandeelhouders. Je gaat de belastingvrije reserves hiervoor gebruiken.

Boekjaar II	Begin	Eind
Wettelijke reserve	20	20
Beschikbare reserve	310	310
Dividend	0	500
Fiscaal resultaat	0	500
Vrijgestelde reserves	500	0

Voor het fiscaal resultaat kijken we enkel naar de belaste reserves, de dividenden en verworpen uitgaven! Je hebt hier dus een stijging van je fiscaal resultaat van 500 die belast zal worden. Dit is ook het geval wanneer je geen dividenden gaat uitkeren maar er een beschikbare reserve van gaat maken.

1.2.5. Verlies

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 40 Beschikbare reserve 620 Schulden 5.340	Liquide middelen 15.500	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 40 Beschikbare reserve 620 Overg. Verlies -500 Schulden 5.340

Stel dat er bepaalde kosten t.w.v. €100 niet aftrekbaar zouden zijn. We vullen de aangifte in...

Boekjaar II	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	40
Beschikbare reserve	620	620
Overg. verlies	0	-500
Verworpen uitgaven	0	100
Fiscaal resultaat	660	260

Boekhoudkundig heb je een verlies van 500. Maar je hebt dus een fiscaal resultaat van -400 (**fiscaal verlies**). Stel dat je het volgende jaar opbrengsten hebt, mag je daar 400 tegenover zetten waardoor je minder belast zult worden aangezien je dit mag aftrekken van je belastbare opbrengsten.

Je hebt in boekjaar 3 een opbrengst van €300. Je had boekjaar 2 afgesloten met een verlies van €500. Je gaat boekhoudkundig deze 500 opnieuw moeten opnemen voor boekjaar 3.

Activa	Passiva
Liquide middelen 15.800	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 40 Beschikbare reserve 620 Overg. Verlies -200 Schulden 5.340

Verlies staat op passiefzijde van je balans maar moet in het resultaat terecht komen voor boekjaar 3. Je gaat 500 crediteren op die balans en debiteren op andere rekening.

Fiscaal heb je evenwel een verlies van 400 die tegenover je 300 opbrengsten staat. Je zal dus met een fiscaal verlies van 100 overblijven die opnieuw overgedragen kan worden naar het volgende boekjaar.

Boekjaar III	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	40
Beschikbare reserve	620	620
Overg. verlies	-500	-200
Fiscaal resultaat	160	460

Opm: bij het invullen van de aangifte moet je altijd het boekhoudkundig resultaat/verlies invullen, nooit je fiscaal resultaat!!!

Er is dus fiscaal een stijging van €300. Dit is wat je bekomt na je eerste bewerking. In een latere bewerking zal men kijken of er nog een fiscaal verlies was die ze nu kan gebruiken.

→ Er is nog -300 fiscaal verlies van vorig jaar → $300 - 300 =$ belastbare grondslag bedraagt €0

Je hebt in boekjaar 4 een opbrengst gerealiseerd van €2.000. Er zijn geen kosten in dit jaar dus normaal zal je belastingen moeten betalen, maar je zit nog met een overgedragen verlies van 100 fiscaal. Je wordt dus belast op de 1900 → 646 belastingen.

Boekhoudkundig zit je met een overgedragen verlies van 200. Je blijft over met een winst van 1.800 waarvan je die 646 belastingen zult moeten aftrekken. Je te bestemmen resultaat bedraagt 1.154. Je zet 60 op je wettelijke reserve en het overschot komt terecht op de beschikbare reserves.

Activa	Passiva
Liquide middelen 17.800	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 100 Beschikbare reserve 1.714 Schulden 5.980

We vullen opnieuw de aangifte in...

Boekjaar IV	Begin	Eind
Wettelijke reserve	40	100
Beschikbare reserve	620	1714
Overg. verlies	-200	0
Verworpen uitgaven	0	646
Fiscaal resultaat	460	2460

Opm: dit is het boekhoudkundig verlies!

→ Je zit met een fiscale stijging van 2.000. Je hebt evenwel nog je fiscale overgedragen verlies van -100 van vorig boekjaar. Dus zit je met een totale fiscale stijging van 1.900

II. BELASTBARE WINST

2.1. Ogenblik van belastbaarheid

2.1.1. Zeker en vaststaande schuldvordering

→ **Voorzichtigheidsbeginsel:** opbrengst moet gerealiseerd zijn vooraleer je ze gaat boeken.

e.g. Je doet een verkoop aan een klant. Op dat moment heb je meestal nog geen zekere vaststaande vordering. Jij als handelaar ga je eerst de levering moeten doen aan de klant en zodra hij de goederen heeft gekregen, dan pas krijg je de vordering!

2.1.2. Opschortende voorwaarde

In 2016 sluit je een overeenkomst, maar die gaat pas door zodra de klant een lening heeft kunnen sluiten (opschortende voorwaarde). De klant doet dit in 2017, pas dan is de opschortende voorwaarde vervuld. Voor het **fiscaal recht** houdt men geen rekening met de retroactieve kracht die gepaard gaat met een opschortende voorwaarde. Het blijft dus een winst van boekjaar 2017 en niet 2016.

→ **Primauteit van het boekhoudrecht:** als de opschortende voorwaarde zich voordoet vooraleer je de jaarrekening opmaakt van het jaar van de overeenkomst, dan mag je ze toch steken in de opbrengsten van 2016. Dus fiscaal werkt de retroactiviteit dan weer wel!

2.1.3. Ontbindende voorwaarde

Je klant moet betalen uiterlijk 31 januari 2017. Doet hij dit niet, wordt de overeenkomst ontbonden. Hier is de overeenkomst wel al tot stand gekomen in 2016. De opbrengst zal dus ook geboekt worden in het boekjaar van 2016. Stel dat de verkoop geannuleerd, dan zal dit moeten gecorrigeerd worden! De vennootschap heeft een vordering geboekt die niet geïnd kan worden en zal dus een verlies moeten boeken.

2.1.4. Voorschotten

Wanneer voorschotten worden gefactureerd of ontvangen die nog niet definitief verworven zijn (dus nog een zekere en vaststaande schuldvordering) wordt het bedrag ervan uit de boekhoudkundige winst gehouden doordat tegelijkertijd een schuld wordt geboekt

Voorbeeld: Je boekt zowel een stijging in het actief als een schuld van 100. Je eigen vermogen stijgt dus niet! Boekhoudkundig boek je geen opbrengst dat jaar, ook al krijg je in principe geld binnen. Pas zodra je het geld gekregen hebt en mag houden, zal die schuld verdwijnen. Die 100 zal gedeeltelijk terechtkomen in je eigen vermogen en de rest gaat naar de belastingen.

2.1.5. Overlopende rekeningen

Je hebt een belegging gedaan als vennootschap en je hebt na een jaar recht op interesten t.w.v. €1.200. Dit vervalt op 30 november 2017. Als je de balans moet opmaken op 31 december 2016, dan ga je de verlopen interest moeten opnemen.

Activa	Passiva
Overlopende rekening 100	Eigen vermogen 66 Belasting 34

Je gaat dus interesten die je gaat innen in de toekomst ga je naar voren schuiven. De fiscus heeft er geen probleem mee al vroeger te belastingen!

Een andere soort overlopende rekening werkt net omgekeerd. De over te dragen opbrengsten: je hebt nu al iets dat je gaat innen, maar je gaat het nog niet belasten. Je gaat een stuk van de opbrengsten verschuiven naar een volgend boekjaar. Is de fiscus verplicht dit te volgen, moet ze wachten?

1 dec 2016 verhuur je voor een jaar een bepaald goed en je int direct de volle €12.000 in 2016. Boekhoudkundig ga je die €12.000 spreiden. De fiscus moet wachten tot het volgende jaar om de overige 11.000 te belasten. Enkel de 1.000 wordt belast.

Activa	Passiva
Liq. M. 12.000	Eigen vermogen 660
	Belasting 340
	Overlopende rekening 11.000

2.1.6. Disconto in vorderingen

→ boekhoudkundig [ART. 67, §1 KB/W.VENN]

→ fiscaal [ART. 363 WIB]

Wanneer de tegenpartij meer dan 1 jaar de tijd heeft om de vordering te betalen:

e.g. verkoop op 1 december 2016 t.w.v. €1.030 en je geeft je klant een termijn van 18 maanden voor te betalen. Voor je product zelf vraag je dus minder dan 1.030, je vraagt eigenlijk maar €1.000 voor het product zelf en daarop reken je je interest van 2%. Voor de eerste 12 maanden krijg je €20 interesten, maar je geeft 18 maanden dus komt er nog eens een half jaar bij, dus nog eens €10 interesten. Deze €30 is het disconto in vordering.

We gaan slechts een stukje van die interest mogen toerekenen aan boekjaar 2016. $20 \times 31 / 365$. Je gaat dus maar 1,70 voor boekjaar 2016 kunnen boeken. De overige 28,30 is voor volgende boekjaren.

Activa	Passiva
Vordering 1.030	Eigen vermogen 1.001,70
	Belasting 340
	Overlopende rekening 28,30

Wat moet er fiscaal nu gaan gebeuren? Moet je de belasting berekenen op de 1001,70? Neen, je moet rekening gaan houden met een bepaald tarief, meer bepaald het **rentetarief van het depositofaciliteit van de Europees Centrale Bank**. Dit laatste is tegenwoordig een negatieve rente geworden (-0,40 verhoogd met 0,75) Je mag je berekening dus maar doen tegen een lagere voet, namelijk 0,35%!

Er zit fiscaal in je 1.030 veel minder aan interest, meer bepaald slechts 5,40. Je product is dus verkocht voor 1.024,60. → Je eerste 12 maanden bedraagt dit dus 3,60 en je laatste 6 maand 1,80.

$1.024,60 + 0,30_{(=3,60 \times 31 / 365)} = 1.024,90$ is je fiscaal belastbaar resultaat, terwijl je boekhoudkundig vermogen stijgt met 1.001,70. Het eigen vermogen is dus onderschat → Men gaat van de post van de overlopende rekening een stukje plaatsen als overschatting van passiva!

Activa	Passiva
Vordering 1.030	Eigen vermogen 1.001,70
	Belasting 340
	Overschatting van passiva 23,20
	Overlopende rekening 5,10

Opm: een overschatting van passiva is in de aangifte ook een belaste reserve. Je komt dan ook tot een correcte belastbare grondslag van $1.024,90_{(1.001,70 + 23,20)}$!

2.1.7. Subsidies

KAPITAALSUBSIDIE de belasting gaat gespreid in de tijd gebeuren:

Activa	Passiva
Liq. M. 100	Kapitaal subsidie 66 Uitgesteld belasting 34

[ART. 95, §2, VI KB/W.VENN.]: Met het bedrag gaan we een machine kopen t.w.v. €500 die we gaan afschrijven, ieder jaar €50. Je zit dus ieder jaar met een afschrijvingskost van €50. Tegelijkertijd met het ritme van de afschrijvingen gaat men de kapitaalsubsidie geleidelijk in de opbrengsten opnemen. Ieder jaar nemen we €10 van de subsidie af en plaatsen het bij de opbrengsten. Dus van het kapitaal nemen we jaarlijks €6,6 af en van de uitgestelde belasting €3,4. → Je zit dus ieder jaar met een kost van 50, maar een opbrengst van 10 waardoor je kost uiteindelijk 40 maar niet meer bedraagt.

[ART. 362 WIB]: Hetzelfde principe maar volgens het ritme van de afschrijvingen die fiscaal worden aangenomen. Fiscaal gaan we dus ieder jaar 10 in de fiscale opbrengst steken. Maar stel dat de fiscus dit te snel vindt en de machine eigenlijk 20 jaar zou meegaan. Je kapitaalsubsidie ga je dan ook gedurende 20 jaar moeten opnemen in je fiscaal resultaat.

→ Boekhoudkundig gaan we veel te snel die subsidies in de opbrengsten opnemen. We moeten dus correcties gaan doen in de fiscale aangifte.

Boekjaar I	Begin	Eind
Andere belastbare reserve	0	-100
Beschikbare reserve	0	100
Fiscaal resultaat	0	0

Boekjaar II	Begin	Eind
Andere belastbare reserve	-100	-90
Beschikbare reserve	100	100
Fiscaal resultaat	0	10

Conclusie: boekhoudkundig heb je nu je kapitaalsubsidie in één keer opgenomen in het eerste boekjaar, maar fiscaal gaan we ze nu verspreiden door ze per jaar te laten verminderen met 10.

ANDERE SOORTEN SUBSIDIES

Er zijn hier geen specifieke bepalingen voor zoals kapitaalsubsidies → primauteit van het boekhoudrecht speelt!

Stel dat je gebruik moet maken van overlopende rekeningen. Je krijgt een interestsubsidie die je in één keer uitbetaald krijgt. Dit zou inhouden dat het volledige bedrag terecht komt op je actief, maar gaan ze ook moeten spreiden over de verschillende jaren

Activa	Passiva
Liq. M. 100	Eigen vermogen 10 Overlopende rekening 90

2.1.8. Verkrijging om niet

Vennootschap krijgt bepaalde bestandsdelen maar moet er niets voor betalen. Ze krijgt bijvoorbeeld een pakket aandelen t.w.v. €10.000 van een andere vennootschap. Je moet altijd boeken tegen de aanschaffingswaarde en deze moet €0 bedragen als je niets betaald hebt. De fiscale administratie kan het dus niet belasten bij het binnenkomen in de vennootschap. Ze gaat pas kunnen belasten als de aandelen de vennootschap verlaten. → Stel dat het pakket aandelen verkocht wordt voor €12.000. Probleem is dat deze vaak vrijgesteld zijn van belasting.

2.1.9. Niet-gerealiseerde winsten

Deze zijn gewoonlijk niet belastbaar, tenzij je te maken hebt met **[ART. 26 WIB]** dat abnormale en goedgunstige voordelen wel gaat gaan belasten. (cf. later)

2.2. Exploitatiewinst

[ART. 24, AL. 1, 1 WIB] en **[ART. 25 WIB]**

2.2.1. Loon van de ondernemer

Dit is het loon van de bedrijfsleider en dit is een **aftrekbare beroepskost** voor de vennootschap!

2.2.2. Voordelen van alle aard

[ART. 25, 2° WIB]: de winst omvat eveneens de voordelen van alle aard die de ondernemer behaalt uit hoofde of ter gelegenheid van het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid (personenbelasting!)

- **Personenbelasting**: Iemand koopt heel vaak producten bij een vennootschap en krijgt een cadeau van die vennootschap. Dit komt direct terecht in het privé-vermogen van de begunstigde en behoort direct tot de belastbare winst en kan belast worden.
- **Vennootschapsbelasting**: Stel dat een vennootschap zoiets krijgt, kan dit niet in een privé-vermogen terecht komen, want dat heeft een vennootschap niet, ze heeft enkel haar beroepsvermogen en alles dat daar binnenkomt wordt **belast** op basis van de nettoactiefbenadering.
 - ⇔ Als daarentegen iets **gratis binnenkomt** kun je het niet belasten, want er is dan geen boekhoudkundige aanschaffingswaarde voor die benadering op toe te passen. MAAR: via dit artikel kan men ze toch gaan belasten!

2.2.3. Inkomsten uit speculatie

Alles wat de vennootschap hieruit krijgt leidt tot een **toename van het nettoactief** van het beroepsvermogen.

2.2.4. Uitbreiding van de onderneming – Onderwaardering van activa

Wanneer een onderneming een uitgave doet, kan dit boekhoudkundig ofwel een investering zijn ofwel een kost:

- Investering: de daling van het actief omwille van de uitgave wordt gecompenseerd door een stijging van het actief door de opname van het verworven goed tegen aanschaffingswaarde. Zodanig wordt de onderneming niet verarmd door de uitgave
- Kost: het bedrag wordt in principe onmiddellijk volledig ten laste genomen van het resultaat dat de onderneming realiseert voor de periode waarin de uitgave wordt gedaan. De onderneming wordt onmiddellijk verarmd.

[ART. 25, 4° WIB]: De boeking als investering dan wel als kost is bepalend voor het belastbaar resultaat. Immers, de sommen die worden gebruikt om de onderneming uit te breiden behoren tot de belastbare winst.

Voorbeeld: Er is een opbrengst van €1.000. Daarna koop je een machine t.w.v. €1.000 en steekt dit in je kosten. Sommen die je besteedt om je onderneming uit te breiden, behoort tot je belastbare winst, er is geen sprake van kosten op dit moment. Het enige wat er wel is, is een afschrijving die je wel in de kosten mag steken! Stel dat je afschrijft over 10 jaar, dan mag je een kost aanrekenen van €100.

➔ Probleem: boekhoudkundig heb je die €1000 wel direct als kost geboekt, dan komt dit erop neer dat je de machine in één keer hebt afgeschreven en dit mag niet. Er is een **overdreven afschrijving** van €900.

Stel dat je jaarrekening op die manier toch wordt goedgekeurd, dan ga je dezelfde balans hebben alsof er geen opbrengst, noch een kost was. → Je zult deze overdreven afschrijving moeten aangeven in de aangifte. Je blijft dan over met een fiscaal resultaat van €900.

BOEKHOUDKUNDIG		FISCAAL	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 15.000	Kapitaal 10.000 Schulden 5.000	Liquide middelen 15.000 MVA 900	Kapitaal 10.000 Overdreven afschrijving 900 Schulden 5.000

Gevolg: vanuit fiscaal oogpunt is men rijker dan vanuit boekhoudkundig oogpunt! Daarom spreekt men van een **onzichtbare of verdoken reserve**, er is een reserve aanwezig die je niet terug kunt vinden in je boekhoudkundig balans.

Fiscale waarde van het actief is 15.900 – fiscale waarde van de schulden is 5.000

- Fiscale nettowaarde = 10.900
- Fiscaal eigen vermogen = 10.900 (het is evenwel niet noodzakelijk zo dat het fiscaal eigen vermogen gelijk is aan de fiscale nettowaarde!)

We gaan over naar boekjaar 2. Nu gaan we de machine verkopen voor €900. Er is dus een boekhoudkundige meerwaarde van €900.

Activa	Passiva
Liq. M. 15.900	Kapitaal 10.000 Beschikbare reserve 900 Schulden 5.000

Maar wat is de fiscale meerwaarde? Dit is €0. We vullen de aangifte in...

Boekjaar II	Begin	Eind
Beschikbare reserve	0	900
Overdreven afschrijving	900	0
Fiscaal resultaat	900	900

Stel daarentegen dat we in boekjaar 2 een opbrengst hadden van €100. Als je van in het begin correcte boekhouding gevoerd had, dan had je uw machine op uw actief gezet voor 1.000 en ieder jaar een afschrijvingskost geboekt van 100. Je had dan een boekhoudkundige kost kunnen zetten tegenover die opbrengst van 100 zodat je er geen belastingen op moest betalen. We hebben evenwel niet een correcte boekhouding gehanteerd.

→ We gaan ervoor zorgen dat we een fiscaal effect hebben van een afschrijving van 100.

Boekjaar II	Begin	Eind
Beschikbare reserve	0	100
Overdreven afschrijving	900	800
Fiscaal resultaat	900	900

→ De onzichtbare reserve was opnieuw nodig om te komen tot een correct fiscaal resultaat.

Stel dat je je eerste boekjaar (2016) ook niets hebt opgenomen in je fiscale aangifte. De fiscus heeft 3 jaar de tijd om dit te controleren (2017 t.e.m. 2019). Stel dat ze in 2019 overgaat tot controle en merkt dat art. 24, al. 1, 1° en art. 25 niet nageleefd werden. We gaan de aangifte gaan corrigeren, er had een overdreven afschrijving

moeten staan. Zo ga je toch nog belastingen moeten betalen! Je zal dan in 2019 een kost hebben in je boekhouding, nl. Extra vennootschapsbelasting → verworpen uitgaven!

Onderwaardering van activa [ART. 24, AL. 1, 4°]. De machine werd geboekt voor €0 terwijl ze €900 is! Zelfde van hierboven is van toepassing, maar wat is het belang dan van dit artikel...

Stel dat men het niet heeft gecontroleerd tegen eind 2019 en de fiscale administratie maar een controle doet in 2020 van boekjaar 2017. Hier was er ook een onderwaardering van actief. Het actief was nog altijd €800 waard en men ziet in de balans nog altijd €0 staan. De oorsprong ligt in het vorige boekjaar, maar bij onderwaardering van activa zal de fiscus het beschouwen als een winst van 2017 en dus enkel €800, ook al is het fout gelopen in een vroeger boekjaar. Op die manier is de fiscale administratie wel nog op tijd!

Voorbeeld: er is een vordering die niet werd opgenomen in de boekhouding. Hier spreekt men niet meer van overschatte afschrijvingen, maar “andere onderschatte activa”. Je bent weer rijker vanuit fiscaal oogpunt dan uit uw boekhouding blijkt (verdoken reserve).

BOEKHOUDKUNDIG		FISCAAL	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 15.000	Kapitaal 10.000 Schulden 5.000	Liquide middelen 15.000 Vordering 1.000	Kapitaal 10.000 Onderschatting activa 1.000 Schulden 5.000

Stel dat je niets invult op je aangifte. De fiscus heeft weer 3 jaar de tijd om te controleren. Ze controleert in 2019 het boekjaar 2016 en gaat belasten op basis van [ART. 24, AL. 1, 1°]. Men gaat de onderschatting toevoegen aan de aangifte.

Stel dat de fiscus niet optreedt tegen 2019, maar slechts in 2020. Ze controleert dus de boekhouding van 2017. Kan ze op dat ogenblik art. 24, al. 1, 4° gaan toepassen (onderwaardering van activa)? Neen, want dan kan de fiscus altijd gaan belasten voorbij de 3-jarige aanslagtermijn en wat is het nut dan nog van die aanslagtermijn van 3 jaar?

Ratio van onderwaardering in het vorige geval = je hebt te veel in je kost gestoken. Wat is hier de ratio van je onderwaardering = je hebt iets niet in de opbrengst gestoken.

2.2.5. Terugbetaling ontleend kapitaal – Overschatting van passiva

[ART. 25, 4° WIB]: Sommen gebruikt om geleende kapitalen geheel of gedeeltelijk terug te betalen, maken deel uit van het bedrag van de belastbare winst.

Er is evenwel een probleem wanneer de terugbetaling foutief via de resultatenrekening zou zijn geboekt en de schuld, hoewel zij werd terugbetaald, onterecht op het passief van de balans behouden blijft.

Voorbeeld: je neemt een lening van €5.000 op bij een kredietinstelling. Je draait dit jaar een omzet van €1.000. Deze ga je gebruiken om je schuld bij de bank terug te betalen.

BOEKHOUDKUNDIG		FISCAAL	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 15.000	Kapitaal 10.000 Schulden 5.000	Liquide middelen 15.000	Fisc. Gestort kapitaal 10.000 Overschatting passiva 1.000 Schulden 4.000

Sommen gebruikt om schulden terug te betalen behoren tot de belastbare winst. Je zult die €1.000 dus toch moeten belasten want de kost van €1.000 bestaat in principe niet. Er is €5.000 binnengekomen via de lening en daarop werd je niet belast!

→ Probleem: de **schulden werden overschat** want normaal had men die kost van €1.000 moeten aftrekken van de boekhoudkundige schuld van €5.000. Uw schuld werd dus overschat want anders had er slechts €4.000 gestaan. We nemen deze overwaardering van passiva op in onze aangifte. Dit is een **verdoken reserve**.

Boekjaar I	Begin	Eind
Overschatte passiva	0	1000
Fiscaal resultaat	0	1000

→ Je zit dus ook fiscaal met een resultaat van €1.000 die belast moet worden.

Stel dat de belastingplichtige zelf aangifte doet en neemt (foutief) geen overschatting van passiva op, dan gaat de fiscus bij controle kunnen corrigeren. Stel dat ze pas in 2020 gaat corrigeren, kan ze slechts vanaf het boekjaar 2017 controleren. Dan kan ze beroep doen op de bepaling van **[ART. 24, AL. 1, 4° WIB]**. Daaraan is de bijzondere langere aanslagtermijn gekoppeld.

Stel dat er in je tweede boekjaar een kwijtschelding gebeurt van de schuld. Je eigen vermogen gaat dus toenemen aangezien je schuld van de balans gaat verdwijnen. De schuld wordt dus toegevoegd aan je eigen vermogen. Op hoeveel ga je dan belastingen moeten betalen? Je fiscale verrijking is geen €5.000, maar €4.000. Er wordt dus maar 4.000 kwijtgescholden in feite. De andere 1.000 heb je reeds betaald!

Je zult dus belastingen moeten betalen op 4.000. Dit bedraagt 1.360. Dit moet je opnemen in je schuld en de rest (3640 (**opm**: boekhoudkundig resultaat)) kan geboekt worden onder reserves. Je fiscaal resultaat bedraagt dus 4.000, we vullen de aangifte in...

Boekjaar II	Begin	Eind
Beschikbare reserve	0	3640
Overschatting passiva	1000	0
Verworpen uitgave	0	1360
Fiscaal resultaat	1000	5000

2.3. Kosten

2.3.1. Onzichtbare reserves

Dit zijn reserves die niet in de jaarrekening van de vennootschap zijn vermeld en die voortvloeien uit onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva op de balans. Deze zijn op grond van [ART. 24, AL. 1, 4° WIB] **belastbaar**.

Wanneer er tijdens een fiscale controle van de inkomsten van een bepaald belastbaar tijdperk ontdekt wordt dat sommige activa ondergewaardeerd en/of bepaalde passiva overgewaardeerd zijn, dan zullen de aangetroffen verdoken reserves worden aangemerkt als winsten, niet van het belastbare tijdperk waarin zij gevormd worden en evenmin van het belastbare tijdperk waarin zij ontdekt zijn, maar wel van het belastbare tijdperk waarop het onderzoek sloeg dat ze aan het licht bracht.

Waardeverminderingen kunnen betrekking hebben op twee soorten activa:

- niet-monetaire activa = (iets met een waarde, bv: gronden, aandelen, etc.)
- monetaire activa = (er zit geld achter, bv: handelsvordering, obligatie, etc.)

a. Belastbare reserves (waardeverminderingen)

Als de vennootschap een waardevermindering heeft geboekt die fiscaal niet aanvaard wordt (omdat ze niet wordt beschouwd als een zeker en vaststaand verlies van het boekjaar), dan heeft zij haar boekhoudresultaat ten onrechte verminderd. De kosten die voortvloeien uit de geboekte waardevermindering die fiscaal niet wordt aanvaard, worden tenietgedaan door in evenredige mate een belastbare (verdoken) reserve aan de fiscale winst toe te voegen.

a.1. Grond

Boekhoudkundig en fiscaal vereist men dat de waardevermindering duurzaam is → er is echter een probleem wanneer we de waardeverminderingen boeken en de fiscale administratie niet akkoord gaat met de duurzaamheid van de waardevermindering. Dan zit je met een boekhoudkundige zakking van je grond, maar fiscaal is er niets gezakt. Dit zal je moeten corrigeren via een onzichtbare reserve.

1. Je draait een omzet ter waarde van €1.000, maar je boekt een waardevermindering van 100. Je fiscaal resultaat is 900. Daarop zal je belastingen moeten betalen (306). Stel dat je volgend boekjaar de grond zou verkopen voor 1.000 zal je een meerwaarde hebben van 100 zowel boekhoudkundig als fiscaal.

Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 1.000	Kapitaal 10.000	MVA 900	Kapitaal 10.000
Liquide middelen	Schulden 5.000	Liquide middelen 15.000	Wettelijke reserve 30
14.000			Beschikbare reserve 564
			Schulden 5.306

2. Stel nu dat de waardevermindering niet duurzaam was. Voor de berekening van de vennootschapsbelasting zouden we een opbrengst hebben van 1.000, maar er is geen 100 die we fiscaal kunnen aftrekken deze keer. Je zult met 340 belastingen zitten (op 900 want boekhoudkundig werd de waardevermindering wel aanvaard).

Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 1.000	Kapitaal 10.000	MVA 900	Kapitaal 10.000
Liquide middelen	Schulden 5.000	Liquide middelen 15.000	Wettelijke reserve 30
14.000			Beschikbare reserve 530
			Schulden 5.340

<i>Boekjaar I</i>	Begin	Eind
Wettelijke reserve	0	30
Beschikbare reserve	0	530
Belaste waardevermindering	0	100
Verworpen uitgave	0	340
Fiscaal resultaat	0	1000

3. Stel dat je het jaar erop de grond verkoopt voor 1.000, dan zit je met een boekhoudkundige meerwaarde van 100. Moeten we op die verkoop vennootschapsbelastingen betalen? Neen, vanuit fiscaal oogpunt is die grond nog steeds 1.000 waard en werd er zagezegd geen meerwaarde gerealiseerd. Je zult dus geen belastingen moeten betalen.

<i>Boekjaar II</i>	Begin	Eind
Wettelijke reserve	30	30
Beschikbare reserve	530	630
Belaste waardevermindering	100	0 (de grond is verkocht)
Fiscaal resultaat	660	660

a.2 Aandelen

a.2.1. Waardevermindering op aandelen

Deze komt onder ofwel:

- de post van financieel vaste activa (je hebt een duurzame band met die vennootschap waarvan je aandelen bezit → de waardeverminderingen moet dus duurzaam zijn, een plotse duik van de koers is dus niet duurzaam)
- de post van geldbeleggingen (je moet enkel kijken naar de realisatiewaarde van de aandelen op balansdatum → je gaat de koers wel volgen)

Ofwel zijn ze aftrekbaar als kost ofwel niet. Je gaat eerst een onderscheid moeten maken indien de waardevermindering boekhoudkundig al dan niet bestaat:

- Bestaat de waardevermindering boekhoudkundig niet, dan hebben we te maken met een belastbare waardevermindering.
- Zitten we daarentegen met een waardevermindering die boekhoudkundig wel bestaat, dan zal men een onderscheid moeten maken met de aandelen van **[ART. 198, §1, 7° WIB]** en de uitzonderingen:
 - Waardeverminderingen op aandelen zijn in principe niet aftrekbaar (verworpen uitgave).
 - Op dit fiscaal uitgangspunt bestaan er uitzonderingen die wel aftrekbaar zijn.

a.2.2. Minderwaarde op aandelen

Fiscaal worden gerealiseerde minderwaarden en uitgedrukte waardeverminderingen op aandelen echter niet meer als aftrekbare beroepskost aanvaard, zelfs indien ze werkelijk en definitief zijn geworden tijdens het boekjaar waarin ze als een kost worden geboekt.

Minderwaarden op aandelen bestaan boekhoudkundig altijd, want ze zijn reeds gerealiseerd (bv: je hebt ze verkocht voor een lagere prijs), je bent effectief verarmd. Wederom zal je wel een onderscheid moeten maken met de aandelen van **[ART. 198, §1, 7° WIB]** en de uitzonderingen. Als het niet aftrekbaar zou zijn, dan zal je dat moeten opgeven als een verworpen uitgave.

a.2.3. De uitzonderingen op art. 198, §1, 7° WIB

[1]: Gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen (enkel minderwaarde).

- Er valt **geen uitkering meer te verwachten, wanneer verlies dus definitief vaststaat**. Op ogenblik sluiting vereffening is dit. Op een bepaald ogenblik word je dus in vereffening gesteld en na een bepaalde tijd heb je de sluiting van de vereffening. De voorwaarde dat de vereffening moet zijn gesloten staat niet in het wetboek. Je mag ook reeds vroeger die minderwaarde fiscaal in aftrek brengen op voorwaarde dat het verlies zeker en vaststaand is (rechtspraak). Ook de rulingcommissie redeneert op die manier.
 - ⇒ DUS: Wanneer een andere **vennootschap waarin je aandelen hebt wordt vereffend**, dan krijg je als aandeelhouder een bepaald bedrag. Als je daarop een bepaalde minderwaarde realiseert, dan is dat fiscaal aftrekbaar ten belope van het verlies aan fiscaal gestort kapitaal.

[2]: Handelsportefeuilles banken/beleggingsondernemingen (waardevermindering en minderwaarde)

- Handelsportefeuille waarin aandelen zitten waarmee ze zelf winst mee trachten te behalen. Het gaat over waardeverminderingen en minderwaarden.
- Er is een afwijking wanneer de aandelen de handelsportefeuille verlaten.
 - De aftrekbeperking van art. 198, §1, 7° WIB is dus niet van toepassing op aandelen die de handelsportefeuille verlaten. Deze waardeverminderingen worden beschouwd als aftrekbare uitgaven. Daarentegen worden de waardeverminderingen van het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de aandelen deel beginnen uitmaken van de handelsportefeuille beschouwd als niet-aftrekbare uitgaven.
 - Zie **[art. 198, §2, al 2 WIB]** Daarin zal staan dat men die interne transfer gaat beschouwen als een verwezenlijking (vanuit fiscaal oogpunt is het dus tussen twee verschillende partijen). **Als men die aandelen gaat verhuizen, dan gaat men kijken naar de waarde die ze hebben op 31 december 2011.**
 - Als de aandelen er reeds vroeger inzaten bv 2010, dan gaan we kijken voor welk bedrag het werd aangekocht.
 - Stel voor 100 en je gaat ze nu in 2016 overdragen/verkopen uit de handelsportefeuille en ze blijken nog 70 waard te zijn. Dan is het niet 30 die fiscaal aftrekbaar is, we gaan kijken naar 31 december 2011. Stel het was toen 80, dan neemt men het verschil met die 80. Dus 10 fiscaal aftrekbaar.

Voorbeeld – Vereffening:

Vennootschap A		Vennootschap B (oprichting)		Vennootschap B (boekjaar 1)	
Activa	Passiva	Activa	Passiva	Activa	Passiva
Aandelen B 1.000	Kapitaal 10.000	Liquide middelen 1.000	Kapitaal 1.000	Liquide middelen 1.300	Kapitaal 1.000
Liquide middelen 14.000	Schulden 5.000				W. reserve 10
					B. reserve 90
					Ov. Verl. -200
					Schulden 400

Vennootschap A bezit €1.000 aan aandelen in vennootschap B wordt vereffend. Met de €1.300 gaat ze eerst de schulden van 400 betalen en de rest (900) gaat ze uitkeren aan vennootschap A. Vennootschap A gaat een kost moeten boeken van 100 (1000-900). Dit verlies is volledig fiscaal aftrekbaar want er is ook 100 weg aan fiscaal gestort kapitaal. Je zit dus met een fiscaal verlies van 100 die ze het jaar erop kan gebruiken indien ze winst zou maken.

Stel dat A die aandelen verkocht had voor €1.500 aan vennootschap C. Opnieuw wordt vennootschap B vereffend en kan ze slechts 900 uitkeren aan C. Deze keer zit C dus met een minderwaarde van 600. Het verlies aan fiscaal gestort kapitaal bedraagt slechts 100. Enkel die 100 is maximaal aftrekbaar. 100 zal aftrekbaar zijn, de overige 500 niet (verworpen uitgave). Je zit dus met een fiscaal resultaat van -100.

Boekjaar I van C	Begin	Eind
Overgedragen verlies	0	-600
Verworpen uitgave	0	500
Fiscaal resultaat	0	-100

De vennootschap A ziet dat het slecht gaat met vennootschap B en gaat over tot een waardevermindering nog voor dat er sprake is van vereffening van vennootschap B.

Activa	Passiva
Aandelen B 900	Kapitaal 10.000
Liquide middelen	Overgedragen verlies 100
14.000	Schulden 5.000

Is deze boekhoudkundige kost van 100 fiscaal aftrekbaar? Nee, het wordt dus een verworpen uitgave. Het jaar erop wordt de vennootschap B vereffend en weer krijgt A dus 900 uitgekeerd. Boekhoudkundig hebben we dus geen minderwaarde. Als we nu niets zouden voorzien zou deze persoon geen aftrek krijgen. Dit zou niet eerlijk zijn i.v.g.l. met het vorige geval. Je zult dus wel een correctie moeten invoeren in je aangifte.

Boekjaar II van A	Begin	Eind
Overgedragen verlies	-100	-100
Terugneming van vroeger in verworpen uitgave opgenomen waardeverminderingen	100	0
Fiscaal resultaat	0	-100

→ Dus: met het fiscaal resultaat van -100 zitten we toch terug met een aftrekbare kost!

Opm: mocht vennootschap A waardeverminderingen hebben doorgevoerd en vennootschap B groeit in plaats van het te moeten vereffenen. In dat geval zal A de waardevermindering ook terugnemen. Je werkt de waardevermindering weg in de balans.

Activa	Passiva
Aandelen B 1.000	Kapitaal 10.000
Liquide middelen	Schulden 5.000
14.000	

Fiscaal ga je dus een stijging hebben van 100, maar die wilt men niet gaan belasten, dus werkt men opnieuw met de terugneming van vroeger in verworpen uitgave opgenomen waardeverminderingen waardoor het fiscaal resultaat opnieuw 0 gaat bedragen, want anders zou je belast worden op die 100.

[1]: Verliezen wegwerken door aan te rekenen op kapitaal.

Je kapitaal zal maar 800 meer zijn. Want 200 verliezen weggewerkt. Vennootschap B gaat ook gewoon vereffend worden. Ze heeft 900 over en gaat die in venn A aan aandelen uitkeren. Je hebt boekhoudkundige minderwaarde aan 100. Ten belope van fiscaal gestort kapitaal krijg je een minderwaarde. Kapitaal is 800. Maar je keert 900 uit aan de aandeelhouders, dus het is meer dan fiscaal gestort kapitaal in B, dan heb je een probleem. Er is minder fiscaal gestort kapitaal in vennootschap B.

Artikel 184 eerste lid → 1000, maar verminderd met 200, dus fiscaal gestort kapitaal is 800. We gaan een speciale regeling voorzien, zie artikel 198, §2.

- ⇒ Uitsluitend voor de toepassing van artikel 198, §1, 7° (aftrek ten belope van verlies gestort kapitaal) gaan we toch aanmerken als fiscaal gestort kapitaal het bedrag dat we hebben verminderd om verliezen aan te zuiveren. Dus die 200 dat blijft ook fiscaal gestort kapitaal voor de toepassing van artikel 198. Dus aandeelhouder A gaat zeggen 900 uitkeren aan de aandeelhouders en in venn B zit wel degelijk nog 1000 aan fiscaal gestort kapitaal.

Vennootschap A		Vennootschap B		Vennootschap B	
Activa	Passiva	Activa	Passiva	Activa	Passiva
Aandelen B 1.000	Kapitaal 10.000	Liquide middelen 1.000	Kapitaal 1.000	Liquide middelen 1.300	Kapitaal 800
Liquide middelen 14.000	Schulden 5.000				W. reserve 10
					B. reserve 90
					Schulden 400

[2]: Kapitaal verminderd om een reserve aan te leggen waarmee je later verliezen hebt aangezuiverd.

Als je kijkt naar de balans, dan heb je 1000 kapitaal verminderd naar 800 en 200 gezet onder een beschikbare reserve. We hebben nog altijd het verlies van -200 (overgedragen verlies). Die laatste twee zijn dan gecompenseerd. Hier is het louter met een tussenstap. Ook hier heb je nog steeds 1000 fiscaal gestort kapitaal (zie hierboven, net hetzelfde).

Vennootschap B zal ook een aangifte moeten indienen. Wat gebeurt er? Wettelijke reserve 10, beschikbare reserves 90, die dezelfde blijven. Er was wel een overgedragen verlies van -200 en nu zie je dat het weg is, het is nul. Als je de optelsom maakt ga je van -100, naar 100 in uw aangifte. Als we niks doen stijging van belaste reserves in uw aangifte dus grondslag. Het is niet logisch want ze heeft geen winst gemaakt. We moeten dit opvangen in de aangifte. Bij belaste reserves (40) staat er van -100 naar 100. Maar we kunnen de begintoestand aanpassen. We zitten bij puntje andere, waar we +200 invullen. Dus $-100 + 200 = 100$ en dan ga je van 100 naar 100 en heb je geen extra grondslag.

a.2.4. Niet-aftrekbare kost

Dus de algemene regel is dat **minderwaarden en waardeverminderingen op aandelen niet aftrekbaar** zijn. Dat is nu wel een uitzondering op zich en moet dus strikt geïnterpreteerd worden. We kunnen ze dus niet toepassen op bijvoorbeeld kosten gemaakt bij de verkoop van aandelen.

Voorbeeld: Je hebt aandelen gekocht voor 50 en je verkoopt die voor 90, maar je hebt ook 10 verkoopkosten. Die 10 is sowieso fiscaal aftrekbaar zou je zeggen. Fiscale administratie zegt dat het anders is. Als je kijkt naar **[art. 43 WIB]** dan staat daarin hoe je een meerwaarde moet berekenen op die bestanddelen. Als je aandelen verkoopt voor 90 dan staat er in artikel 43 dat je het verschil moet maken tussen verkoopprijs en de verkoopkosten. Dit komt neer op 80 ($90 - 10$). Daarna moet je volgens hetzelfde artikel een vergelijking maken met de aanschaffingswaarde van de aandelen. Dan heb je $80 - 50$ en dus een meerwaarde van 30. De verkoopkosten zijn op die manier ook niet aftrekbaar aangezien ze in mindering komen van de vrijgestelde meerwaarde Voor de minwaarde doen we $80 - 100$. Dat is -20 en dat is fiscaal niet aftrekbaar. Je hebt 20 dat niet aftrekbaar is

Wat moeten we dan verstaan onder deze aandelen die binnen deze regel vallen? Aandelen zijn **alles waarvan de inkomsten dividenden zijn**. Dus kapitaalaandelen, maar ook winstbewijzen.

Quid minderwaarde op vruchtgebruik op aandelen? - Vruchtgebruik van aandelen gekocht. Wat gaat er met dat vruchtgebruik gebeuren qua waarde? De waarde gaat afnemen. Het vruchtgebruik daalt automatisch in waarde
➔ Termijn dat je recht hebt op dividenden. Men gaat dan een waardevermindering boeken. We gaan het niet afschrijven. De daling van uw vruchtgebruik vloeit voort uit zakelijk recht dat daalt in waarde en dat staat los van de onderliggende aandelen.

- Cassatie 10 oktober 2014: artikel 198, 7°, maakt niet uit of het in blote eigendom is, volle eigendom of vruchtgebruik. Cassatie zegt het maakt niet uit, er is geen onderscheid, dus ook niet aftrekbaar.

Quid minderwaarde op aandelenopties? – Stel aandelenopties gekocht en je verkoopt dat met minderwaarde. Je verkoopt ze met verlies, wat ga je ermee doen? Brengt het iets op dat een dividend is? Het heeft u het recht aandelen te kopen, het zal aftrekbaar zijn. Idem met warrants, recht om in te schrijven op nieuwe aandelen. Dus het valt niet onder de aftrekbeperking. Hetzelfde met converteerbare obligaties.

Aandelenopties: vennootschap geeft aandelenopties aan haar werknemers die hen toelaat binnen een bepaalde periode aandelen te kopen tegen een kost van 100. De vennootschap moet er wel voor zorgen dat ze die aandelen heeft.

(1) Stel dat de aandelen 120 zijn als de vennootschap ze koopt. Dan verkoopt ze deze voor 100 aan de werknemer. Je ziet een minderwaarde op de aandelen van 20. Is dat dan fiscaal aftrekbaar?

Wat zou je invoeren om te zeggen dat de minderwaarde fiscaal aftrekbaar is.

- Het is een bestanddeel dat dividenden kan opleveren. Is het iets belastbaar voor de werknemer, die aandelenopties? Het is een voordeel van alle aard, iets dat deel uitmaakt van zijn loon. Als het wordt toegekend is het dus een voordeel van alle aard, iets naast zijn loon. Het is belastbaar, forfaitair berekend.
 - Daarom was het argument dat het eigenlijk een loonkost is. Dus 20 als minderwaarde, maakt deel uit van de loonkost en bezoldigingen zijn aftrekbaar.

(2) Stel dat uw werknemer een boete heeft, privé opgelopen.

- Stel de vennootschap betaalt dat. Dan is dat ook een voordeel van alle aard. Daar kunnen we een parallel trekken. Boetes die de venn betaalt zijn normaal niet aftrekbaar, maar hier zegt men dat het wel een belastbaar voordeel is bij de werknemer dus wel toelaten dat het een stukje loon is. Dus aftrekbaar. Die redenering passen we ook hier toe.
 - Rb Bergen stond het toch niet toe. Hof van Beroep Brussel zei ook niet aftrekbaar. Het was wel nog iets meer bijzonder want het ging over een buitenlandse moedervennootschap, je hebt een Belgische dochtervennootschap en van deze laatste heb je een werknemer. Die werknemer had ook aandelenopties gekregen, maar bij de buitenlandse moeder. Je ziet een kost van 20 bij die vennootschap. Die 20 kost gaat ze door factureren aan de dochter want het is diens werknemer. Die -20 zit dus bij de Belgische venn. Valt dat onder artikel 198, 7°? De dochter heeft de minderwaarde eigenlijk niet gerealiseerd, dus Brussel zegt dat het niet aftrekbaar is. De doorfacturering zorgt er niet voor dat de hoedanigheid verandert, het blijft een minderwaarde op aandelen, het is niet aftrekbaar. Ook al is het eigenlijk een stukje loon.
- **Als je het vergelijkt met de meerwaarde op aandelen;** die zijn soms vrijgesteld. Niet alle aandelen kunnen genieten van de vrijstelling. Alle aandelen van op de niet aftrekbaarheid, maar de meerwaarden, daar kan niet iedereen genieten van de vrijstelling, dus meerwaarden ⇔ minderwaarden is niet volledig parallel.

b. Vrijgestelde reserves

b.1. Waardevermindering handelsvordering

Vanaf je een vordering hebt, betaal je er belasting op. Als je dat later niet volledig kan innen die vordering, wil je wel compensatie, dus een aftrekbare kost.

Wat is een waardevermindering **boekhoudkundig**? Het is een ontwaarding van het actief, al dan niet definitief. Vanaf wanneer moet je een waardevermindering boeken? Van zodra er onzekerheid bestaat over de inning. Je moet niet wachten tot het definitief is.

Fiscaal kan de minderwaarde pas in aftrek worden gebracht als beroepskost wanneer het verlies van de vordering zeker en vaststaand is. We gaan het dus fiscaal in kost brengen op basis van **[art. 49 WIB]** (verliezen aftrekbaar die zeker en vaststaand zijn). Wanneer is een verlies zeker en vaststaand?

Voorbeeld:

Verlies van een schuldvordering naar aanleiding van een faillissement. Ten eerste is er uw vonnis van faillietverklaring, daarna wordt er een curator aangesteld en ten slotte heb je de sluiting van het faillissement. Wanneer is het verlies van de schuldvordering nu zeker en vaststaand?

- 1. Als de curator de schuldeiser heeft laten weten dat deze niet meer gaat ontvangen. Je krijgt dan attest van de curator. De fiscale administratie aanvaardt dan dat het verlies zeker en vaststaand is.
- 2. Op het tijdstip van de sluiting van het faillissement is het verlies ook zeker en vaststaand.

Vanaf dan kan je artikel 49 gaan toepassen. In principe moet de vennootschap dat aan de curator doorgeven binnen een bepaalde termijn. Er was een vennootschap die het niet had doorgegeven aan de curator. Als je dan een minderwaarde boekt, is het dan zeker en vaststaand? De SA was er zo slecht aan toe dat het geen nut had het door te geven.

- 3. We aanvaarden ook dat je hebt aangetoond dat er redelijke en voldoende zekerheid bestaat dat de vordering definitief verloren is, ook zonder attest van de curator. Dus een attest is één element, maar je kan het ook door andere elementen aantonen. De rechtspraak aanvaardt dat.

b.1.1. Verlies zeker en vaststaand

Wanneer het verlies zeker en vaststaand is hebben we te maken met een aftrekbare kost.

Eenzijds heb je een opbrengst van 1.000, maar in datzelfde boekjaar boek je ook een waardevermindering. De klant is bijvoorbeeld failliet verklaard ondertussen → dus waardevermindering van 100. Dus 900 blijft over. De boekhoudkundige winst is ook 900 (passief gaat daarmee omhoog). We gaan aanvaarden dat het verlies zeker en vaststaand is waardoor we te maken hebben met een aftrekbare kost. Dus op 900 vennootschapsbelasting berekenen. 306 gaat ervan. 594 houden we over. 30 op de wettelijke reserves, de rest 564 op de beschikbare reserves. Dan is er niks speciaal aan de hand. De boekwaarde van de vordering is 900 en ook de fiscale waarde is 900.

b.1.2. Verlies niet zeker en vaststaand – Belastbare waardevermindering

Wanneer het verlies niet zeker en vaststaand is hebben we in principe te maken met een belastbare waardevermindering - Stel dat het verlies van 100 op die vordering, dat het niet zeker en vaststaand is. We aanvaarden vanuit fiscaal oogpunt niet dat je verarmd bent. Die vordering op 900 op je balans, maar het blijft een kans dat je die 1.000 gaat innen. Dus op je actief blijft 1.000 staan vanuit fiscaal oogpunt. Als je kijkt naar **[art. 25, 4° WIB]** wat zit in de belastbare winst, dan staat daar 'alle reserves, voorzorgfondsen en voorzieningen'.

Voorzorgfonds is een bedrag dat je niet kwijt bent, maar uit voorzorg heb je die waardevermindering geboekt. Die 100 dat ervan is, ben je niet definitief kwijt, het was louter uit voorzorg die waardevermindering van 100. We hebben 1.000 opbrengsten, 100 kosten, maar deze bestaat niet fiscaal. Voor onze belasting gaan we dus 1.000 belasten. Het bedrag van die waardevermindering belasten we mee. 340 vennootschapsbelasting zal verschuldigd zijn en er blijft 560 over. Daarvan 30 op de wettelijke en 530 op de beschikbare reserves.

Boekjaar I	Begin	Eind
Wettelijke reserves	0	30
Beschikbare reserves	0	530
Belaste waardevermindering	0	100
Verworpen uitgaven	0	340
Fiscaal resultaat	0	1000

De vordering van 900 wordt vervangen door geld van 900. Dus eigen vermogen gaat boekhoudkundig niet meer naar beneden. Fiscaal wel want er stond fiscaal een vordering van 1.000 en er komt maar 900 in de plaats. Dus in het tweede jaar ga je fiscaal een kost hebben.

Boekjaar II	Begin	Eind
Wettelijke reserves	30	30
Beschikbare reserves	530	530
Belaste waardevermindering	100	0
Verworpen uitgaven	340	340
Fiscaal resultaat	1000	900

Evolutie bedraagt -100, dus we zitten met een fiscaal verlies. Je kan dat volgend jaar gebruiken en dan kan je daar opbrengsten op aanrekenen, dan betaal je minder belastingen.

b.1.3. Verlies niet zeker en vaststaand – Vrijgestelde waardevermindering

Wanneer het verlies niet zeker en vaststaand is kunnen we de waardevermindering onder voorwaarden toch vrijstellen van belasting. In dit geval gaan we vooruitlopen op artikel 49, het verlies van de vordering is nog niet zeker en vaststaand, maar als je voldoet aan bepaalde voorwaarden uit **[art. 48, alinea 1 WIB]** dan mag je vrijstellen. Je schakelt dan een vrijgestelde reserve in. Je moet aantonen dat uw verlies waarschijnlijk is.

- Bijvoorbeeld een vonnis van een faillissement. Dat betekent 1.000 opbrengsten, 100 kost (maakt deel uit van belastbare winst). Maar nu vrijstellen. 100 gaan we dus van onze opbrengst vrijstellen. Betekent voor uw belasting dat je boekhoudkundig nog steeds 900 hebt want 100 kost. Belasting daarop berekenen. Dus 306 belasting, 594 over. 30 wettelijke reserve en 564 beschikbare reserves.

Boekjaar I	Begin	Eind
Wettelijke reserves	0	30
Beschikbare reserves	0	564
Verworpen uitgaven	0	306
Fiscaal resultaat	0	900
Vrijgestelde waardevermindering	0	100

Daar van nul naar 100. Er is dus een stijging van de belaste reserves van 594. Verworpen uitgaven is 306. Vrijgestelde reserves rekenen we er niet bij dus fiscaal resultaat van 900!

Nu gaan we vergelijken met de fiscale balans: 1.000 opbrengsten, er is niks weg ten belope van 100 want het blijft de bedoeling te innen. Je hebt nu gewoon een vrijgestelde reserve van 100 daarin zitten.

- Fiscaal eigen vermogen (fiscaal gestort kapitaal en reserves),

- Fiscale netto-waarde (verschil maken tussen fiscale waarde actief en fiscale waarde van de schulden), dus actief van 15.900 en dus niet 16.000, want men is vooruit gelopen op artikel 49.
 - Voor je balans laat je 1000 staan, maar voor fiscale netto-waarde is het 900. Dan trek je je schulden ervan van 306, dus 10.595 is je fiscale netto-waarde.)

De fiscale waarde van de vordering is ook 900 want je bent vooruitgelopen op de feiten.

- Fiscaal heb je ook al uw voordeel gehad, die vrijstelling. Boekhoudkundig verandert er niks meer.
- Dus aangifte van tweede jaar, evolutie blijft hetzelfde bij belaste reserves. Maar bij de vrijgestelde waardevermindering moet je die wel wegwerken, van 100 naar nul, maar dat neem je niet in aanmerking, dus fiscaal niks meer daarmee.

Boekjaar II	Begin	Eind
Wettelijke reserves	30	30
Beschikbare reserves	564	564
Verworpen uitgaven	306	306
Fiscaal resultaat	900	900
Vrijgestelde waardevermindering	100	0

Stel het tweede jaar word je toch nog 1.000 betaald. Passief stijgt met 100, eigen vermogen ook impliciet. Moet je nog belasting betalen op die 100?

- Uw vordering heeft een fiscale waarde van 900. Je krijgt nu toch 1.000, dus fiscaal is er een verrijking van 100, dus je moet daar wel degelijk belasting op betalen. 100 was uw winst op uw vordering, maar er gaat 34 vennootschapsbelasting af, dus 66 voor de beschikbare reserves.

Als je kijkt naar de aangifte: wettelijke reserve 30 naar 30 en beschikbare reserves 564 naar 630 (want 66 erbij). Uw vrijgestelde reserve moet weg, 100 naar nul. Fiscaal resultaat: 66 + verworpen uitgaven 34 dus fiscaal resultaat van dat jaar is 100.

Boekjaar II	Begin	Eind
Wettelijke reserves	30	30
Beschikbare reserves	564	630
Verworpen uitgaven	306	340
Fiscaal resultaat	900	1000
Vrijgestelde waardevermindering	100	0

b.1.4. Waardeverminderingen onder art. 48, al. 1 WIB

[ART. 48, AL. 1 WIB] = Verliezen waarvoor waardevermindering geboekt zijn, zijn aftrekbaar.

[1]: Toepassingsgebied

Het artikel zegt niet over welk bestanddeel het eigenlijk gaat. Dat het over vorderingen gaat staat slechts in het KB WIB. Art. 48 gaat dus enkel over vorderingen. Daar zijn ook enkele vorderingen van uitgesloten: de vorderingen vertegenwoordigd door obligaties of gelijkaardige effecten (m.a.w. beleggingen).

⇔ Uitzondering : handelseffecten worden wel aangemerkt.

Het gaat enkel om handelsvorderingen, terwijl dit niet af te leiden valt uit de wetgeving. Sommige rechtspraak laat ook gewone vorderingen toe om een vrijgestelde reserve voor aan te leggen. Op de aangifte staat er wel duidelijk het woordje “handelsvorderingen”, maar rechtspraak breidt dit uit tot ook de gewone vorderingen.

[2]: Voorwaarden

Verliezen zijn scherp omschreven: je moet het verlies op die vordering individueel beoordelen. Je kunt dit niet doen louter op basis van statistieken.

Verliezen zijn waarschijnlijk: omwille van omstandigheden die zijn voorgekomen tijdens het belastbaar tijdperk.

Vb. Je boekt de waardevermindering pas in 2016. Nu blijkt dat het verlies al waarschijnlijk was in 2015. Je wist al dat de klant het slecht deed in 2015, maar je had toen nog geen waardevermindering geboekt, je deed dit pas het jaar nadien. → Dit is dan niet wegens omstandigheden die zijn voorgekomen tijdens het belastbaar tijdperk.

Er is rechtspraak die dit systeem beschouwd als een uitzondering op het 1-jaar beginsel waardoor je toch zou moeten een vrijgestelde reserve toe te staan. Voorwaarde: op het einde van het belastbare tijdperk moet het nog altijd bestaan

Er is een waardevermindering vrijgesteld in 2015. Bij de aangifte van 2016 en de waardevermindering staat nog steeds in je boekhouding omdat de waardevermindering nog steeds het geval is. Maar mocht dit niet meer het geval zijn, dan ga je geen vrijgestelde waardevermindering meer mogen houden en gaat men belastingen.

	Begin	Eind
Belaste waardeverminderingen	0	100
Vrijgestelde waardeverminderingen	100	0
Fiscaal resultaat	100	100

Opm: Boekhoudkundig zou het ook niet mogen dat je de waardevermindering laat staan als deze niet langer waarschijnlijk is.

b.1.5. Gewone kwijtschelding

Bij een **gewone kwijtschelding** valt de vordering weg voor de SE waardoor hij verarmt. De SE heeft dus een kost die aftrekbaar is op basis van **[Art. 49 WIB]**. De SA heeft een schuld op zijn passief staan, maar deze moet hij niet meer betalen. De SA gaat dus verrijken. Dit is dan een belastbare winst

Kwijtschelding kan ook **onder voorbehoud van terugkeer naar betere toestand**. Zodra de SA het beter begint te doen zal je toch nog je geld terugkrijgen. Je gaat bij de SE weer een aftrekbare kost hebben, maar zodra de vordering opnieuw verschijnt, zit je terug met een belastbare winst. Het omgekeerde geldt voor de SA.

b.1.6.. Minnelijk akkoord of reorganisatieplan binnen wco-procedure

[Art. 48, 2^{de} lid WIB] = procedure van gerechtelijke reorganisatie (WCO).

- Ofwel is er een minnelijk akkoord [je sluit met twee of meer SE's een akkoord dat vastgesteld wordt door de rechtbank].
- Ofwel is er een reorganisatieplan [je maakt een plan op en dat de meerderheid van de SE's dit goedkeurt waarna het gehomologeerd wordt door de rechtbank waardoor het bindend wordt voor de andere SE's].

[1]: in hoofde van de schuldeiser

Bijzondere regels bij kwijtschelding in het kader van een minnelijk akkoord of reorganisatieplan. Art. 48, 2^{de} lid voorziet dat zolang de procedure aan de gang is, we het systeem volgen van een vrijgesteld reserve voor de SE. Je hebt dus geen aftrek van een kost, maar we gaan dat stuk niet belastingen en inschrijven als een vrijgestelde reserve.

De SA kan het plan helemaal goed uitvoeren (volledige tenuitvoerlegging) oftewel kan de procedure ook vervroegd afgesloten worden (als de SA er toch niets van bakt). Zodra de procedure gedaan is, zal men terug overgaan tot de gewone regels. Wanneer de vordering van de SE effectief weg is, dan zit hij met een aftrekbare kost.

[2]: in hoofde van de schuldenaar

Wanneer de SA een schuld niet meer moet betalen, zal hij daarop belast worden. Maar dit willen we net vermijden want we willen de SA er terug bovenop helpen en anders gaat de fiscus ermee lopen. De SA gaat dus een vrijstelling krijgen.

- Eerst heb je maar een voorlopige vrijstelling.
- Een definitieve vrijstelling krijg je pas zodra je je plan volledig ten uitvoer hebt gelegd.

Vb. De SE gaat 100 van de schulden kwijtschelden. Je gaat dit moeten wegwerken op de rekeningen. Je gaat 100 debiteren op de schuldenrekening. Je zal dan een opbrengst van 100 moeten crediteren op de opbrengstenrekening. Die opbrengst gaan we voorlopig vrijstellen van belasting. Om iets vrij te gaan stellen vereist men fiscaal de fiscale onaantastbaarheid. Dit houdt in dat je het bedrag op je passief moet zetten op een belastingvrije reserve. Dit betekent dus een kost. Je gaat 100 debiteren op de Toevoeging aan de belastingvrije reserves (=kostenrekening) rekening en 100 crediteren op de belastingvrije reserves rekening.

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 2.000	Kapitaal 1.000 Schulden 1.000	Liquide middelen 2.000	Kapitaal 1.000 Belastingvrije reserve 100 Schulden 900

Stel dat de SA het goed doet en het plan volledig uitvoert. Hij krijgt dus een definitieve vrijstelling waardoor we te maken krijgen met een beschikbare reserve van 100.

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 2.000	Kapitaal 1.000 Belastingvrije reserve 100 Schulden 900	Liquide middelen 2.000	Kapitaal 1.000 Beschikbare reserve 100 Schulden 900

We vullen de aangifte in. Mochten we niets doen, zouden we een fiscaal resultaat hebben van 100. We willen de SA juist belonen dus doen we een correctie in de fiscale aangifte waardoor het de SA niets gaat kosten.

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	100
Definitieve vrijstelling van de winst voortvloeiende uit de homologatie van het reorganisatieplan	100	0
Fiscaal resultaat	100	100

2.3.2. Voorzieningen

a. Algemeen

[ART. 48, AL. 1 WIB] = Kosten waarvoor voorzieningen geboekt zijn, zijn aftrekbaar.

Wanneer je een bedrag aan de kant gaat zetten voor toekomstige uitgaven, spreekt men over voorzieningen. Je wilt al een deel van die uitgave dragen in het huidige boekjaar. Die kost in dat boekjaar is geen zekere en vaststaande schuld, maar een waarschijnlijke uitgave. (je kunt nooit voldoen aan de voorwaarde van zeker en vaststaand bij een voorziening).

Bv: je bent van plan je machine te onderhouden het volgende boekjaar. Het is evenwel nog niet zeker en vaststaand dat dat onderhoud zal plaatsvinden

b. Voorwaarden

Normaal behoort datgene dat je opzij zet als voorziening tot de winst. [ART. 48, AL. 1 WIB] zegt dat bij het vervullen van bepaalde voorwaarden die reserves niet belast zullen worden.

Kosten zijn scherp omschreven en waarschijnlijk. Je kan niet zomaar een voorziening gaan aanleggen voor de 10-jarige aansprakelijkheid zonder dat er zich een omstandigheid voordoet.

De kosten moeten drukken op het belastbaar tijdperk:

- **Gevolg van tijdens tijdperk uitgeoefende beroepswerkz.**
- **Oorsprong in gebeurtenissen van tijdperk**
 - Vb. Je geeft belastingadvies aan klanten als onderneming in het verleden. Die klant krijgt plots van de fiscus te horen dat het advies niet klopt en een bijkomende aanslag zal krijgen. Er volgt dus een schadevergoeding. Je gaat een voorziening aanleggen hiervoor.
- **Gedekt door schadevergoeding verkregen in tijdperk**
 - Vb. Een machine is defect en moet hersteld worden. Je bent verzekerd en je krijgt de schadevergoeding binnen in 2015. De uitgave voor het herstel gaat zich pas het jaar erop voordoen. Je gaat in 2015 al die vrijgestelde voorziening aanleggen. Mocht het niet vrijgesteld zijn, dan moest je eerst belastingen betalen in 2015 om ze dan weer af te trekken in 2016.
- **Grote herstellingen, tussenpozen van niet meer dan 10 jaar**
 - Vb. je hebt herstellingen om de 10 jaar, dan mag je telkens 1/10 toerekenen op ieder boekjaar. Als er pas herstellingen zijn binnen 11 jaar, dan kan je die nu nog niet gaan laten drukken op je huidig boekjaar.

Wat als je te laat bent met het aanleggen van je voorziening?

Vb. je hebt een herstelling (€6.000) om de 6 jaar. Je neemt ieder boekjaar dus 1.000 ten laste. DE belastingplichtige doet echter niets in de eerste 2 jaar, hij vergeet ze aan te leggen en begint pas in het 3^{de} jaar. Je gaat je kost dus spreiden over 4 jaar. Je gaat dus telkens 1.500 opzijzetten als voorziening. Kan je die 1.500 volledig beschouwen als een vrijgestelde reserve. Antwoord was dat slechts 1.000 vrijgesteld mocht worden, de overige 500 moest in de vorige jaren al opgenomen worden en werd niet gedaan en zal dus belast worden. ⇔ Boekhoudkundig mag je dit wel inhalen. Sommige rechtspraak gaat ook fiscaal die 500 weer vrijstellen van belasting omdat je het verleden inhaalt, ondanks wat de administratie zegt.

c. Toepassingsgevallen

[1]: voorziening zonder vrijstelling:

Je hebt een opbrengst van 1.000. We gaan daar 100 van opzij zetten voor een voorziening. De aanleg van een voorziening is een kost. Het boekhoudkundig resultaat is 900. Die kost is wel nog niet weg uit de vennootschap, er zit nog steeds 1.000 in de vennootschap en moet dus belast worden (340).

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 15.000	Kapitaal 10.000 Schulden 5.000	Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 30 Beschikbare reserve 530 Voorziening 100 Schulden 5.340

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	530
Wettelijke reserves	0	30
Belaste voorziening	0	100
Verworpen uitgaven	0	340
Fiscaal resultaat		1000

De voorziening van 100 behoort boekhoudkundig niet meer tot het eigen vermogen. Het is bestemd om in de toekomst kosten te gaan betalen. Die 100 is niet meer van de aandeelhouders. Maar het is ook nog geen schuld aangezien het nog niet zeker en vaststaand is dat je ze zal moeten betalen.

Op de fiscale balans zit die 100 wel bij het eigen vermogen. Ofwel is het dus van de aandeelhouders, ofwel is het voor derden. Dit is de enige opsplitsing die ze maakt op de fiscale balans. De fiscale netto-waarde zal dus 16.000 – 5.340 bedragen.

Het boekjaar erop zullen we die kost effectief maken, we gaan die kost effectief uitgeven. Boekhoudkundig gaat er geen verarming meer zijn. Je eigen vermogen zal op boekhoudkundig vlak niet meer zakken. Je gaat 100 crediteren van je kredietinstellingrekening (16.000). We gaan dan 100 debiteren op de kostenrekening. Op de passiefrekening 'voorziening' staat er al 100 gecrediteerd van vorig jaar. Nu gaan we die 100 debiteren op dezelfde rekening. Op de rekening 'besteding van de voorziening' zullen we 100 crediteren. Op deze manier zal het boekhoudkundig resultaat van dat jaar 0 bedragen.

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 30 Beschikbare reserve 530 Voorziening 100 Schulden 5.340	Liquide middelen 15.900	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 30 Beschikbare reserve 530 Schulden 5.340

Fiscaal moeten we de SE nu een fiscale aftrek geven, want vorig jaar werd hij belast. Je zit met een fiscaal resultaat van -100. Dit is een aftrekbare kost die je zal kunnen gebruiken om af te trekken van je opbrengsten.

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	530	530
Wettelijke reserves	30	30
Belaste voorziening	100	0
Verworpen uitgaven	660	560
Fiscaal resultaat		-100

[2]: voorziening met vrijstelling:

Er is een opbrengst van 1.000 waarvan we 100 gebruiken om een voorziening aan te leggen. Je gaat maar belasting betalen op 900 (306) want de 100 wordt vrijgesteld van belasting.

Activa	Passiva	Activa	Passiva
Liquide middelen 15.000	Kapitaal 10.000 Schulden 5.000	Liquide middelen 16.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 30 Beschikbare reserve 564 Voorziening 100 Schulden 5.306

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	564
Wettelijke reserves	0	30
Verworpen uitgaven	0	306
Fiscaal resultaat	0	900
Vrijgestelde voorziening	0	100

Je fiscaal resultaat zal dus slechts 900 bedragen (594 + 306).

De fiscale netto-waarde bedraagt 10.594 (16.000 – 5.306 – 100)

Het boekjaar erop wordt de kost gemaakt. Het actief gaat dalen met 100 en de voorziening van 100 gaat weg. Boekhoudkundig is er geen daling meer van het eigen vermogen. Fiscaal is er eveneens geen aftrekbare kost, want we hebben al 100 niet belast, je hebt het voordeel al gekregen voor de voorziening. Dit betekent dat in je aangifte...

	Begin	Eind
Vrijgestelde voorziening	100	0

Stel dat de kost voorziening niet gebruikt wordt, zal de 100 teruggebracht moeten worden in het eigen vermogen. Moeten hierop dan belastingen betaald worden? Vanuit fiscaal oogpunt is je vennootschap ook verrijkt indien de 100 terug opgenomen wordt in de fiscale netto-waarde. Je zal er dus op belast worden. Je beschikbare reserves stijgen met 66 en 34 zal geboekt worden als schuld. Fiscaal zien we dus een stijging van 100 in het resultaat.

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	564	630
Wettelijke reserves	30	30
Verworpen uitgaven	306	340
Fiscaal resultaat	900	1000

2.4. Onroerende inkomsten

2.4.1. Verhuur

De werkelijke huurinkomsten gaan haar grondslag vormen. Zowel het kadastraal inkomen als de huurwaarde spelen in het kader van de vennootschapsbelastingen geen rol.

2.4.2. Vestiging van zakelijk recht

Boekhoudkundig was er vroeger een voorkeur voor het te beschouwen als een verkoop van een zakelijk recht. In 2015 kwam men hierop terug en kwam de bezwaring van de volle eigendom op de voorgrond te staan.

- **Verkoop van een zakelijk recht**
 - Realisatie meerwaarde
- **Bezwaring van de volle eigendom**
 - Niet afschrijfbaar goed → Waardevermindering (bv. Grond)
 - Wel afschrijfbaar goed → Uitzonderlijke afschrijving (bv. Gebouw)

a. Zakelijk recht op een grond

a.1. verkoop van een zakelijk recht

Theorie: het vruchtgebruik is een afgesplitst deel van het eigendomsrecht dat je gaat verkopen. Het verschil tussen de verkoopprijs en de boekwaarde van het vruchtgebruik vormt het resultaat.

Praktisch: De boekwaarde van je grond is 100.000. Daarop ga je een vruchtgebruik van 20 jaar vestigen en vraagt daarvoor 110.000. Hoeveel van die 100.000 heeft betrekking op het vruchtgebruik en hoeveel op het blote eigendom? Stel dat 20.000 voor het blote eigendom betaald werd en de 80.000 voor het vruchtgebruik.

De 80.000 gaat weg uit je balans en wordt vervangen door 110.000. Je meerwaarde bedraagt dus 30.000. Je hebt een **meerwaarde** op vaste materiële activa **gerealiseerd**.

a.2. verzwaring van de volle eigendom

Theorie: door de verzwaring van de volle eigendom treedt er een ontwaarding op van de waarde van dit goed. De verkoopprijs vormt het resultaat, maar er dient rekening gehouden te worden met de ontwaarding van de volle eigendom ten gevolge van de vestiging van het vruchtgebruik

Praktisch: De grond staat wederom geboekt voor 100.000. We gaan een vruchtgebruik vestigen en boeken als een opbrengst. De volledige 110.000 is dus een opbrengst. Door het vestigen van het vruchtgebruik daalt de waarde van je grond. Je zult een **waardevermindering** doorvoeren van 80.000. Dit is dus een kost. → Het boekhoudkundig resultaat (110.000 – 80.000) bedraagt 30.000.

Gaan we nu ook vanuit fiscaal oogpunt dit zo verwerken? Kan bij de vestiging van een zakelijk recht een meerwaarde gerealiseerd worden wanneer de boekhoudkundige verwerking uitgaat van een bezwaring van de volle eigendom? Indien er geen sprake zou kunnen zijn van een meerwaarde, dan kunnen die regels daarvan er niet op toegepast worden en zal de 30.000 altijd belast worden

Vb. Indien je een VG vestigt op aandelen: een waardevermindering op een aandeel is een verworpen uitgave. Hierdoor zou je belastingen betalen op 110.000. ⇔ Behandel je het echter als een meerwaarde, dan zijn er soms gevallen die vrijgesteld zijn.

→ Cassatie: fiscaal blijft het een meerwaarde, ook al is de boekhoudkundige benadering anders!

Methode 1: Als je een waardevermindering hebt geboekt, zal die jaar na jaar kleiner worden. De waarde van je grond zal jaar na jaar stijgen (naarmate het vruchtgebruik verstrijkt). We gaan de **waardevermindering geleidelijk moeten terugnemen**. → Na een jaar nemen we terug 4000 af van de waardevermindering. Dit is een opbrengst en zal belast worden.

Methode 2: Een andere manier om dit te verwerken is om het op je passief te boeken als een **herwaarderingsmeerwaarde**. [ART. 100, 2^{DE} KB/W.VENN.]: terugname van een waardevermindering mag rechtstreeks op het passief geboekt worden als herwaarderingsmeerwaarde. Hierdoor is er geen opbrengst want uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarde zijn vrijgesteld en moet dus niet belast worden.

In het geval van de eerste methode zal na de 20 jaar je grond terug 100.000 waard (fiscale waarde) zijn. Als je deze opnieuw zou verkopen en je vraagt er 100.000 voor, dan heb je 0 fiscale meerwaarde en dus geen belasting.

Koos je voor de tweede methode, zit je ook terug 100.000 in je actief, maar je zit met 80.000 op je passief die niet belast is geweest. De fiscale waarde is dus 20.000. Als je het nu gaat verkopen voor 100.000 dan heb je een fiscale meerwaarde van 80.000.

Conclusie: wat er uiteindelijk belast moet worden voor de gehele operatie is 110.000 want dat is de totale verrijking. 30.000 werd belast bij het vestigen van het vruchtgebruik. De overige 80.000 werd ofwel geleidelijk belast (1^{ste} methode) ofwel op het einde in één keer (2^{de} methode).

b. Zakelijk recht op een gebouw

Boekwaarde van 600.000. 200.000 heeft betrekking op het blote eigendom. 400.000 heeft betrekking op het gebruik. Je gaat weer een vruchtgebruik vestigen voor 20 jaar voor 450.000. Fiscale meerwaarde van 50.000.

b.1. verkoop van een zakelijk recht

Hetzelfde verwerken als bij niet-afschrijfbaar goederen, wordt gelijk behandeld (*cf. supra*).

b.2. verzwaring van de volle eigendom

Theorie: door de verzwaring van de volle eigendom treedt er een ontwaarding op van de waarde van dit goed. De verkoopprijs vormt het resultaat, maar er dient rekening gehouden te worden met de ontwaarding van de volle eigendom ten gevolge van de vestiging van het vruchtgebruik. Hier hebben we echter te maken met een afschrijfbaar onroerend goed, bijgevolg zullen we niet werken met waardeverminderingen maar afzonderlijke afschrijvingen.

Praktisch: We gaan de opbrengst gewoon boeken als opbrengst in zijn totaliteit (450.000). Nu moeten we de waarde van ons gebouw naar beneden halen. Dit kan niet via waardeverminderingen, dus gaan we verwerken via een **afzonderlijke afschrijving**.

Stel dat het gebouw normaal na 30 jaar is afgeschreven (dus ieder jaar 20.000 afschrijven). Wanneer je het vruchtgebruik direct vestigt na aankoop moet je rekening houden met de afschrijvingen die in die eerste 20 jaar (duur vruchtgebruik) geboekt zouden worden, mocht je eigenaar gebleven geweest zijn. Dit komt neer op een bedrag van 400.000 (20x20.000). De 200.000 die overblijft (de overige 10 jaar) gaan we pas afschrijven na terug volle eigenaar geworden te zijn, maar de 400.000 gaan we nu boeken als afzonderlijke afschrijving.

Die 400.000 als afzonderlijke afschrijving is een kost tegenover de opbrengst van 450.000. Dus boekhoudkundig hebben we weer een resultaat van 50.000. Hierop mogen we fiscaal opnieuw de regels van meerwaarden gaan toepassen. → Er is geen terugname van waardevermindering want bij het einde van het vruchtgebruik is je gebouw nog steeds 200.000 waard.

2.5. Roerende inkomsten

2.5.1. Dividenden

a. Verkrijgen van dividenden

a.1. Bij de uitkering door een buitenlandse vennootschap, moet er dan RV geheven worden?

- Er is enkel mogelijkheid tot inhouding van RV wanneer er een Belgische tussenpersoon zou tussenkomen bij de betaling. Als die dividenden rechtstreeks worden uitgekeerd aan de Belgische vennootschap stelt de vraag zich zelfs niet.
 - **[ART. 106, §1 BK/WIB]**: Op buitenlandse dividenden worden er nooit RV ingehouden, ook al treedt er een tussenpersoon op.
- Gaat het buitenland ook belastingen heffen (buitenlandse bronheffing)? Indien ja, dan kunnen we FBB toepassen om zo de dubbele belasting te milderen (*cf. Infra*)

a.2. Bij de uitkering door een binnenlandse vennootschap, moet er dan RV geheven worden?

- RV moet ingehouden worden, tenzij er uitzonderingen zouden zijn
- Is er mogelijkheid tot DBI-aftrek? (*cf. Infra*)

Stel: je hebt een dividend van 100. Daarop werd er 27 RV ingehouden, de vennootschap ontvangt dus 73. Je boekt een opbrengst van 100, maar de RV van 27 zullen we boeken als een kost.

Stel dat er geen DBI-aftrek zou bestaan. De 100 zal belast moeten worden, waardoor de vennootschap 34 vennootschapsbelasting verschuldigd zou zijn. Maar ze heeft al 27 gedragen voor de belasting. Dus voor het overschot moet je nog een extra kost boeken van 7. Het te bestemmen resultaat is $(100 - 27 - 7) = 66$. → Je hebt dus een stijging met 66 en een verworpen uitgave 27 en 7. Hierdoor bekom je terug het fiscale resultaat van 100.

b. Uitkeren van dividenden

b.1. Wanneer Belgische vennootschap dividenden gaat uitkeren aan een Belgische vennootschap:

[ART. 106, §6 BK/WIB] (omzetting moeder-dochterrichtlijn: gaat vooral over de grensoverschrijdende dividenduitkeringen, maar de regels werden ook toegepast op binnenlandse uitkeringen) voorziet in een **verzaking van roerende voorheffing** mits voldaan is aan enkele voorwaarden:

- Participatie van ten minste 10%
- Ononderbroken voor 1 jaar wordt/werd behouden (op het ogenblik van de toekenning van de dividenden)
 - *Werd* behouden: je moet ze reeds een jaar hebben
 - *Wordt* behouden: als je je termijn van 1 jaar nog zult uitdoen later (bv: je hebt ze 6 maand geleden gekocht en je gaat ze nog 6 maand behouden)
- Attest afleveren aan de uitkerende vennootschap
 - Wanneer de 1 jaar bereikt werd
 - Verbintenis de aandelen 1 jaar aan te houden en de onmiddellijke melding wanneer de termijn verlopen is.

Gevolg bij "wordt behouden": men zal een dividend uitkeren voor 73. De potentiële RV zal de uitkerende vennootschap voorlopig bijhouden. Bij het verlopen van de termijn zal men dan de overige 27 uitkeren aan de vennootschap. ⇔ Maar zodra je gedurende die termijn onder de 10% valt, zal die 27 rechtstreeks doorgestort worden aan de fiscale administratie.

Opm.: Je hebt vrijstelling kunnen genieten van RV, maar als ze binnenkomen zal je er wel belasting op moeten betalen, want: als je die deelneming van 10% bezit in vruchtgebruik is dit voldoende voor de verzaking aan de RV. Die dividenden komen dan binnen en dan zou men DBI-aftrek moeten bekijken, maar hiervoor is volle eigendom vereist en kan dus niet toegepast worden! Dus de dividenden van 100 blijven bij het binnenkomen wel volledig belastbaar!

Stel: iemand die 5% participatie heeft, maar daar 3.000.000 voor betaald heeft, voldoet wel aan de voorwaarden voor de DBI-aftrek. Hij zal dan maar op 5 vennootschapsbelasting (95% wordt afgetrokken) moeten betalen i.p.v. de volle 100. In dit geval voldoet hij wel niet aan de voorwaarden voor een vrijstelling te krijgen voor de RV!

b.2. Wanneer Belgische vennootschap dividenden gaat uitkeren aan een buitenlandse vennootschap:

[ART. 106, §5 KB/WIB]: je moet eerst kijken of voldaan werd aan de volgende voorwaarden

- De rechtsvorm van de uitkerende vennootschap moet in de moeder-dochterrichtlijn opgesomd zijn. (Op zich nooit een probleem want alle rechtsvormen van België zijn opgenomen).
- Fiscale woonplaats van de verkrijger moet gelegen zijn in de EU.
 - Wat als hij toch in een ander land zit?
 - België heeft er een dubbelbelastingverdrag (DBV) mee afgesloten
 - Er voorzien is in uitwisseling van inlichtingen tussen de fiscale administraties
- Rechtsvorm verkrijger moet in de moeder-dochterrichtlijn opgenomen zijn.
 - Als het een land is met een DBV: is de rechtsvorm gelijkaardig aan deze opgesomd in de moeder-dochterrichtlijn.
- Verkrijger moet onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting of gelijksoortig zonder een gunstregime te genieten.

Indien voldaan is aan al deze voorwaarden gelden weer dezelfde regels als bij uitkering naar een Belgische vennootschap en zullen die voorwaarden ook vervuld moeten worden wil men een verzaking krijgen voor de roerende voorheffing.

- Participatie van ten minste 10%
- Ononderbroken voor 1 jaar wordt/werd behouden (op het ogenblik van de toekenning van de dividenden)
 - *Werd* behouden: je moet ze reeds een jaar hebben
 - *Wordt* behouden: als je je termijn van 1 jaar nog zult uitdoen later (bv: je hebt ze 6 maand geleden gekocht en je gaat ze nog 6 maand behouden)
- Attest afleveren aan de uitkerende vennootschap
 - Wanneer de 1 jaar bereikt werd
 - Verbintenis de aandelen 1 jaar aan te houden en de onmiddellijke melding wanneer de termijn verlopen is.

Probleem inzake vrij verkeer van kapitaal:

Vergelijking met dividenden tussen Belgische vennootschappen. A keert dividenden uit aan B. Een aandeelhouder van B heeft per hypothese 5% van de aandelen voor de aanschaffingsprijs van 3.000.000. De RV zal ingehouden moeten worden, maar hij heeft recht op DBI-aftrek.

Er is dus een opbrengst van 100 (dividend) en een kost van 27 (RV). ⇔ Er gaat 95% af van die 100 door de DBI-aftrek. Dus de grondslag voor haar belasting bedraagt dus slechts 5. 1,70 vennootschapsbelasting zal hierop verschuldigd zijn. Er zit dus te veel in de kost. Die 27 is te veel aan kost. De fiscale administratie zal je geld moeten teruggeven! Dit verschil gaat men activeren (een vordering op de Staat). Op je actief zal er een vordering geboekt

worden t.b.v. 25,30. Je gaat de 27 uit de kosten halen (je gaat 25,30 crediteren op de passiefrekening ("geactiveerde voorschotten")).

→ 98,30 (100-27+25,30) is het te bestemmen resultaat. In de vierde bewerking → je hebt recht op DBI-aftrek

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	98,30
Verworpen uitgaven	0	1,70
Fiscaal resultaat	0	100
DBI-aftrek	0	-5

Op die 5 zal 1,70 belasting betaald worden, maar je hebt reeds 27 betaald aan de belastingen. Je zit dan aan - 25,30 dat terugbetaald moet worden door de fiscus.

Een buitenlandse vennootschap kan dit dus niet zo gaan verrekenen alsof het een Belgische zou zijn. Als de buitenlandse een onvoldoend percentage heeft, maar qua aanschaffingswaarde wel voldoet aan de vereiste van DBI-aftrek (mocht zij een Belgische vennootschap geweest zijn), dan zal een verlaagd tarief aan RV ingehouden worden (1,7%). Hij zal dus dezelfde belasting dragen als een Belgische vennootschap (*ratio*: vrij verkeer van kapitaal).

Wat is verschillend, je gaat kunnen lezen dat de verlaagde RV een participatie vereiste in volle eigendom.

c. FBB

1. BUITENLANDSE BRONHEFFING

Wanneer buitenlandse vennootschap dividenden gaat uitkeren aan een Belgische vennootschap kan het gebeuren dat er reeds belast wordt in het land van de uitkeerder. Dit is de **buitenlandse bronheffing**.

Dividenden komen van binnen de EU

Moeder-dochterrichtlijn → als de aandeelhouder een participatie van 10% bezit (*cf. supra*).

Dividenden komen van buiten de EU

Dubbelbelastingsverdrag → de dividenden worden belast in de lidstaat van de verkrijger, maar de staat van de uitkerende vennootschap mag wel een **beperkte bronheffing** inlassen. In bepaalde gevallen voorziet men in een laag tarief en in de andere gevallen voorziet men een hoog tarief.

Opgelet: niet alle transfers vallen onder de moeder-dochterrichtlijn, waardoor terug gekeken moet worden naar de dubbelbelastingsverdragen.

Voorbeeld: Een transfer tussen België en Frankrijk, maar er is geen participatie van 10%, dus val je niet onder die richtlijn. Dan moet je gaan kijken naar het DBV. Stel dat er wel een participatie is van 10%, maar de rechtsvormen worden niet vermeld in de richtlijn, dan opnieuw moet men gaan kijken naar het DBV.

2. FORFAITAIRE BUITENLANDSE BELASTING

Indien het roerend inkomen van buitenlandse oorsprong is, is het mogelijk dat het land waarin het roerend inkomen verworden wordt (bronstaat), hierop belasting heft. In geval van effectieve belastingheffing in het buitenland wordt de verkrijger van het inkomen niet ontheven van de Belgische belasting. In dat geval is er sprake van een dubbele belasting op eenzelfde inkomen. Deze dubbele belasting wordt verkomen of gemilded via het stelt van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB), wat wordt verrekend met de vennootschapsbelasting. (Het bedrag van de FBB varieert naargelang de aard van de inkomsten.)

[Art. 285, al. 1] → welke algemene voorwaarden moeten er vervuld zijn om in aanmerking te komen.

- De uitkerende vennootschap moet onderworpen zijn aan gelijkaardige belasting als de vennootschapsbelasting
- De aandelen moeten in België voor de beroepswerkzaamheid worden gebruikt. De aandelen mogen dus niet in een inrichting van u zitten in het buitenland.

[Art. 285, al. 2] → voorwaarden specifiek voor dividenden

- Dividenden moeten afkomstig zijn van een buitenlandse beleggingsvennootschap
 - Gewone dividenden komen dus niet in aanmerking voor FBB!
 - Voor deze andere dividenden moeten we terugkijken naar het DBV.
 - Bv: 10% bronheffing in Frankrijk, maar in het verdrag verwijst men naar de Belgische FBB (zonder dat het FBB minder mag bedragen dan 15%) → het verdrag geeft het recht op een FBB-verrekening.

Voorbeeld: Dividend vanuit het buitenland van 100 met 10% bronheffing. Het verdrag zegt dat we 15% FBB moeten berekenen. Dit moet je gaan berekenen op hetgeen je ontvangt, dus op 90 (100-10). Dit bedraagt dus 13,5. Om iets te mogen verrekenen met de vennootschapsbelasting, moet je het eerst in je grondslag opnemen.

De 13,5 wordt opgeteld bij de 90, waardoor je met een grondslag zit van 103,5 voor je vennootschapsbelasting. Daar moet je dan 33,99% rekenen waardoor we zitten met een vennootschapsbelasting van 35,18. Hier mag je dan je FBB terug van aftrekken. Uiteindelijk moet je dan nog 21,68 vennootschapsbelasting betalen. Dit in combinatie met de buitenlandse bronheffing komt neer op een totale belasting van 31,68.

Mocht het FBB niet bestaan, dan was je grondslag 90 waarop je je vennootschapsbelasting zou berekenen. Je zit dan met 30,95 aan belastingen. De totale belasting op het dividend bedraagt dan 40,59.

Wat is het te bestemmen resultaat? We hebben 90 ontvangen. We zitten met een kost van -21,68. Het resultaat bedraagt dus 68,32.

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	68,32
Verworpen uitgaven	0	21,68 13,5
Fiscaal resultaat		100

2.5.2. Interesten

a. Schuldvorderingen, leningen en effecten in vorm van handelspapier

Opm: deze leningen zijn niet opgenomen in effecten (daarvoor zie volgende subtitel b.)

a.1. Inkomsten van buitenlandse oorsprong

Overeenkomstig [art. 107, §2, 9° KB/WIB] wordt volledig afgezien van de inning van roerende voorheffing voor inkomsten van vorderingen die niet zijn vertegenwoordigd door effecten indien de verkrijger wordt geïdentificeerd als een binnenlandse vennootschap.

a.2. Inkomsten van Belgische oorsprong

Overeenkomstig [art. 107, §2, 9° KB/WIB] wordt volledig afgezien van de inning van roerende voorheffing voor inkomsten van vorderingen die niet zijn vertegenwoordigd door effecten indien de verkrijger wordt geïdentificeerd als een binnenlandse vennootschap.

b. Obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten

b.1. Inkomsten van buitenlandse oorsprong

Volgens [art. 108 KB/WIB] wordt van de inning van roerende voorheffing volledig afgezien m.b.t. inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten waarvan de schuldenaar een niet-inwoner is en de verkrijger een binnenlandse vennootschap.

b.2. Inkomsten van Belgische oorsprong

Wanneer de verkrijger wordt geïdentificeerd als een binnenlandse vennootschap, kan worden afgezien van de inhouding van roerende voorheffing mits voldaan wordt aan de volgende voorwaarden op grond van [art. 107, §6 KB/WIB]:

- Toegekend door inwoner
- Schuldenaar en gerechtigden zijn **verbonden ondernemingen**
 - Een van de verbonden ondernemingen
 - Participatie van minstens 25% in het kapitaal
 - De richting van de participatie is niet belangrijk.
 - Opgelet: in tegenstelling tot de moeder-dochterrichtlijn is het niet voldoende dat dit in vruchtgebruik is. Er zal een attest moeten worden afgegeven [art. 117, §6bis, al. 1 c) KB/WIB] dat je die participatie bezit in volle eigendom.
 - Deze mag rechtstreeks of onrechtstreeks (via dochter) zijn
 - Behouden gedurende een ononderbroken periode van één jaar.
 - Op het ogenblik dat de interesten worden betaald.
 - Derde vennootschap binnen de EU die een deelneming bezit in elk van de vennootschappen.
 - Bv. vennootschap C heeft minstens 25% in vennootschap A en vennootschap B.
 - Stel dat vennootschap C niet in de EU gevestigd is, dan zal er geen verzaking aan de RV zijn!
 - Wat als een EU-dochter van een niet-EU-vennootschap een participatie bezit van 25% in elk van de vennootschappen, dan is er ook voldaan aan de voorwaarde.
- Er moet een **attest** uitgereikt worden waarin staat dat al de voorwaarden vervuld zijn vooraleer de interesten worden uitbetaald. Het moet er zijn op het ogenblik van de uitbetaling van de interesten
 - Datum vanaf wanneer 1 jaar bereikt
 - Verbintenis 1 jaar aan te houden + onmiddellijk melden

- Lager dan 25% vooraleer je 1 jaar bereikt: onmiddellijk melden
 - De schuldenaar moet in dit geval ten voorlopige titel een bedrag inhouden gelijk aan de roerende voorheffing die in de regel verschuldigd zou zijn. Zodra de minimumdeelneming 1 jaar behouden werd, mag het ingehouden bedrag aan de gerechtigde uitgekeerd worden.
- HvB te Gent 18 maart 2014: Het is een omzetting van een richtlijn waarin staat dat voor de vrijstelling van RV de bronstaat een attest kan eisen op het ogenblik van de uitbetaling. Als staat ben je wel niet verplicht dit te doen. Het Hof van Beroep stelde dat de Belgische wetgever daadwerkelijk gekozen heeft voor het attest en ook al zegt het KB niet letterlijk dat het op het ogenblik van de uitbetaling er moet zijn, je neemt het totale pakket van de richtlijn en dus ook die voorwaarde!
 - ⇔ Opgelet vergelijk met dividenden: de moeder-dochterrichtlijn spreekt daarentegen niet over die voorwaarde dat het attest er moet zijn op het ogenblik van de uitbetaling. Dus hier mag het attest wel later overhandigd worden.
- Effecten
 - Eigenaar of vruchtgebruik
 - Op geen enkel ogenblik deel van inrichting buiten de EU

c. FBB

In het geval van interesten wordt de FBB slechts verrekend in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de goederen of kapitalen heeft gehad **[art. 288 WIB]**.

In dit geval spreken we over de werkelijke buitenlandse belasting (**WBB**).

De binnenkomende interesten gaan al uit je vennootschap verdwijnen omdat de uitgaande interesten deze inkomende gaan compenseren. → Stel dat je 100 binnenkomende interesten hebt en 900 andere opbrengsten. We hebben 100 interesten die we moeten betalen en 200 andere kosten. De interest-kosten gaan we proportioneel aanrekenen op de binnenkomende interesten en andere opbrengsten. 10% (dus 10) van je interestkosten ga je toewijzen aan de inkomende interesten. De overige interestkosten (90) gaan af van je andere opbrengsten.

We moeten dus geen WBB voorzien voor het gehele bedrag van 100, maar slechts voor 90*!

Opbrengst van 100. Buitenlandse bronheffing van 15%. Je ontvangt dus 85. We werken met WBB dus zelf breuk samenstellen. 15 in de teller en 85 (100-15) in de noemer. We komen dus tot dezelfde breuk als bij het FBB. Het te verrekenen bedrag zou dus 15 zijn, maar dit moeten we terugbrengen tot 90%*! We blijven dus over met een te verrekenen bedrag van 13,5 (90% van 15).

Hoe komen we aan de formule van 90%? Men houdt geen rekening met de meerwaarden voor de opbrengsten te berekenen waarop de interestkosten toegerekend kunnen worden.

Formule: De noemer bestaat uit alle opbrengsten, behalve de meerwaarden (1.000). Voor de teller nemen we de noemer en daar moeten we het roerend inkomen aftrekken die de vennootschap betaalt en die bij haar in kosten zitten (100 = de interestkosten).

Opm: dividenden moet men hier niet aftrekken in de teller! Dividenden zijn resultaatsverwerkingen waardoor ze niet in de kosten zitten.

Anti-channeling: een bepaalde vennootschap ontvangt interesten. Maar die vennootschap treedt op voor een derde.

bv: een financiële instelling die 1.000 krijgt van een belegger. Deze 1.000 ontleent hij aan een buitenlandse vennootschap. Deze moet dus interesten betalen die binnenkomen bij die financiële instelling. 15% buitenlandse bronheffing waardoor slechts 85 binnenkomt. Deze 85 moet ze doorsluizen naar de belegger. De grondslag voor de financiële instelling bedraagt 0. Als men hier FBB zou gaan toekennen, dan zou de financiële instelling haar belastingen kunnen verminderen.

2.5.3. Royalty's

a. Inkomsten van buitenlandse oorsprong

Voor royalty's (inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen) bepaalt **[art. 111, eerste lid, b) KB/WIB]** dat wordt afgezien van de roerende voorheffing wanneer de verkrijger een binnenlandse vennootschap is.

b. Inkomsten van Belgische oorsprong

Voor royalty's (inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen) bepaalt **[art. 111, eerste lid, b) KB/WIB]** dat wordt afgezien van de roerende voorheffing wanneer de verkrijger een binnenlandse vennootschap is.

c. FBB

c.1. Algemeen

Voor royalty's bedraagt het FBB 15/85 van het geïnde inkomen, na aftrek van de buitenlandse belasting, maar voor aftrek van de eventuele Belgische roerende voorheffing en andere gelijkaardige kosten.

Voorbeeld: Er worden 100 royalty's uitgekeerd. Daarop is een bronheffing ingehouden van 10%. We ontvangen dus 90. Het wetboek stelt dat je op die 90 de breuk van 15/85 toepast. Dit komt neer op een bedrag van 16. Dit is je FBB. We verhogen de 90 met de 16 om onze grondslag te vormen. De vennootschapsbelasting bedraagt 36, waar we 16 weer mogen van aftrekken. We zitten dus met een belasting van 20. Samen met de buitenlandse bronheffing zitten we met een totale belastingdruk van 30.

c.2. Octrooiaftrek

Octrooiaftrek (een van de 9 bewerking) is een verlaging van de belasting op royalty's. Deze is echter opgegeven vanaf 1 juli 2016. Maar de oude octrooiaftrek blijft bestaan voor octrooien waarvan de aanvraag werd ingediend voor 1 juli 2016. Alle royalty's uit die octrooien blijven onder deze oude octrooiaftrek zitten. Dit geldt voor die royalty's tot 30 juni 2021. Je kunt dus 5 jaar lang nog van die oude octrooiaftrek genieten. Voor de nieuwe octrooien moet men nog een nieuw systeem uitwerken.

Bij octrooiaftrek schakelt men over naar het **WBB**. I.p.v. de 15/85 breuk gaan we in de teller de buitenlandse bronheffing opnemen, beperkt tot 15%, en in de noemer 100 verminderd met de teller. Deze nieuwe breuk gaan we dan toepassen op de royalty verminderd met de bronheffing. (**Opm. de teller kan nooit hoger dan 15**)

2.6. Subsidies

Subsidies behoren normaal tot de belastbare winst, waarbij kapitaalsubsidies eventueel gespreid worden belast op basis van **[art. 362 WIB]**. Het wetboek vennootschappen voorziet evenwel toch in enkele bijzondere regimes:

- **Vrijstelling** voor bepaalde **gewestelijke steunmaatregelen** **[art. 193bis en ter WIB]**
- Bijzonder tarief van **5%** voor subsidies in het kader van de **landbouw** **[art. 217, 1^{ste} lid, 4° WIB]**

2.6.1. Gewestelijke steunmaatregelen

De kapitaalsubsidies worden **vrijgesteld in de mate dat ze al winst moeten worden aangemerkt** op basis van **[art. 362 WIB]**. Dit wil zeggen in verhouding tot de fiscaal aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen op de gesubsidieerde activa.

Geleidelijk opnemen in het boekhoudkundig resultaat volgens de afschrijvingen op de activa die men heeft aangekocht. Fiscaal gaat men het ook geleidelijk opnemen in het fiscaal resultaat volgens de fiscaal aangenomen afschrijvingen. In het laatste geval is ofwel het stukje kapitaalsubsidie belast, ofwel vrijgesteld.

Voorbeeld:

1. De kapitaalsubsidie wordt boekhoudkundig op het passief van de balans voor hun volledige bedrag opgenomen onder 'Kapitaalsubsidies' (fiscaal: vrijgestelde reserve). Vervolgens wordt deze kapitaalsubsidie geleidelijk afgeboekt via overboeking naar een opbrengstenrekening, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de gesubsidieerde activa. Er wordt dus telkens een gedeelte van een vrijgestelde reserve omgevormd tot een belaste reserve zonder dat dit aanleiding geeft tot belasting; dit gebeurt fiscaaltechnisch door een verhoging van de begintoestand van de belastbare reserves.

Vennootschap bezit een kapitaal van 4.000. Ze ontvangt daarnaast een kapitaalsubsidie t.w.v. 1.000 van het Gewest. Deze wordt geboekt op het actief en passief. We gaan een vrijgestelde reserve inschrijven in onze fiscale aangifte ('andere vrijgestelde reserves').

	Begin	Eind
Andere vrijgestelde reserves	0	1.000

Je koopt een machine aan van 5.000. Op de rekening kapitaalsubsidies staat nog steeds de volle 1.000. We schrijven de machine af over een periode van 10 jaar. Op de rekeningen 'geboekte afschrijvingen' en 'kost' gaan we 500 boeken. We gaan de kapitaalsubsidie verminderen met 100 en 100 boeken op de 'opbrengsten'. We zitten dus met een resultaat van 400 verlies. Dit boeken we als overgedragen verlies.

Activa	Passiva
Machine 4.500	Kapitaal 4.000
	Kapitaalsubsidie 900
	Overgedr. verlies -400

Je hebt dus een opbrengst van 100 en een kost van 500. Als we te maken gehad zouden hebben met een belaste kapitaalsubsidie, zou die 100 belast worden, maar kun je 100 van je kosten gebruiken en ertegenover afzetten om zodoende toch geen belastingen te moeten betalen. Dus zouden we ook zitten met een fiscaal overdraagbaar verlies van 400.

In casu is het evenwel geen belaste kapitaalsubsidie. Je moet je kosten dus ook niet gaan gebruiken. Hierdoor wordt fiscaal de volle 500 verlies overgedragen.

	Begin	Eind
Overgedragen verlies (boekhoudkundig!)	0	-400
Vrijstelling gewestelijke kapitaalsubsidies	100	0
Fiscaal resultaat	100	-400
Kapitaalsubsidie	1.000	900

Door de begintoestand van de belaste reserves ('vrijstelling gewestelijke kapitaalsubsidies') te verhogen zitten we dus met een daling van 100 naar -400. Hierdoor bekomen we het fiscale verlies van -500.

2. Indien er te vlug afgeschreven wordt, dan nog blijft de gespreide vrijstelling gewaarborgd. Stel dat we de machine 10 jaar kunnen gebruiken, maar we schrijven af over 5 jaar. 5.000 over 5 jaar afschrijven zou een afschrijvingskost van 1.000 betekenen. Je kapitaalsubsidie van 1.000 wil je aan hetzelfde ritme in het resultaat opnemen. Dus 200 opbrengst per jaar in plaats van 100. Jaarlijks heb je dus een verlies van -800.

Activa	Passiva
Machine 4.000	Kapitaal 4.000 Kapitaalsubsidie 800 Overgedr. verlies -800

Er is echter 100 te veel in resultaat opgenomen (je zou maar 100 van de kapitaalsubsidie mogen boeken als opbrengst), daarom moeten we een **negatieve belaste reserve** van 100 (het te snel boekhoudkundig opgenomen bedrag) opnemen. We nemen 200 fiscaal op in opbrengsten, maar 100 is te veel opgenomen omdat we te snel afschrijven, je mag maar 100 opnemen. De 100 die te veel opgenomen wordt geven we in onder 'andere belastbare reserves'. De 100 die wel opgenomen mocht worden geven we dan in onder de vrijstelling gewestelijke kapitaalsubsidies (vrijgesteld dus begintoestand verhogen). Fiscaal dalen we dus terug met 500.

	Begin	Eind
Beschikbare reserves	0	0
Andere belastbare reserves	0	-100
Overdreven afschrijvingen	0	500
Overgedragen verlies (boekhoudkundig!)	0	-800
Vrijstelling gewestelijke kapitaalsubsidies	100	
Fiscaal resultaat	100	-400

3. In de voorwaarden voor vrijstelling van de kapitaalsubsidie staat er dat je je **vrijstelling verliest** zodra je je **actief verkoopt binnen de eerste 3 belastbare tijdperken**. Stel nu dat je je machine koopt in 2016, dan mag je ze niet verkopen voor het einde van 2018. In dat geval wordt het bedrag van de voorheen vrijgestelde winst geacht een **winst te zijn van het belastbaar tijdperk** gedurende dewelke de **vervreemding** heeft plaatsgevonden.

Stel nu dat we de machine verkopen in 2017. Dit houdt in dat alle kapitaalsubsidies die we nog staan hebben, we in het boekhoudkundig resultaat moeten opnemen. De overblijvende 900 zal dus in opbrengst moeten worden genomen. Je bent je vrijstelling kwijt en degene die je in het vorige boekjaar hebt kunnen genieten, nl. 100, wordt geacht fiscaal winst te zijn van het boekjaar 2017. We zullen dus in totaal 1.000 moeten belasten. Boekhoudkundig is ons resultaat 500. Daar komt nog 310 vennootschapsbelasting bij. We zitten dus met een te bestemmen winst van 160.

	Begin	Eind
Verworpen uitgaven	0	340 100
Beschikbare reserves	0	160
Overgedragen verlies (boekhoudkundig!)	-400	0
Fiscaal resultaat	-400	600
Vrijgestelde reserve	900	0

De 100 die nu geacht wordt een kost te zijn van het boekjaar 2017 moeten we ook opnemen bij je verworpen uitgaves!

4. De kapitaalsubsidie terugbetalen aangezien de machine verkocht werd (voorwaarde niet langer voldaan)

We gaan boekhoudkundig 900 in de opbrengsten opnemen. Het terugbetalen van een kapitaalsubsidie is een kost, we zitten dus met een kost van 1.000. Je zit met een resultaat van -100. Je hebt nog je overgedragen verlies van -400 dat er nog eens bijkomt. Je sluit dus af met een verlies van -500.

De 100 die je vorig jaar hebt vrijgesteld, ga je nu ook moeten belasten. Tegenover de 1.000 (900+100) opbrengsten staan er 1.000 kosten. → art. 198, §1, 14°: de kost is fiscaal niet aftrekbaar wanneer het betrekking heeft op kapitaalsubsidies die vroeger zijn vrijgesteld. 100 van de 1.000 kost is dus een verworpen uitgave. 900 van de kosten blijft dus wel aftrekbaar.

We zullen dus 33,99% vennootschapsbelasting moeten betalen op de 100 die vroeger vrijgesteld was (34). Ook al wordt de vennootschap fiscaal niets verrijkt (1.000 opbrengst en kosten), toch blijft er op deze manier een belasting verschuldigd!

	Begin	Eind
Verworpen uitgaven	0	34 100 (vroeger vrijgesteld) 100 (niet aanvaarde kost)
Overgedragen verlies	-400	-534
Fiscaal resultaat	-400	-300

2.6.2. Gewestelijke steunmaatregelen in de landbouwsector

Bijzondere aanslagvoet voor de steun in landbouwsector is altijd 5%

Je gaat afschrijven over 10 jaar. Je gaat opbrengst boeken van 100 en een afschrijving van 500. Je zit met een kost van 400, maar daar moet nog eens 5% op 100 van af (dus 5). Je zit dus met een totaalverlies van -405. Die 100 moet sowieso belast worden aan 5%, je mag daar geen kosten tegenoverzetten. Je gaat de volle 500 verlies moeten overdragen, je kan die 100 opbrengsten er niet tegenoverzetten.

Verworpen uitgaven	0	5
Overgedragen verlies (boekhoudkundig!)	0	-405
Fiscaal resultaat	0	-400

Fiscaal ga je je resultaat van -400 moeten splitsen in enerzijds het “werkelijk resultaat uit activiteiten waarvoor de winst niet wordt vastgesteld op basis van tonnage”. Dit is het stuk dat altijd belast wordt, waarvoor een minimumbelasting geldt. Dit is 100. Anderzijds wordt de rest geboekt op het “resterende resultaat”. Daar geven we -500 in. Die -500 kunnen we dan gebruiken het volgende jaar.

2.7. Waardevermeerdering van bedrijfsactiva

2.7.1. Uitgedrukte waardevermeerdering

a. Algemeen

Wanneer een meerwaarde wordt uitgedrukt, betekent dit dat de boekwaarde van een vooraf bestaand bedrijfsactief wordt verhoogd.

Overeenkomstig [art. 44, §1, 1° WIB] worden uitgedrukte waardevermeerderingen van activa **vrijgesteld van belastingen**. Hierop zijn evenwel twee uitzonderingen te noteren, namelijk voorraden en bestellingen in uitvoering

Om deze vrijstelling te genieten dient voldaan te worden aan de **fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde**. Deze houdt in dat de meerwaarde op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en blijft. Bij een boeking op de passiefrekening 'Herwaarderingsmeerwaarde' is aan deze voorwaarde voldaan.

De herwaarderingsmeerwaarde **mag boekhoudkundig opgenomen worden in het maatschappelijk kapitaal** zonder dat er hiermee afbreuk wordt gedaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Opm: Voor boekjaren die ingaan vanaf 1 januari 2016 bepaalt [art. 57, §3, 2° KB/W.Venn.] dat er geen omzetting in het maatschappelijk kapitaal is toegelaten ten belope van het bedrag van de geraamde belastingen op de geherwaardeerde waarde.

Voorbeeld:

1. Een actief (gebouw) stond oorspronkelijk in je boekhouding geboekt voor een bedrag van 10.000. Je verhoogt via **herwaarderingsmeerwaarde** naar 15.000. Dit gaan we niet belasten, het is vrijgesteld.

Activa	Passiva
MVA 15.000	Kapitaal 10.000 Herw.mw. 5.000

Wat is de **fiscale nettowaarde**? Om de fiscale nettowaarde te berekenen begin je met de fiscale waarde van het actief en verminder je ze met de fiscale waarde van de schulden. De fiscale nettowaarde bedraagt hier dus 10.000 (er zijn geen schulden, niet belaste reserve maakt geen deel uit van de fiscale nettowaarde).

De **fiscale meerwaarde** wordt berekend door het verschil tussen de hogere boekwaarde (15.000) en de fiscale waarde (10.000) van het betrokken goed. (Je moet je fiscale meerwaarde dus gaan berekenen op basis van de 10.000, want de overige 5.000 is nog niet belast geweest.)

→ Eerste 3 op het aangifteformulier zijn uitgesloten van je fiscaal eigen vermogen:

- Waardeverminderingen op handelsvorderingen
- Voorzieningen voor risico's en kosten
- Uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte meerwaarden

2. Je verkoopt het gebouw voor 11.000 terwijl de fiscale waarde 10.000 bedraagt. Je gaat op 1.000 vennootschapsbelasting moeten betalen (340 belasting). Je beschikbare reserves zullen stijgen met 660. Je zult met een schuld zitten van 340. Op je actief komt 11.000 te staan.

Beschikbare reserves	0	660
Verworpen uitgave	0	340
Fiscaal resultaat	0	1.000

3. Je mag de herwaarderingsmeerwaarde **opnemen in het maatschappelijk kapitaal**. Je voldoet hiermee nog steeds aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Opgelet: Sinds 2016 mag een herwaarderingsmeerwaarde niet meer voor het volledige bedrag opgenomen worden in het maatschappelijk kapitaal. Het stuk belasting dat zit in je herwaarderingsmeerwaarde mag je niet opnemen in je kapitaal. Je moet dus de belasting bepalen op basis van die 5.000. Dat is dan 1.700 die je niet mag opnemen in je maatschappelijk kapitaal.

Activa	Passiva
MVA 15.000	Kapitaal 13.300 Herw.mw. 1.700

Opm: Wanneer voldoe je niet meer aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde? → Bij het achteraf doorvoeren van een kapitaalvermindering. Je raakt dan aan een onbelaste reserve, waardoor je belasting verschuldigd zult zijn!

Voorbeeld:

Een actief (gebouw) stond oorspronkelijk in je boekhouding geboekt voor een bedrag van 10.000. Je verhoogt via herwaarderingsmeerwaarde naar 15.000. Dit gaan we niet belasten, het is vrijgesteld (*cf. vorige voorbeeld*).

Activa	Passiva
MVA 15.000	Kapitaal 10.000 Herw.mw. 5.000

Stel dat er een kapitaalvermindering wordt doorgevoerd van 11.000 om uit te betalen aan je aandeelhouders. Er wordt een lening aangegaan voor 11.000 (een gebouw kun je immers niet uitkeren). Het kapitaal vermindert dus tot 2.300 (13.300 – 11.000) → je gaat dit betalen met je fiscaal gestort kapitaal, maar je pakt dus ook 1.000 af van de herwaarderingsmeerwaarde waardoor je niet meer voldoet aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde en belast zal moeten worden (340). Je zult eindigen met een overgedragen verlies van 340 en een bijkomende schuld van 340.

Overgedragen verlies	0	-340
Verworpen uitgave	0	340
Dividend	0	1.000
Fiscaal resultaat	0	1.000
Uitgedrukte niet-verwez. meerwaarde	5.000	4.000

DUS: Kapitaalvermindering is in principe ook een dividenduitkering, in die mate dat er geen aanrekening gebeurt op je fiscaal gestort kapitaal.

Opm: Als je het actief gaat afschrijven zijn deze **afschrijvingen op herwaardeerde meerwaarden niet aftrekbaar** fiscaal. **Afschrijvingen op je aanschaffingswaarde zijn wel aftrekbaar.**

Voorbeeld:

De afschrijvingen op 10.000 (aanschaffingswaarde) zijn aftrekbaar, de afschrijvingen op de overige 5.000 (herwaarderingsmeerwaarde) zijn niet aftrekbaar. Als je afschrijft over 10 jaar zit je met een jaarlijkse afschrijving van 1.000 en 500. Die 1.000 is fiscaal aftrekbaar. Die 500 is niet aftrekbaar. (⇔ boekhoudkundig zit je wel met een kost van 1.500)

Belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde (staat onder de belaste reserves).

Belaste reserve	0	500
Overgedragen verlies	0	-1.500
Fiscaal resultaat	0	-1.000
Uitgedrukte niet-verwez. meerwaarde	5.000	4.500

Waarom geen verworpen uitgave? Dat is weg, er zou dus niets achter moeten zitten. Hier zit er een belaste reserve achter.

b. Terugname van waardevermindering

b.1. Immateriële en materiële vaste activa

De terugname van waardeverminderingen vormt boekhoudkundig in principe een opbrengst. Overeenkomstig [art. 100 KB/W.Venn.] laat men het echter toe om de terugnemingen van waardeverminderingen geboekt op immateriële en materiële vaste activa echter ook rechtstreeks op de passiefzijde van de balans te boeken onder 'Herwaarderingsmeerwaarden'.

b.2. Aandelen of andere effecten

Bij waardeverminderingen op aandelen moet men een onderscheid gaan maken.

In de regel zijn waardeverminderingen op aandelen in principe niet-afteikbaar (verworpen uitgave). Als men die waardevermindering gaat gaan terugnemen, betekent dit een opbrengst. Deze opbrengst wordt dan **niet belast**. Om geen stijging te hebben van je belaste reserves gaat men een verhoging toepassen van de begintoestand van de reserves.

Heb je daarentegen te maken met waardeverminderingen op aandelen **geboekt voor 1 januari 1991**, dan zijn deze wel aftrekbaar. Bij het terugnemen van zo een waardevermindering zit je wederom met een opbrengst, maar deze opbrengst gaat men nu **wel belasten**.

c. Terugname van afschrijvingen

Vandaag geeft de terugname van afschrijvingen boekhoudkundig aanleiding tot een opbrengst. Oorspronkelijk liet men het toe om deze rechtstreeks op het passief onder 'Herwaarderingsmeerwaarden' te boeken. Op een bepaald moment aanvaardde het boekhoudrecht dit niet meer en hier sloot het fiscaal recht bij aan. Daardoor maken de teruggenomen afschrijvingen terug **deel uit van de exploitatiewinst** en worden ze belast.

2.7.2. Verwezenlijkte waardevermeerdering

a. Algemeen

Een meerwaarde wordt verwezenlijkt wanneer een bedrijfsactief het bedrijfsvermogen verlaat en wordt vervangen door een tegenwaarde. Bij de verwezenlijking van een meerwaarde wordt een opbrengst geboekt.

Het bedrag van de belastbare verwezenlijkte meerwaarde **[art. 43 WIB]** wordt bepaald aan de hand van het verschil tussen:

- De ontvangen vergoeding verminderd met de kosten van vervreemding
- De aanschaffingswaarde verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen. (Bedoeld zijn de waardeverminderingen of afschrijvingen die vanuit fiscaal oogpunt bestaan en waardoor de fiscale waarde van het actief daalt. De aftrek van de kost moet evenwel niet fiscaal aanvaard zijn)

Er moet een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds de waardevermeerderingen die voorlopig niet worden belast of die gespreid worden belast, en anderzijds de definitief vrijgestelde waardeverminderingen.

2.7.3. Vrijgestelde waardevermeerdering

a. Voorlopig vrijgestelde meerwaarden

Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen enkele regimes:

- **Voorlopig vrijgesteld** (*belasting wanneer niet langer aan onaantastbaarheidsvoorwaarde is voldaan*)
 - o Uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden [art. 44, §1, 1° WIB]
 - o Monetaire meerwaarden [art. 44, §1, 2° WIB]
 - o Bedrijfsvoertuigen [art. 44bis, WIB]
 - o Binnenschepen [art. 44ter WIB]
 - o Zeeschepen [art. 122 programmawet 02/08/2002]
- **Gespreide taxatie**
 - o Onroerende goederen en outillering [art. 47 WIB]
 - o Overheidseffecten uitgegeven voor 1990 [art. 513 WIB]

a.1. Voorlopig vrijgesteld

I. UITGEDRUKTE NIET-VERWEZENLIJKE MEERWAARDEN

→ Cf. pagina 42 e.v.

II. MONETAIRE MEERWAARDEN

Meerwaarden die gerealiseerd worden op **immateriële, materiële en financiële vaste activa** en andere portefeuillewaarden, zijn vrijgesteld voor zoverre de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde niet hoger is dan de gerevaloriseerde waarde (verminderd met de voorheen aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen) [art. 44, 1, 2° WIB]

Deze gerevaloriseerde waarde wordt verkregen door de coëfficiënten voorzien in [art. 2, §1, 7° WIB] toe te passen op de aanschaffingswaarde. Sinds 1950 is deze coëfficiënt gelijk aan 1, waardoor de vrijstelling in de praktijk amper nog voorkomt.

Conclusie: de vrijstelling geldt enkel voor monetaire meerwaarden verworven voor 1 januari 1950.

Voorbeeld:

Stel je hebt een gebouw aangekocht in 1925 voor 30.000. Dit is ondertussen al lang afgeschreven. De boekwaarde en fiscale waarde bedragen dus 0. Stel dat je het verkoopt voor 500.000 vandaag. Je zit met een fiscale meerwaarde van 500.000. → Je moet 30.000 gaan vermenigvuldigen met een coëfficiënt (lijst in wetboek). Hier is het x4,02. Je zit dan met 120.600. Men doet alsof dit de aanschaffingswaarde is rekening houdende met de muntontwaarding. Daar brengt men de afschrijvingen van in aftrek. 90.600 is je monetaire meerwaarde. Deze wordt dus vrijgesteld van de 500.000.

- 90.600 wordt voorlopig vrijgesteld (onaantastbaarheidsvoorwaarde)
- 409.400 wordt wel belast

III. MEERWAARDEN DIE WEDERBELEGD WORDEN

Dit zijn de meerwaarden op bedrijfsvoertuigen, binnenschepen en zeeschepen:

a.2. Gespreide taxatie

I. ONROERENDE GOEDEREN EN OUTILLERING

[art. 47 WIB] is ingevoerd voor meerwaarden gerealiseerd vanaf 1 januari 1990. Voordien bestond er een ander systeem. Toen was er art. 36 WIB_{oud} dat voorzag in een **vrijstelling mits wederbelegging** voor meerwaarden op onroerende goederen en outillering, deelnemingen en meerwaarden gerealiseerd op portefeuillewaarden. Dan was dit vrijgesteld zolang je aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde voldeed.

Men heeft dit afgeschaft en voor **onroerende goederen en outillering** kwam **[art. 47 WIB]** in de plaats. Er komt **gespreide taxatie** in de plaats.

Wanneer een bedrag gelijk aan de verkoopwaarde of verkregen schadevergoeding wordt wederbelegd, wordt de gerealiseerde meerwaarde gespreid belast volgens het ritme van de afschrijvingen op de als wederbelegging verworven goederen.

Indien goederen waarin werd wederbelegd, niet meer worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepsactiviteit vooraleer zij volledig zijn afgeschreven of de beroepswerkzaamheid zelf wordt stopgezet, wordt het saldo van de meerwaarde dat nog moet worden belast, op dat ogenblik belast.

Voor **meerwaarden op deelnemingen** heeft men eveneens iets anders ingevoerd, namelijk **[art. 192 WIB]**.

Stel dat je een meerwaarde realiseert en je beslist om weder te beleggen. Dan heb je tijd tot 31 december van het jaar erop. Tegen dan moet je wederbelegging zijn gebeurd. De onbelaste reserve gaat belast moeten worden indien je niet op tijd gaat wederbeleggen. Stel dat de belastingplichtige zijn boekhouding niet aanpast en het geboekt laat staan als een belastingvrije reserve, dan moeten we zorgen voor een grondslag in je aangifte.

Hiervoor gaat men gebruik maken van de post “andere in de balans vermelde reserves”. Er staat een belastingvrije reserve in je balans, maar die moet belast worden.

II. OVERHEIDSEFFECTEN VOOR 1990

Voor de **meerwaarden op andere effecten** is er geen ander regime in de plaats gekomen en men heeft een overgangsregeling gemaakt die terug te vinden is in **[art. 513 WIB]**. Dit gaat om **overheidseffecten uitgegeven voor 1 januari 1990**. Door weder te beleggen in nieuwe effecten kun je die meerwaarde ook gespreid gaan taxeren over 6 jaar.

Je kunt dus nog belastingvrije reserves hebben door het oud artikel 36 → onder de post ander verwezenlijkte meerwaarden aangeven.

b. Definitief vrijgestelde meerwaarden

b.1. Nieuwe wagens met CO₂-uitstoot

[art. 185ter, al. 1 WIB] Als je een wagen hebt gekocht en deze gaat afschrijvingen, gaat men die afschrijvingen niet volledig aanvaarden als kost. Stel dat je een wagen hebt van 30.000 die volledig is afgeschreven. Je moet kijken naar de CO₂-uitstoot. Stel dat 90% fiscaal aftrekbaar is. 27.000 van de afschrijvingen waren dus aftrekbaar. 3.000 is een verworpen uitgave. Je boek- en fiscale waarde bedragen allebei 0.

We verkopen de wagen voor 10.000. Dit is je fiscale meerwaarde. → 9.000 (90%) is belastbaar en 1.000 (10%) is definitief vrijgesteld. Deze 1.000 opbrengst gaan we volledig opnemen als beschikbare reserve. Om geen belastingen te betalen gaan we de begintoestand van de belaste reserves verhogen.

b.2. Vrijstelling voor verwezenlijkte meerwaarden op aandelen

I. ALGEMENE BESPREKING

Met de wet van 23 oktober 1991 werd er een vrijstelling ingevoerd voor meerwaarden die worden verwezenlijkt op aandelen **[art. 192, §1 WIB]**. Deze vrijstelling kadert in de vermijding van dubbele vennootschapsbelasting.

Welke aandelen komen hiervoor in aanmerking? De aandelen...

[1] **Taxatievoorwaarde:** waarvan de individuele inkomsten in aanmerking komen om krachtens **[art. 202, §1 en 203 WIB]** van de winst te worden afgetrokken (m.a.w. aandelen die in aanmerking komen voor DBI-aftrek)

[2] **Permanentievoorwaarde:** die ononderbroken voor een periode van één jaar in de vennootschap behouden werden.

Opm: Deze DBI-voorwaarden uit **[art. 202, §1 en 203 WIB]** omvatten:

- Taxatievoorwaarde: dividend moet komen van een vennootschap waar er ook reeds vennootschapsbelasting is geheven
- *Participatievoorwaarde: 10% participatie of aanschaffingswaarde van 250.000. (art. 202, §2, 1°).*
 - *Deze voorwaarde komt niet in aanmerking voor het bepalen van je vrijstelling van je meerwaarde*
- *Aandelen ononderbroken één jaar in je bezit worden of werden behouden.*
 - *Deze voorwaarde komt niet in aanmerking voor het bepalen van je vrijstelling van je meerwaarde want je kan die termijn niet meer uitzitten, je termijn moet voldaan zijn, want ze zijn verkocht bij een verwezenlijkte meerwaarde, daarom dus dat er geen "worden" staat.*

[3] Naast de taxatie- en permanentievoorwaarde is het van belang wie deze meerwaarden realiseert.

- **Kleine vennootschap** = vrijstelling
- Grote vennootschap = geen vrijstelling = 0,4% **[art. 217, al.1, 3° WIB]**

Voorbeeld kleine vennootschap:

Je aandelen hebben een boekwaarde van 10.000. We gaan ze verkopen voor 15.000. De kosten naar aanleiding van die verkoop bedragen 1.000. De fiscale meerwaarde = verkoopprijs – kosten → vergelijken met de fiscale waarde. 4.000 zal dus volledig vrijgesteld worden. Deze 4.000 komt dus volledig op je beschikbare reserve terecht. Je zal je begintoestand "meerwaarden op aandelen" verhogen met 4.000 waardoor er geen evolutie is en geen belastingen moeten geheven.

Voorbeeld grote vennootschap:

Je aandelen hebben een boekwaarde van 10.000. We gaan ze verkopen voor 15.000. De kosten naar aanleiding van die verkoop bedragen 1.000. De fiscale meerwaarde is wederom 4.000. De 0,412% (0,4% verhoogd met 3% daarvan) geeft 16 vennootschapsbelasting. Je mag je 4.000 niet volledig inschrijven als beschikbare reserve. Je zult ze moeten opsplitsen in 3984 als beschikbare reserves en vennootschapsbelasting van 16.

Beschikbare reserve	0	3.984
Verworpen uitgave	0	16
Fiscaal resultaat	0	4.000

Je moet niet beginnen met een verhoging van de begintoestand van de reserves. Je moet dat enkel doen als je meerwaarde vrijgesteld is, anders kom je daar niet aan!

Bijzonder aan de 0,412% is dat het ook een **minimale belasting** is. Als een grote vennootschap die aandelen verkoopt, dan gaat ze dat ook altijd moeten betalen in het jaar van verkoop, ongeacht hoeveel kosten dat ze maakt (vergelijk met de 5% bij landbouwsubsidies, dat was ook een minimale belasting).

Je verkoopt de aandelen van 10.000 voor 14.000, maar je zit met nog een hoop andere kosten ter waarde van 3.000. Boekhoudkundig resultaat is slechts 1.000, maar de vennootschap gaat toch belasting moeten betalen op die 4.000. Je kosten mag je niet gebruiken om ze af te zetten tegenover de opbrengst, je zal ze pas volgende jaar mogen gebruiken (3.000 overgedragen fiscaal verlies). Je zult 984 (1.000 – 0,412% van 4.000) over hebben om te bestemmen.

Beschikbare reserve	0	984
Verworpen uitgave	0	16
Fiscaal resultaat	0	1.000
Meerwaarden op aandelen belastbaar tegen 0,412	0	4.000
Overgedragen verlies	0	-3.000

II. VOORWAARDEN VOOR VRIJSTELLING

I. AANDELEN DIE IN VOLLE EIGENDOM BEHOUDEN WERDEN GEDURENDE EEN ONONDERBROKEN PERIODE VAN 1 JAAR

Aandelen waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om krachtens de art. 202, §1 en 203 van de winst te worden afgetrokken, maar die **niet gedurende een ononderbroken periode van 1 jaar in volle eigendom werden behouden**. → **25% van de meerwaarde zal belast** worden, ongeacht of het gaat om een grote of kleine vennootschap.

Er is dus geen minimale belasting in dit geval! Nu zal je de kosten van het jaar wel kunnen gebruiken om de 4.000 niet volledig te moeten belasten. Je gaat maar 1.000 van die meerwaarde belasten aan het tarief van 25,75%. Je zult vennootschapsbelasting verschuldigd zijn van 257,50. Dus 742,50 is het te bestemmen resultaat.

II. AANDELEN WAARVAN DE EVENTUELE INKOMSTEN IN AANMERKING KOMEN OM KRACHTENS DE ART. 202, §1 EN 203 VAN DE WINST TE WORDEN AFGETROKKEN

Twee probleemsituaties:

Dividenden volledig uitgesloten van DBI-aftrek

Stel dat de aandelen uitgesloten zijn voor DBI-aftrek en je verkoopt ze, dan is de meerwaarde gewoon onderworpen aan het normale tarief.

Dividenden gedeeltelijk in aanmerking voor DBI-aftrek

Ook hier moet een onderscheid gemaakt worden:

- Aandelen van een beleggingsvennootschap
 - Deze is onderworpen aan een bijzonder regime en gaat op niet veel belasting betalen. Bij de uitkering is de aandeelhouder normaal gezien uitgesloten van DBI-aftrek.
 - De beleggingsvennootschap gaat zelf beleggen in aandelen en zelf binnenkrijgen:
 - [1] **dividenden die aan de voorwaarden van DBI-aftrek voldoen**
 - [2] **meerwaarden op aandelen** van de vennootschap die in aanmerking komen voor de vrijstelling krijgen.
 - [3] **andere dividenden.**
 - Wanneer kan de aandeelhouder van de beleggingsvennootschap genieten van de DBI-aftrek?
 - Beleggingsvennootschap moet **jaarlijks 90% van haar inkomsten uitkeren**.
 - DBI voor **zover het voortkomt uit de eerste twee inkomsten [1] en [2]**. Voor alles dat komt uit de inkomsten van [3], krijg je geen DBI-aftrek.
 - Fiscale administratie: het is nodig dat je dividenden volledig in aanmerking komen voor DBI-aftrek vooraleer je vrijstelling zou kunnen verkrijgen.
 - Rechtsleer:
 - Strekking 1: als je dividenden voor een stuk DBI-aftrek kunnen genieten, dan moet ook je meerwaarde voor een stuk vrijstelling kunnen genieten.
 - Strekking 2: Het is voldoende dat er een stuk van je dividenden in aanmerking komen voor DBI-aftrek en dan kun je de volledige meerwaarde vrijstellen. Dit leidt men af uit de tekst van **[art. 192, §1, al.1 WIB]** “zijn volledig vrijgesteld de meerwaarde op aandelen waarvan de eventuele inkomsten voldoen aan de taxatievoorwaarde”. Er staat niet “waarvan de inkomsten geheel voldoen...”
- PRIVAK is eveneens een beleggingsvennootschap. Hiervoor is ook weer een uitzondering voorzien: er is DBI in de mate dat de **inkomsten voortkomen uit beleggingen als bedoeld in [art. 192, §3, al. 1 WIB]**. De dividenden en meerwaarden van aandelen die volgen uit deze beleggingen worden geacht volledig te voldoen aan de taxatievoorwaarde.
 - Dividenden van beleggingen als bedoeld in **[art. 192, §3, al. 1, 1° en 2° WIB]**
 - Meerwaarden op beleggingen als bedoeld in **[art. 192, §3, al. 1, 1° en 2° WIB]**
- Er is dus geen verplichting van minimale uitkering per jaar! Het is sowieso een proportionele opdeling.
- Als de aandeelhouder de aandelen verkoopt, dan krijg je vrijstelling op de meerwaarde zodra je activa belegd zijn in de bovenste twee beleggingen.

III. KLEINE VENNOOTSCHAP

[1]: Wanneer ben je een **kleine vennootschap**?

- Gemiddelde personeel = 50
- Omzet = €9.000.000
- Balanstotaal = €4.500.000

Maximaal 1 van de 3 voorwaarden mag overschreden worden. Eenmaal je er meer dan 1 gaat overschrijden voor twee opeenvolgende jaren, ben je geen kleine vennootschap meer.

Voorbeeld 1.

Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5	Jaar 6
50 10.000.000 4.000.000	60 10.000.000 4.000.000	50 10.000.000 4.000.000	60 10.000.000 4.000.000	50 10.000.000 4.000.000	60 10.000.000 4.000.000
Klein	Groot	Klein	Groot	Klein	Groot
KLEIN	KLEIN	KLEIN	KLEIN	KLEIN	KLEIN

Je gaat eerst een schatting moeten maken het startjaar, je kunt het nog niet weten op dat moment. Het boekjaar erop gaat je moeten kijken naar de werkelijke cijfers van het vorige jaar. Dit was klein (jaar 1). Het jaar erop moet je kijken naar 31 december van jaar 2.

Men gaat pas over naar andere hoedanigheid wanneer zich dit tweemaal na elkaar voordoet. Je blijft dus klein. Het jaar erop ben je weer klein. Het jaar daarop ben je weer groot, maar je blijft klein (geen twee maal na elkaar!).

Voorbeeld 2.

Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5	Jaar 6
50 10.000.000 4.000.000	60 10.000.000 4.000.000	60 10.000.000 4.000.000	50 10.000.000 4.000.000	50 10.000.000 4.000.000	50 10.000.000 4.000.000
Klein	Groot	Groot	Klein	Klein	Klein
KLEIN	KLEIN	KLEIN	GROOT	GROOT	KLEIN

Hier zal je dus wel als groot beschouwd worden het 4^{de} jaar. Maar daarna ben je weer twee keer achter elkaar klein en word je terug klein.

[2]: Vanaf 1 januari 2016 heeft men iets nieuw ingevoerd, namelijk de **microvennootschap**. Dit is een onderdeel van de groep kleine vennootschappen. Als een kleine vennootschap van iets kan genieten, kan een micro-vennootschap daar ook van genieten.

- Gemiddelde personeel = 10
- Omzet = €700.000
- Balanstotaal = €350.000

Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5	Jaar 6
60 600.000 300.000	60 10.000.000 300.000	60 800.000 300.000	60 600.000 300.000	60 600.000 300.000	60 600.000 300.000
Klein	Groot	Klein	Klein	Klein	Klein
Micro	Niet-micro	Niet-micro	Micro	Micro	Micro
MICRO	MICRO	MICRO	KLEIN	KLEIN	MICRO

Vanaf het startjaar ben je een microvennootschap maar het 4^{de} jaar ben je geen micro meer (Jaar 2 en 3 werden overschreden), maar een kleine vennootschap. Het 6^{de} jaar zal je wel terug een micro-vennootschap zijn (jaar 4 en 5 werden voorwaarden microvennootschap opnieuw opgevolgd).

[3]: Wat dan met **verbonden vennootschappen**? Een moeder- en dochtervennootschap zijn met elkaar verbonden (51%). Als je een moedervernootschap bent (je controleert een andere vennootschap), dan ga je de criteria moeten bekijken **op geconsolideerde basis**. Je moet dus ook rekening gaan houden met alles wat onder de moedervernootschap zit.

Opgelet: voor de dochtervennootschap moet je kijken naar de vennootschap zelf, niet op geconsolideerde basis volgens boekhoudkundig recht. MAAR: vanuit fiscaal oogpunt heeft men dat niet gewild, het is ook een gebonden vennootschap en ook daar moet je gaan kijken op basis van geconsolideerde cijfers

Vennootschappen die een consortium vormen ook verbonden vennootschappen. De bestuurders van vennootschap A en B zijn voor de meerderheid dezelfde personen. Volgens het vennootschapsrecht zijn A en B dan ook verbonden vennootschappen, maar daar stopt het dan ook, het zijn geen moeder-dochtervennootschappen. Voor deze vennootschappen gaan we ook de criteria gaan bekijken op geconsolideerde basis. Vennootschappen die een consortium vormen worden fiscaal gelijkgesteld met een moedervernootschap.

Er zijn twee manieren om dit te gaan benaderen, je hebt enerzijds consolideren en anderzijds het optellen:

Consolideren.

Moeder heeft 200 geïnvesteerd om Dochter op te richten. Moeder heeft een EV van 1.500 en Dochter een EV van 500. Wat is Moeder waard op geconsolideerde basis? Op geconsolideerde basis is Moeder 1.800 waard (de 200 aandelen vertegenwoordigen de 200 EN 300 activa van Dochter). Die 1.800 ga je vergelijken met je criteria.

MOEDER		DOCHTER	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
200 aandelen B	Kapitaal 1.000	200	Kapitaal 200
1.300 andere	Beschikbare reserve 500	300 andere	Beschikbare reserve 300

Optellen.

Als je gewoon de EV's van moeder en dochter gaat optellen zit je met 2.000 balanstotaal voor de Moeder. Maar dan gaat men de criteria verhogen met 20%. Dan bekomt men volgende criteria:

- Gemiddeld personeel = 50
- Omzet = €10.800.000
- Balanstotaal = €5.400.000

b.3. Definitieve en volledige vrijstelling

Om de meerwaarde definitief van belasting vrij te stellen, worden in de fiscale aangifte in de vennootschapsbelasting de begintoestand van de belastbare reserves verhoogd met het bedrag van de definitief vrij te stellen meerwaarde.

Voorbeeld:

Waarde was 10.000 → waardevermindering van 1.000 → waarde is nog 9.000 → je verkoopt voor 15.000 → fiscale meerwaarde van 6.000.

Waardevermindering niet aftrekbaar (verworpen uitgave)

Die 6.000 bestaat uit de **terugname van de waardevermindering van 1.000** en dan het overschot van 5.000. Voor die 1.000 gaan we **verhoging van de begintoestand** van de beschikbare reserves doen zodat deze niet belast gaat worden (ze is sowieso vrijgesteld). Enkel voor die 5.000 moet je nog gaan kijken of alle (taxatie)voorwaarden vervuld zijn!

Waardevermindering wel aftrekbaar (dus geboekt voor 1991)

[Art. 192, §1, al. 2 WIB]: je vrijstelling is slechts van toepassing **voor zover het belastbare bedrag (6.000) hoger is dan het totaal van de vroeger aangenomen waardeverminderingen** (hier: waardeverminderingen die fiscaal aftrekbaar waren (opletten met andere artikels waar ze louter fiscaal moeten bestaan, zie supra!)), dus (1.000). Dit betekent dat slechts 5.000 in **aanmerking komt voor vrijstelling**.

b.4. Aandelen in een handelsportefeuille

→ Als die **aandelen eruit gaan** dan hebben we een afwijkend systeem. De meerwaarden die dan worden gerealiseerd, zijn **onderworpen aan de vennootschapsbelasting** en kunnen niet genieten van de vrijstelling.

Vanaf aanslagjaar 2013 heeft men gezegd om in aanmerking te komen voor een vrijstelling voor een meerwaarde op aandelen, moet je je aandelen minstens één jaar behouden. Men zag bij de banken dat ze die aandelen verkochten en niet één jaar behielden. Ze gingen dus belast worden aan 25% en hun waardeverminderingen niet aftrekbaar zouden zijn. Deze combinatie was te zwaar voor de banken en daarom is men ze eruit gaan trekken. De meerwaarde is gewoon belastbaar en de minderwaarde is aftrekbaar.

→ Als de **aandelen in de portefeuille gaan (interne transfer)**, dan is het **gewone regime** van toepassing. Als je aandelen reeds langer dan één jaar in het bezit zijn vooraleer ze overgaan, dan kom je in aanmerking voor het systeem van vrijstelling van art. 192 WIB of de 0,4%. Zijn ze minder dan één jaar in het bezit, dan zal de meerwaarde belast worden aan de 25%.

b.5. Bijzondere situaties

I. VEREFFENDE VENNOOTSCHAP

Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting onderworpen volgens de bepalingen van de artikelen 183 tot 207. Hun winst bevat mede de **meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling** van hun vermogen. **[Art. 208 WIB]**

Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap wordt verdeeld ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden, wordt **als een uitgekeerd dividend aangemerkt** het positieve verschil tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal. **[Art. 209 WIB]**

Voorbeeld:

Vennootschap X heeft een **materieel vast actief** van 5.000. Er is een kapitaal van 1.000 en beschikbare reserves van 4.000. Het hele vermogen wordt uitgekeerd aan de aandeelhouders in het kader van de vereffening. De activa is 1.000 meer waard (latente meerwaarde van 1.000).

Die 1.000 gaan we toch nog proberen te belasten op grond van **[Art. 209 WIB]**. De werkelijke waarde van het actief gaat uitgekeerd worden aan de aandeelhouders (dus 6.000) en dat betaalt men in de eerste plaats met het fiscaal gestort kapitaal van 1.000 en *al wat je meer uitkeert dan die oorspronkelijk inbreng is een fiscaal dividend* (5.000). Een dividend moet je uitkeren met je reserves (4.000 belaste reserves). De overige 1.000 wordt dus wel nog belast!

Wat als we nu in de plaats met 5.000 aan **aandelen** zitten met ook een latente meerwaarde van 6.000. De 1.000 die normaal belast zou worden, zal ook kunnen genieten van de **vrijstelling**. De begintoestand van de belaste reserves zal hier dus verhoogd worden.

Beschikbare reserve	4.000 +1000	0
Dividenden	0	5.000
Fiscaal resultaat	5.000	5.000

Aandeelhouder van vennootschap X bezit alle aandelen van de vennootschap. Hij had die aangekocht voor 2.000. Nu ontvangt hij een bedrag van 6.000. We hebben 4.000 meerwaarde, maar deze meerwaarde valt niet onder het systeem van **[art. 192 WIB]** (je kunt je niet beroepen op vrijstelling, 0,4 of 25%). Je moet kijken of ze in aantrekking komt voor DBI-aftrek **[art. 202, §1, 2° WIB]**. Als ze effectief kan genieten van DBI-aftrek zal er 95% van af gaan.

II. OVERGENOMEN VENNOOTSCHAP

a. overgenomen vennootschap

Ook hier verdwijnt de vennootschap net als bij de vereffening, daarom kan men ook hetzelfde fiscaal vereffeningssysteem erop toepassen door het principe van belastingneutraliteit niet te volgen. Dit betekent dat wanneer de 6.000 uitgekeerd wordt, dit binnenkomt bij de overnemende vennootschap en de binnenkomende aandelen een fiscale waarde gaan hebben van 6.000.

De meerwaarden op aandelen zijn evenwel **vrijgesteld** wanneer die meerwaarden zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een fusie die plaatsvindt met **belasting-neutraliteit** in toepassing van **[art. 211, §1, 1° WIB]** voor zover die verrichting ook wordt vergoed met nieuwe aandelen die daartoe worden uitgegeven. **[art. 45, §1, 1^{ste} lid, 1° WIB]**

Dit betekent dat het vermogen dat overgaat naar de overnemende vennootschap en de waarde ervan niet verandert. De aandelen zullen een waarde hebben van 5.000 (neutraliteitsprincipe: de fusie vindt plaats met neutraliteit)! **[art. 211, §1, 1° WIB]**: de **latente meerwaarde komt niet in aanmerking voor de belastingheffing**.

b. aandeelhouder-vennootschap van overgenomen vennootschap

De overnemende vennootschap ontvangt het vermogen en geeft daarvoor nieuwe aandelen uit die ze geeft aan de aandeelhouder van de overgenomen vennootschap. Dit resulteert in een meerwaarde van 4.000 (hij betaalde 2.000 aanschaffingswaarde en krijgt nu 6.000) voor hem. We gaan **[art. 45 WIB]** moeten toepassen → de **meerwaarde wordt voorlopig vrijgesteld**. Men doet dus alsof er niets gebeurd is. Je mag je hier dus niet beroepen op **[art. 192 WIB]** voor deze 4.000, ze worden uitgesloten van dit artikel.

c. overnemende vennootschap

Wat als de overnemende vennootschap beslist om de aandelen in Y van de overgenomen vennootschap te verkopen en een meerwaarde realiseert. Komt dit in aanmerking voor vrijstelling van art. 192? Voorwaarde voor deze vrijstelling is dat je deze aandelen reeds één jaar in bezit hebt. Stel dat ze die verkoopt 2 maand na de fusie, dan gaan we de neutraliteit ook hier van toepassing maken → de **periode dat de overgenomen vennootschap ze reeds in haar bezit had, komt in aanmerking voor die één jaar termijn!**

d. aandeelhouder-vennootschap van overnemende vennootschap

Hetzelfde is van toepassing bij de aandeelhouder-vennootschap van de overnemende vennootschap.

Opm: zodra je te maken hebt met belaste fusies, dan geldt deze neutraliteit niet!

III. GESPLITSTE VENNOOTSCHAP

a. volledig gesplitste vennootschap

De meerwaarden op aandelen zijn **vrijgesteld** wanneer die meerwaarden zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een splitsing die plaatsvindt met **belasting-neutraliteit** in toepassing van **[art. 211, §1, 1° WIB]** voor zover die verrichting ook wordt vergoed met nieuwe aandelen die daartoe worden uitgegeven. **[art. 45, §1, 1^{ste} lid, 1° WIB]**

Wanneer **meerwaarden** op aandelen overeenkomstig art. 45, §1, 1^{ste} lid WIB zijn vrijgesteld, worden de meerwaarden op de in ruil ontvangen aandelen **bepaald met inachtneming van de aanschaffings- of beleggingswaarde** van de omgeruilde aandelen.

De **fiscale waarde** van de aandelen in de gesplitste vennootschap wordt **verdeeld over de aandelen** ontvangen vanwege elk van de verkrijgende vennootschappen, **proportioneel aan de werkelijk waarde** van de inbrengen verkregen door de verkrijgende vennootschappen.

Voorbeeld:

Vennootschap X is de te splitsen vennootschap. Ze heeft aandelen A (2.000) en aandelen B (3.000). Kapitaal 1.000 en beschikbare reserves 4.000. Op aandelen B is er een latente meerwaarde van 1.000. We gaan de vennootschap opsplitsen in twee verkrijgende vennootschappen. Hypothese dat het fiscaal vereffeningsregime wordt niet toegepast!

Vennootschap Y krijgt de aandelen A en Vennootschap Z krijgt de aandelen B. Het boekhoudrecht gaat de fiscale splitsing volgen. Het fiscaal eigen vermogen moet ook worden doorgeschoven naar de verkrijgende vennootschappen. Hoe gaat men dit fiscaal opsplitsen? Door de **fiscale nettowaarde van de verkrijgende vennootschap te vergelijken met deze van de te splitsen vennootschap**. Y krijgt 400 kapitaal ($1000 \times 2000 / 5000$) en 1600 beschikbare reserves ($4000 \times 2000 / 5000$) en Z 600 ($1000 \times 3000 / 5000$) kapitaal en 2400 beschikbare reserves ($4000 \times 3000 / 5000$).

De **aandeelhouder van de gesplitste vennootschap** gaat dus aandelen krijgen van de twee verkrijgende vennootschappen. We gaan de fiscale (aanschaffings)waarde van 2.000 moeten verdelen over de aandelen van Y en van Z. **[art. 45, §1, al. 1 WIB]**: de fiscale waarde wordt uitgesplitst volgens de werkelijke waarde. De werkelijke waarde bij Y is 2.000. Dus $2000 \times 2000 / 6000$ (je moet werken met werkelijke waarde!) = 667 fiscale waarde van aandelen van Y. Voor Z is dit $2000 \times 4000 / 6000$ (waarom 4000? Er zit een latente meerwaarde van 1.000 op de 3.000), dus 1333 fiscale waarde van aandelen van Z.

b. partieel gesplitste vennootschap

Bij een partiële splitsing blijft de vennootschap bestaan, maar gaat ze een stuk afsplitsen naar een andere of nieuwe vennootschap. Men gaat **dezelfde regels** toepassen.

De **fiscale waarde** van de aandelen in de partieel gesplitste vennootschap **verdeeld over de oorspronkelijke aandelen en de nieuwe aandelen** die ten gevolge van de partiële splitsing worden verkregen, **proportioneel aan de werkelijke waarde** van het vermogen dat door de partieel gesplitste vennootschap behouden wordt en de werkelijke waarde van het afgesplitst vermogen.

Aandeelhouder van de gesplitste vennootschap had dus aandelen met aanschaffingswaarde van 2.000. Nu moet een stukje bij vennootschap X liggen en het ander stukje zijn de nieuwe aandelen B van Z. 667 is de fiscale waarde van de aandelen A van X en 1333 is de fiscale waarde van de aandelen B van Z.

Grondige Studie: Vennootschapsbelasting

Vennootschap X	
Activa	Passiva
Aandelen A 2.000	Kapitaal 400 Beschikbare reserve 1.600

Vennootschap Z	
Activa	Passiva
Aandelen B 3.000	Kapitaal 600 Beschikbare reserve 2.400

2.8. Reconstitutiemeerwaarden

Wanneer Als de waarde van je aandelen stijgt, dan moeten we dat opnieuw belasten, ongeacht of je die waardevermindering terugneemt of niet.

Voorbeeld:

10.000 → 9.000 waardevermindering (aftrekbaar) → 9.300. Als je waarde stijgt naar 9.300, dan moet je dit gaan belasten. Als je het dus terugneemt, dan boek je dit als opbrengst van 300 en gaat men dit automatisch belasten. Als we dit niet doen, dan gaan we alsnog belasten. ⇔ Stel dat de waardevermindering niet aftrekbaar was, dan gaat men zich er niet mee bezig houden!

2.9. Onderwaardering activa / Overwaardering passiva

Onderwaardering van activa = Boekwaarde is 1.000, maar in werkelijkheid is het actief meer waard, dan gaat men dat niet belasten. Het is gewoon een meerwaarde die bestaat.

Overwaardering van passiva = Je hebt kapitaal van 1.000 en een schuld van 200, maar je schuld is kwijtescholden. Je zou dus overboeking moeten doen naar je kapitaal (en dus belasten), maar je doet dit niet en je laat het staan onder schuld. Men gaat dit belasten! Men gebruikt dit artikel enkel indien het gerealiseerd is, niet als het niet gerealiseerd is!

Een schuld die je nog altijd moet betalen, maar in buitenlandse munt! Hoeveel euro zou je nodig hebben om je schuld te betalen? Stel dat dit 200 is. Op het einde van je boekjaar merk je dat de buitenlandse munt in waarde is gezakt en je moet maar 170 euro hebben om die waarde te betalen. Je gaat het verschil op overlopende rekening boeken. Je schuld is kleiner geworden, maar je gaat die 30 nog niet in je eigen vermogen steken, want het is nog niet gerealiseerd. Stel dat je op het moment van effectieve betaling merkt dat de koers weer veranderd is en toch 200 zou moeten betalen... Daarom gaat men dit dus nog niet direct in het eigen vermogen opnemen. → men gaat dus niet zeggen dat je schuld overgewaardeerd werd, want het is nog niet gerealiseerd → we passen het artikel dus niet toe!

2.10. Tax Shelter

2.10.1. Algemeen

Oorspronkelijk had men een regel, maar deze werd grondig gewijzigd vanaf 2014 en in 2016 werd een kleinere wijziging doorgevoerd.

Het was de bedoeling om via dit systeem een vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting te stimuleren om te investeren in films, televisieseries etc. → Een stuk van het fiscaal resultaat wordt vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

Je hebt enerzijds een investeerder die een overeenkomst gaat afsluiten met een productievennootschap. Dit is de **raamovereenkomst** tussen beide partijen. In deze overeenkomst verbindt de Belgische vennootschap zich ertoe een bepaald bedrag te storten aan de productievennootschap. Deze laatste moet ervoor zorgen dat er uiteindelijk aan de investeerder een fiscaal attest, nl. een **tax shelter-attest**, kan worden afgeleverd, want de investeerder heeft dit nodig om zijn vrijstelling te krijgen.

De productievennootschap moet erkend worden door de minister. Dit kan zowel een Belgische vennootschap zijn alsook een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap.

De investeerder mag niet zelf een productievennootschap zijn of verbonden zijn met een productievennootschap die deelneemt aan het werk.

Bv. Moedervernootschap heeft 51% aandelen in een productievennootschap. Een andere dochter is dus verbonden met de productievennootschap via de moeder. De productievennootschap wil een bepaalde serie gaan maken waarvoor ze tax shelters wilt geven aan de investeerders. Die andere dochter mag daar dus niet in investeren! Ze mag natuurlijk wel investeren in een derde productievennootschap die daar niets mee te maken heeft.

De investeerder mag tevens geen televisieomroep zijn.

Wie komt in aanmerking om tax shelter attesten af te leveren? Wie is dus een productievennootschap? Het mag geen televisieomroep zijn. Ze mag ook niet verbonden zijn met een televisieomroep die voordelen verkrijgt m.b.t. het werk.

Bv. Moedervernootschap heeft 51% aandelen in een productievennootschap en 51% in een televisieomroepvennootschap. De productievennootschap mag geen tax shelter attesten afleveren aan investeerders wanneer de film die ze maakt wordt uitgezonden door de eraan verbonden televisieomroep. ⇔ Ze mag wel attesten afleveren wanneer de film gemaakt wordt voor een derde televisieomroep waar ze niet mee verbonden is.

2.10.2. Vrijstellingsregime

a. Voorlopige vrijstelling

a.1. Algemeen

Hoe gaat dit vrijstellingsregime er nu uitzien? Op bepaald ogenblik gaat de investeerder de raamovereenkomst gaan **ondertekenen**. Voor dit tijdperk gaat men een **voorlopige vrijstelling** verkrijgen. Je bent bereid 10.000 te gaan investeren. Die 10.000 krijg je dus niet meer terug, het is een investering. Je bent het definitief kwijt. → Het rendement zal onrechtstreeks volledig bestaan uit het **fiscale voordeel**!

[1] Je zal een voorlopige vrijstelling krijgen van 310% van de sommen gestort binnen de drie maand na het ondertekenen [art. 194ter, §4, 4° WIB]. Je zal dus 31.000 vrijstelling genieten!

- Als ze niets zou investeren was haar fiscaal resultaat 200.000 (67.980 vennootschapsbelasting)
- Investeert ze wel dan zal slechts 169.000 (200.000-31.000) belast worden (57.443 vennootschapsbelasting)

Wat is dan het rendement voor de vennootschap door dit te doen? Ze geeft 10.000 af aan de productievennootschap en ze moet 10.537 minder betalen aan vennootschapsbelasting. Ze heeft dus een opbrengst van 537, dus een rendement van 5,37%!

Opgelet: als investeerder mag je niet delen in de opbrengst van die film, **het ENIGE voordeel** dat je mag genieten is het fiscale voordeel!

Uitzondering: de productievennootschap mag gedurende 18 maanden een interest betalen op het geïnvesteerde bedrag

[2] De voorlopige vrijstelling mag echter niet meer bedragen dan 150% van de uiteindelijk verwachte fiscale waarde van het tax-shelter-attest zoals vermeld in de raamovereenkomst [art. 194ter, §4, 4° WIB]. Op het ogenblik van het ondertekenen van de raamovereenkomst is de uiteindelijke waarde van het tax shelter-attest nog niet gekend. Vandaar dat wordt uitgegaan van de verwachte fiscale waarde.

Voorbeeld: Als de fiscale waarde van je attest 20.000 is, dan zal de vrijstelling 150% zijn van het attest dat je krijgt. Je definitieve vrijstelling is dus 30.000! Je voorlopige vrijstelling was 31.000 (310% van 10.000)!

a.2. Vrijstelling per belastbaar tijdperk

[3] Het bedrag dat kan worden vrijgesteld, is per belastbaar tijdperk beperkt tot 50% van het bedrag waarmee de belastbare reserves gedurende het belastbaar tijdperk zijn aangegroeid en dit voor de samenstelling van de vrijgestelde reserve. Bovendien kan dit bedrag dat kan worden vrijgesteld per belastbaar tijdperk maximum €750.000 bedragen **[art. 194ter, §3 WIB]**

Voorbeeld: Stel da je attest 22.000 waar is, dan is je vrijstelling ook 31.000! Maar je vrijstelling is afhankelijk van de winst die je maakt in het belastbaar tijdperk. Je moet kijken naar de **evolutie van je belastbare gereserveerde winst**. Dit is het getal dat gebruikt wordt bij de uiteenzetting van de winst, dus na de correctie van de begintoestand!

Winst van 200.000 → 10.000 extra kost voor de betaling van de tax shelter, dan heb je nog 190.000 over voor het boekhoudkundig resultaat. De uitgave gedaan voor de tax shelter is niet aftrekbaar (verworpen uitgave). Dit betekent dat je vennootschapsbelasting berekend wordt op de 200.000 winst. Je hebt dus een voorlopige vrijstelling van 31.000. 169.000 gaan we effectief belasten. Dit komt neer op 57.443 vennootschapsbelasting. Opgelet → onaantastbaarheidsvoorwaarde! De 31.000 moet dus op je passief terecht komen.

Van de 190.000 gaan we 31.000 gebruiken om een belastingvrije reserve aan te leggen. We trekken dan nogmaals de 57.443 belastingen af. Zo bekomen we onze te bestemmen winst van 101.557 om op je beschikbare reserves te plaatsen.

Vennootschap X	
Activa	Passiva
190.000	31.000 101557 57443

Beschikbare reserve	0	101.557
Vrijgestelde reserve	0	31.000
Verworpen uitgave	0	55.443 10.000
Fiscaal resultaat	0	169.000

$101.557 + 31.000 = 132.557$. Hiervan gaan we **50% nemen**, dus 66.278,50. Het **maximum van 750.000** is niet overschreden en dus oke! We kunnen dus een belastingvrije reserve hebben ten belope van maximum 66.278,50. Onze 31.000 overschrijdt dit niet. Je moet dus voldoende winst realiseren om de vrijstelling te kunnen genieten. Stel dat je maar 20.000 uitkwam in plaats van de 66.278,50, dan kon je maar vrijstelling krijgen voor 20.000. De rest (11.000) zou worden overgedragen naar volgend jaar!

Stel dat je meer winst gemaakt zou hebben en je 100.000 beschikbare reserves extra had, dan blijft de evolutie gelijk. Dat maakt dus geen verschil???

Je moet kijken naar je fiscaal resultaat, waar je uiteindelijk belasting op betaalt. Je begintoestand is verhoogd in deze situatie, waardoor het hebben van meer beschikbare reserves geen verschil zal uitmaken. Je kijkt dus niet naar je totaal resultaat (boekhoudkundig gezien feitelijk)

a.3. Overdracht

Indien een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst oplevert, wordt de voor dat belastbaar tijdperk niet verleende vrijstelling achtereenvolgens overgedragen op de winst van de volgende belastbare tijdperken.

- De overgedragen vrijstelling kan voor raamovereenkomsten ondertekend vanaf 1 juli 2016 uiterlijk worden toegekend in het aanslagjaar verbonden met het vierde belastbaar tijdperk dat volgt op het jaar van de ondertekening van de raamovereenkomst. **[art. 194ter, §5, tweede lid WIB]**
- Voor raamovereenkomsten ondertekend voor 1 juli 2016 kan de overgedragen vrijstelling uiterlijk worden toegekend in het aanslagjaar dat verband houdt met het derde belastbaar tijdperk dat volgt op het kalenderjaar tijdens hetwelk het tax shelter-attest aan de productievennootschap werd afgeleverd. **[oud art. 194ter, §5, tweede lid WIB]**

Opgelet: in deze volgende belastbare tijdperken moet de grens van 50% van de aangroei van de belastbare reserves gedurende het belastbare tijdperk, met een absoluut maximum van €750.000, worden gerespecteerd.

Opgelet: Wanneer je die vrijstelling niet onmiddellijk kan gebruiken, moet je toch al direct voor het volledige bedrag voldaan worden aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde!

b. Fiscale waarde tax shelter-attest

De fiscale waarde van het tax shelter-attest is gelijk aan:

- 70% van het bedrag van de in aanmerking komende productie- en exploitatie-uitgaven verricht in de EER in de mate dat deze 70% van het bedrag van de uitgaven, uitgaven zijn die rechtstreeks verbonden zijn met de productie en exploitatie.
 - Bv. Stel dat de productievennootschap een uitgave heeft gedaan van 1.000.000 in de EER voor de film te maken. 70% daarvan is 700.000. Deze 700.000 moeten dan rechtstreekse productiekosten zijn (hangt samen met de technische of creatieve productie van de film (bv. het script, auteurs, etc.)) (⇔ onrechtstreekse productiekosten: interesten op een lening, administratieve kosten, ...) → Deze 700.000 is dan de fiscale waarde van de attesten die gegeven kunnen worden aan de investeerders. Je kan dus ten belope van die 700.000 attesten uitgeven aan investeerders.
- Met een maximum van 10/9 van de productie- en exploitatie-uitgaven die in België werden gedaan binnen een termijn van ten hoogste 18 maanden vanaf de datum van de ondertekening van de raamovereenkomst.

Voorbeeld:

Eerste stap: 13.000.000 productiekosten in de EER x 70% = 9.100.000. Ten belope van dat bedrag moeten er rechtstreekse productiekosten zijn gedaan (anders geen vrijstelling!). Daar zijn 3.000.000 en 6.300.000 rechtstreekse kosten. Je krijgt dus je fiscaal attest voor 9.100.000.

Tweede stap: enkel de uitgaven gedaan in België binnen de 18 maanden na de ondertekening van de overeenkomst. 10.000.000 uitgaven in België. Waarde van het fiscaal attest mag maximaal gelijk zijn aan 10/9 daarvan. Dus 11.000.000. De 9.100.000 is dus nog altijd oké!

Derde stap: men gaat kijken naar de productiekosten binnen België waarvan 70% rechtstreeks aan productiekosten. Er is slechts 6.300.000 rechtstreeks gestort van de 10.000.000! De 9.100.000 gaan we proportioneel moeten beperken. We passen volgende breuk toe: $6.300.000/7.000.000$. Dan bekomt men 8.190.000. Dit is de fiscale waarde van de attesten die kunnen worden afgeleverd voor het werk en verdeeld worden onder de investeerders.

Opgelet: Als je een film maakt, kan je maximaal attesten uitkeren ten belope van 15.000.000!

c. Definitieve vrijstelling

c.1. Algemeen

Je moet een tax shelter-attest krijgen om je vrijstelling definitief te maken. Je hebt dus uiterlijk 4 belastbare tijdperken de tijd na het ondertekenen van de raamovereenkomst om je tax shelter-attest te krijgen. De productievennootschap moet dus op tijd klaar zijn met zijn werk (ze kan het attest pas geven als het af is!)

Wat als het werk niet op tijd af is? In dat geval zal je je vrijstelling kwijt zijn. Je onbelaste reserve wordt nu een belaste reserve van het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk het attest rechtsgelding kon worden afgeleverd en dit met nalatigheidsinteressen erop verschuldigd. Dus, als investeerder ben je wel zo goed als volledig afhankelijk van de productievennootschap. Daarom gaat men vaak schadebedingen voorzien.

c.2. Beperking

De definitieve vrijstelling is in ieder geval beperkt tot 150% van de fiscale waarde van het fiscaal attest! Het eventuele overschot van de sommen die zijn gestort en in aanmerking zijn genomen als voorlopig vrijgestelde winst, wordt beschouwd als belastbare winst in het belastbare tijdperk waarin het attest werd ontvangen. Hierop kunnen eveneens nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn.

Opgelet: Stel dat je vroeger een klein deel gehad hebt als voorlopige vrijstelling en nu heb je recht op meer vrijstelling, dan nog blijft dezelfde beperking gelden van 50% met max. van 750.000.

BOEK: p. 97 → laatste alinea moet verhuizen naar p. 101 onder de eerste alinea onder de titel '3. kwalificerende uitgaven'

2.10.3. Productievennootschap

a. Boekhoudkundig

Krijgt dus 10.000 euro binnen van de investeerder. Hoe gaan we dit behandelen? We moeten een onderscheid maken.

Ofwel neem je de kosten op het actief als vervaardigingsprijs van je film → als je dan die 10.000 ontvangt, ga je die boeken als een **kapitaalsubsidie**. Je boekt het dus niet onmiddellijk als opbrengst. Je neemt het geleidelijk op volgens de afschrijvingen waarvoor het dient. Dat bedrag van 10.000 is niet iets dat je van de overheid zelf ontvangt, maar de Europese Commissie heeft gezegd dat het toch een toegelaten vorm van staatsteun is want economisch komt het neer op een subsidie van de overheid, want zij draagt de uiteindelijke last (minder belastingen ontvangen).

Ofwel worden de kosten niet opgenomen op het actief van de balans. De uitgaven blijven in de kost zitten. De 10.000 ga je eerst op een **overlopende rekening** moeten zetten. Naarmate dat de productievennootschap kosten maakt, gaat men dit ook in opbrengst nemen. Dus uiteindelijk is het ook weer gespreid en fiscaal gaat men dit ook volgen.

b. Fiscaal

Art. 362 WIB kunnen we echter niet toepassen want het komt niet van de overheid. We gaan ons aansluiten bij de boekhoudkundige spreiding van de opbrengst. Men werkt dus met **primauteit van het boekhoudrecht**. Je moet dus telkens kijken **wat er boekhoudkundig in resultaat genomen wordt**.

2.11. Investeringsreserve

2.11.1. Voorwaarden

[**art. 194^{quater} WIB**] Een stuk van je winst gaat niet belast worden indien volgende voorwaarden voldaan zijn:

- Kleine vennootschappen;
- Fiscale Onaantastbaarheidsvereiste;
- Investerings in IMVA of MVA die recht kunnen geven op investeringsaftrek. Niet alle investeringen komen hiervoor dus in aanmerking (het moet gaan o.a. om nieuwe activa)
- Komen niet in aanmerking zijn de activa die je gebruikt om te wederbeleggen volgens [art. 47 WIB]
- Termijn waarbinnen de investering moet gebeuren is beperkt tot 3 jaar na aanleg investeringsreserve en uiterlijk bij ontbinding.
 - ⇔ Het bedrag dat oorspronkelijk vrijgesteld was, wordt belast indien die termijn verstreken is.
- Geen recht op notionele interestaftrek voor het huidige belastbaar tijd en de twee die erop volgen.

2.11.2. Vrijgestelde bedrag

a. Eerste investeringsreserve

Indien we te maken hebben met het belastbaar tijdperk waarin voor het eerst een investeringsreserve wordt aangelegd, vertrekt men van het **gereserveerde belastbaar resultaat** van het belastbaar tijdperk. (Niet na de aanpassingen van de begintoestand! ⇔ tax shelter).

Verminderd met:

- Vrijgestelde meerwaarden op aandelen
- vrijgestelde meerwaarden art. 185^{ter}, al 1 WIB (*cf.* auto in je vennootschap: niet het volledige bedrag van de afschrijving is een fiscale kost, waardoor ook maar 90% van de meerwaarde belastbaar is)

Vermeerderd met de vrijgestelde investeringsreserve. Dit mag dan **maximaal 37.500 bedragen.**

Dit bedrag moet dan **x50%**.

Voorbeeld:

75.000 opbrengsten waarvan niet-belastbaar:

- 10.000 vrijgestelde meerwaarde op aandelen (1)
- 5.000 terugname van waardeverminderingen op aandelen (2)
- 10.000 aanleggen als investeringsreserve

Dus in totaal is slechts 50.000 belastbaar. 17.000 vennootschapsbelastingen zullen verschuldigd zijn.

De aanleg van de reserve is een bijkomende kost. We houden dus 75.000-10.000-17.000 over. Deze 48.000 zijn onze beschikbare reserves.

Beschikbare reserve	0 +10.000 (1) +5.000 (2)	48.000
Investeringsreserve	0	10.000
Verworpen uitgave	0	17.000
Fiscaal resultaat	15.000	65.000

De evolutie is 48.000. Dit verminderen we met 10.000 (1). We vermeerderen met de investeringsreserve van

10.000. We zitten dus met 48.000. Het is echter maximaal 37.500! We moeten dus zakken naar dat bedrag. Daarvan nemen we 50% en we bekommen 18.750 als maximaal aangelegde investeringsreserve. Onze 10.000 valt daar perfect onder en mag dus!

b. Volgende investeringsreserve

Is het daarentegen niet de eerste keer is dat je een investeringsreserve aanlegt, dan zal je nog een aantal getallen ervan moeten trekken! We bekommen dan de volgende berekening:

We vertrekken van het **gereserveerde belastbaar resultaat** van het belastbaar tijdperk.

Verminderd met:

- Vrijgestelde meerwaarden op aandelen
- Vrijgestelde meerwaarden [art. 185ter, al 1 WIB]
- Gemiddelde vermindering fiscaal gestort kapitaal sinds vorige aanleg investeringsreserve
- Gemiddelde vermeerdering van de vorderingen op natuurlijke personen sinds vorige aanleg investeringsreserve
 - Aandeelhouders
 - Bedrijfsleiders [art. 32, al. 1, 1° WIB]
 - Echtgenoot of kinderen

Vermeerderd met de vrijgestelde investeringsreserve. Dit mag dan **maximaal 37.500 bedragen.**

Dit bedrag moet dan **x50%**.

c. Termijnen

[1] Je hebt een bepaalde periode tijd om de investeren, anders wordt het winst van het tijdperk waarin het is verstreken. Je moet **investeren binnen de 3 jaar na de aanleg** van de investeringsreserve en **uiterlijk bij ontbinding.**

[2] Dit houdt ook in dat je de **investering ook 3 jaar in de vennootschap moet behouden.**

- Vervreemding = winst van het belastbaar tijdperk
 - Stel dat je aanlegt in 2016 en in 2018 investeer je. 2020 verkoop je de investering alweer. Dan is niet aan deze voorwaarde voldaan. Je zal je vrijstelling dan gedeeltelijk verliezen. Rekening houdend met de afschrijvingen → hoeveel heeft ze er al gedaan en hoeveel moet ze er nog doen.
 - Stel dat ze 10.000 heeft aangelegd en een machine mee heeft gekocht. In 2018 zal ze een jaarafschrijving (**opm:** jaarafschrijvingen kunnen enkel bij kleine vennootschappen) gedaan hebben en in 2019.
 - **Investeringsreserve x nog niet aangenomen afschrijvingen / aanschaffingswaarde**
 - Dat is twee maal een afschrijving van 1.000. Dus: $10.000 \times 8.000 / 10.000 \rightarrow 8.000$ ga je dus toch belasten in het belastbaar tijdperk van de vervreemding van de investering.

Dit hoort dan tot de bestanddelen waarop geen aftrekkingen kunnen gebeuren op de fiscale aangifte. *“niet-naleving investeringsverplichting of niet langer voldoen aan onaantastbaarheidsvoorwaarde.”*

2.12. Abnormale of goedgunstige voordelen

2.12.1. Abnormale voordelen toekennen

Dit bedrag wordt bij de vennootschap haar winst gevoegd. (cf. p. 63)

- **Afzien van potentiële winst**
 - Bv. producten van aanschaffingswaarde 100 en ze verkopen voor 100 aan je buitenlandse dochtervennootschap. De dochter kan dan verkopen van 500 zodat de winst in je buitenlandse dochter zit. Men gaat die winst toch bij de Belgische moedervennootschap zetten → dit doet men via een verworpen uitgave (aangifteformulier '*abnormale of goedgunstige voordelen*')
- **Opdrijven van kosten**
 - Bv. je dochtervennootschap schrijft een factuur uit zonder diensten te leveren. Je zou dan met een kost zitten die je kan aftrekken van je opbrengsten. Maar aangezien er niets tegenover die kost staat (er is geen dienst geleverd) maakt men deze kost niet aftrekbaar!

2.12.2. Abnormale voordelen ontvangen

Voor verkregen abnormale of goedgunstige voordelen zitten we met een omgekeerde situatie.

Bv. De Belgische vennootschap krijgt goederen van haar dochter voor 100 terwijl de aanschaffingswaarde ook maar 100 was. De Belgische vennootschap verkoopt ze voor 500. We zitten dus met 400 te bestemmen winst. (136 vennootschapsbelasting en 264 beschikbare reserves)

Stel dat ze deze nog niet verkoopt in hetzelfde tijdperk. Haar boekhoudkundig resultaat is dan 0, maar ze heeft wel dat voordeel gekregen en men gaat dit ook belasten. De 400 zal dus ook belast moeten worden in het huidige tijdperk en -400 als overgedragen fiscaal verlies. Het tijdperk erop zal ze een boekhoudkundig resultaat hebben van 400, maar zal er niet op belast worden (is vorig jaar al belast), maar we zitten wel met het overgedragen verlies.

III. BEROEPSKOSTEN

3.1. Aftrekbare beroepskosten

3.1.1 Begripsinvulling

[Art. 49 WIB]: kosten gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Dit artikel, dat uit de personenbelasting komt, dient ervoor een onderscheid te maken tussen beroepskosten en privé-kosten.

- De kosten die je als natuurlijk persoon doet, moeten kaderen in je beroepsactiviteit en moeten er noodzakelijk mee in verband staan. M.a.w. moeten ze **inherent zijn aan de beroepsactiviteit**.
- Er is **geen intentionaliteitsvoorwaarde**, dus ook onvrijwillige kosten zijn aftrekbaar.

Rechtspraak Hof van Cassatie:

- **18 januari 2001:** een vennootschap al haar inkomsten zijn belastbaar, dus ook alle uitgaven zijn aftrekbaar? Cassatie zegt dat je dit niet zo kunt stellen, niet zomaar alle kosten zijn aftrekbaar. We moeten kijken of [art. 49] voldaan is, aangepast aan vennootschappen:
 - Inherent aan de maatschappelijke activiteit
 - Feiten: vennootschap had een ganse constructie opgebouwd van financiële producten louter om zo haar grondslag naar beneden te halen.
- **12 december 2003:** persoon was eigenaar van een stuk grond en ging in het voordeel van zijn vennootschap een erfpachtrecht vestigen. De vennootschap betaalde daarvoor 300.000 frank. Daarop richtte zij een woning op die verhuurd werd aan de bedrijfsleider. Deze betaalde op zijn beurt 300.000 aan huur. De afschrijvingen van de woning waren dan fiscaal aftrekbaar
 - Cassatie: kosten zijn maar aftrekbaar wanneer het gebouw wordt gebruikt voor de maatschappelijke activiteit van de vennootschap (i.e. uitoefening van de geneeskunde). Dit was niet het geval en daarom werd de aftrekbaarheid van de kosten verworpen.
- **13 november 2014:** Cassatie zegt dat de beroepsactiviteit niet wordt uitgeoefend in die woning, maar door de activiteit van de bedrijfsleider verkrijgt de vennootschap wel haar inkomen, het is de enige bron van inkomsten van die vennootschap. Zijn activiteit kadert wel binnen de maatschappelijke activiteit. Voor zijn activiteit wordt hij dus vergoed.
 - Het is dus niet voldoende om te zeggen dat iets aftrekbaar is omdat het belast wordt als voordeel van alle aard (rechtspraak lagere rechtbanken na arrest van 2003). Het is aftrekbaar omdat er werkelijke prestaties verricht werden!
 - Het mag evenwel niet buiten proporties zijn (bv: een kast van een villa)
- **12 juni 2015:** Het Hof komt terug op zijn vroegere rechtspraak. Ze zegt dat [art. 49 WIB] de voorwaarde van een noodzakelijk verband met de maatschappelijke activiteit niet stelt, dus moet dit ook niet nagekomen worden waardoor alle kosten van een vennootschap nu terug aftrekbaar zijn. (Opgelet: de voorwaarden van [art. 49 WIB] moeten dus wel nog nageleefd worden!)
 - Als een uitgave gewoon erop gericht is een belastingvoordeel te verkrijgen, kunnen we dat niet gewoon daarom verwerpen als kost, want dit staat ook niet in [art. 49 WIB].

3.1.2. Bewijslast

Hij moet de echtheid en bedrag van de kosten bewijzen. **[art. 49 WIB]**

Voor bepaalde kosten is er echter een extra bewijslast. Dit zijn o.a. de kosten opgesomd in [art. 57 WIB] en bedrijfsleidersbezoldiging [art. 195, §1, al. 1 WIB]. Hiervoor moet de belastingplichtige een individuele fiche maken (zodat de fiscus dit kan controleren).

3.1.3. Aanslag geheime commissielonen

a. Artikel 219 Wetboek Inkomstenbelasting

Volgens dit artikel wordt een **afzonderlijke aanslag** gevestigd op:

- Kosten als bedoeld in artikel 57 WIB en op voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2° en 32, tweede lid, 2° WIB die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.
- De verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden
 - Een deel van je opbrengsten worden niet opgenomen in je boekhouden (verdoken meerwinst). Vroeger stond dit er niet in, de administratie moest bewijzen dat deze bedragen gebruikt werden om als bezoldiging uit te keren aan je werknemers (als zwart loon) zonder fiche. Ze moest dit dus nog extra aantonen!
- De in artikel 53, 24° WIB bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard. (omkoping)

a.1. Niet voldaan aan de ficheverplichting

I. ARTIKEL 57 WETBOEK INKOMSTENBELASTING EN VOORDELEN VAN ALLE AARD

Onder de kosten bedoeld in artikel 57 WIB worden verstaan:

- **Bezoldigingen en pensioenen aan werknemers, met uitzondering van vrijgestelde sociale voordelen [art. 57, 2° WIB];**
- **Vaste vergoedingen (voor kosten eigen aan de werkgever) aan werknemers [art. 57, 3° WIB];**
 - Bv: werknemer moest naar het buitenland in opdracht van zijn werkgever. De werknemer schoot dit voor en kreeg dit achteraf terugbetaald.
 - Dit forfaitair bedrag aan de werknemer kan:
 - Niet volgens ernstige normen worden vastgesteld → voordeel van alle aard voor de werknemer (belastbaar) en moet dit op je fiche opgenomen worden
 - Wel volgens ernstige normen worden vastgesteld: → opnemen op de fiche 'JA – ernstige normen'. (niet belastbaar)
 - Via bewijsstukken kan het bedrag ook worden terugbetaald en dan is het niet belastbaar voor de werknemer. → opnemen op de fiche 'JA – bewijsstukken'
- **Commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen die voor verkrijgers beroepsinkomsten zijn (al dan niet belastbaar in België). [art. 57, 1° WIB]**
 - Dit zijn betalingen aan externen (bv. vennootschap doet beroep op een advocaat). Betaling op zich is niet voldoende, ook moet er weer een fiche opgesteld worden ter controle van de fiscus.
 - Administratieve uitzonderingen:
 - Verkrijger;
 - onderworpen aan de boekhoudplicht o.b.v. WER
 - reikt een factuur uit
 - *Ratio*: de fiscus kan dit al perfect controleren door de boekhoudplicht, waardoor er geen fiche meer nodig is!
 - *Bv*: een advocaat is niet onderworpen aan dat boekhoudrecht en zal er dus een fiche opgesteld moeten worden.
 - Waarde per jaar per verkrijger max. €125;
 - Handelsrestorno's in mindering gebracht op de factuur van de goederen.

- Op je factuur staat bv. 10.000, maar je krijgt een korting die op de factuur zelf wordt aangerekend. Je moet maar 9.000 betalen. ⇔ Niet: je betaalt de factuur van 10.000, maar krijgt erna een creditnota ten belope van 1.000. In dat geval zal er wel een fiche opgesteld moeten worden. → Het gaat dus om kortingen aangerekend op de factuur zelf!

II. WETTELIJKE UITZONDERINGEN OP DE AANSLAG VAN GEHEIME COMMISSIELONEN

- Wanneer de kost of voordelen worden opgenomen in een tijdige aangifte **[art. 219, al. 6 WIB]**.
- Wanneer de verkrijger geïdentificeerd wordt binnen de 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het aanslagjaar **[art. 219, al. 7 WIB]**.
 - De combinatie van de aanslag geheime commissielonen en de belastingen in hoofde van de verkrijger is mogelijk. Wanneer de verkrijger pas na 2 jaar en 6 maanden wordt geïdentificeerd en de aanslag in hoofde van de verkrijger nog kan worden geheven, is een cumul mogelijk.
 - M.a.w. Indien de vennootschap een aanslag geheime commissielonen moet betalen omwille van een verkrijger die geïdentificeerd werd na meer dan 2 jaar en 6 maanden staat dit niet in de weg dat de fiscus alsnog de personenbelasting kan heffen in hoofde van de verkrijger (indien dit nog binnen de 3-jaar inningstermijn gebeurt)

III. TARIEFPERCENTAGE

I. TARIEF VAN 100% (I.E. 103%)

- **Ratio:** Je keert 200 loon uit en je maakt er een fiche voor op. Daar zal 50% personenbelasting op verschuldigd zijn en houdt de werknemer nog 100 over. ⇔ Stel dat er loon uitgekeerd wordt zonder fiche, dan volstaat het dat de vennootschap 100 uitkeert waardoor de Staat 100 aan inkomen gaat verliezen. Daarom gaat men 100% geheime commissieloon aanrekenen!
- Was vroeger 300% want men wou zowel het verlies aan inkomstenbelastingen in hoofde van de verkrijger als het verlies aan socialezekerheidsbijdragen vergoeden. Een stuk van die 300% bleek daarnaast ook een strafsancie te zijn en een repressief karakter te vertonen volgens het Grondwettelijk Hof. In dat geval zou de rechter dit bedrag kunnen verminderen! Gevolg was rechtsonzekerheid en ongelijkheid: de ene kreeg mildering en de ander niet. → De 300% werd vervangen door 100% zodanig dat het louter vergoedend karakter kreeg zodat de rechter er niets meer over te zeggen had qua mildering. Ook de sociale zekerheid werd er dus uitgelaten.

II. TARIEF VAN 50% (I.E. 51,3%)

- **Ratio:** Als je 150 uitkeert aan een vennootschap, dan moet zijn 50 vennootschapsbelasting betalen en houdt ze 100 over. ⇔ als je uitkeert zonder fiche moet ze slechts 100 uitkeren, waardoor de Staat 50 misloopt. Vandaar het tarief van 50%
- De verkrijger van kosten uit art. 57 WIB of de voordelen van alle aard is een rechtspersoon

IV. AFTREK ALS BEROEPSKOST

I. AANSLAG GEHEIME COMMISSIELONEN WERD TOEGEPAST

Stel dat een vennootschap de **aanslag geheime commissielonen** moet betalen. Dit is een **aftrekbare beroepskost**! Dit is uitzonderlijk, want normaal is alles wat je betaalt als vennootschapsbelasting niet aftrekbaar.

Quid met de bezoldigingen waarvoor geen fiche werd opgemaakt? Het feit dat de aanslag is geheven, betekent niet automatisch dat de bezoldigingen aftrekbaar zijn. **Niet-verantwoorde kosten die ingevolge art. 219 aan de afzonderlijke aanslag worden onderworpen, zijn aftrekbaar als beroepskost mits voldaan werd aan de voorwaarden van art. 49 en 53, 24° WIB.**

De bezoldiging is dus pas aftrekbaar als voldaan is aan art. 49! → Het zal niet evident zijn aan te tonen dat de verkrijger prestaties heeft geleverd voor de vennootschap, waardoor ze vaak niet aftrekbaar zullen zijn.

II. AANSLAG GEHEIME COMMISSIELONEN WERD TOEGEPAST OP BASIS VAN ART. 219, AL. 6 EN 7 WIB

Niet verantwoorde uitgaven die door toepassing van art. 219, 6^{de} of 7^{de} lid WIB niet aan de aanslag geheime commissielonen worden onderworpen, **zijn in afwijking van art. 57 WIB aftrekbaar als beroepskosten**

→ Opgelet, we kijken enkel af van art. 57, we gaan dus door de vingers zien dat voor die bezoldiging geen fiche is opgemaakt, maar je moet nog altijd voldoen aan art. 49 WIB!

a.2. Verdoken meerwinsten

I. TOEPASSINGSGEBIED

Wet maakt **geen onderscheid** tussen volgende twee situaties:

- **Verborgen omzet**: Opbrengsten staan in je boekhouding en je hebt ook kosten. Dus je zou enkel belasting betalen op het verschil ervan. Maar als die kosten verworpen worden, dan wordt je fiscaal resultaat groter. Is dit dan geen verdoken meerwinst? Neen, **geen aanslag van geheime commissielonen**
- **Verwerpen van beroepskosten**: Je hebt je opbrengst in je boekhouding en je keert een stuk uit aan gelijk wie. Men ging aan iemand vragen een valse factuur uit te reiken om te boeken als kost op je debet. Deze factuur is evenwel nooit betaald geweest, het geld ging in het zwart naar iemand anders. Het is dus een fictieve factuur en dat is niet aftrekbaar en dus een verworpen uitgave. Er is dus terug meer opbrengst. In dit geval zal men **wel de aanslag geheime commissielonen** toepassen, ook al volgt dit niet uit de wet.

Daarom werd in de **circulaire** de laatste situatie geregeld en ze **te onderwerpen aan die aanslag**. ‘Probleem’ → Recentere rechtspraak gaat de wet toepassen en niet de circulaire

II. TARIEFPERCENTAGE

I. TARIEF VAN 100% (I.E. 103%)

- **Opgelet**: er is geen verlaging tot 50% voorzien voor het geval men zou kunnen aantonen dat de meerwinsten bij een rechtspersoon terechtgekomen zijn.

II. TARIEF VAN 50% (I.E. 51,3%)

- Dit is het geval wanneer de verdoken meerwinsten in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt, spontaan terug worden opgenomen in de boekhouding.
 - bv: je neemt die meerwinsten toch op in je boekhouding het jaar erop. Als je dit spontaan doet, gaat dit aan 50% geheven worden. Je zult dus niet langer de 100% moeten betalen!

a.3. Financiële voordelen of voordelen van alle aard bedoeld in artikel 53, 24° WIB

I. TOEPASSINGSGEBIED

Deze zijn nooit aftrekbaar als beroepskost en worden beschouwd als verworpen uitgaven

Opgelet: de afzonderlijke aanslag op geheime commissielonen zelf zijn wel aftrekbaar als beroepskost

Aangifte: omkoping bij de ontvanger → “*verkregen financiële voordelen en voordelen van alle aard*”

Er is geen mogelijkheid tot spontane aangifte!

II. TARIEFPERCENTAGE

I. TARIEF VAN 100% (I.E. 103%)

- Opgelet: er is geen verlaging tot 50% voorzien voor het geval men zou kunnen aantonen dat de meerwinsten bij een rechtspersoon terechtgekomen zijn.

II. TARIEF VAN 50% (I.E. 51,3%)

- Verlaging tot 50% voorzien voor het geval men zou kunnen aantonen dat de financiële voordelen bij een rechtspersoon terechtgekomen zijn.

3.1.4. Bezoldiging werknemers

a. Algemeen

- Wettelijke sociale lasten (werkgeversbijdragen voor de RSZ)
- Werkgeversbijdragen (dit is voor de aanvullende verzekeringen die de WG afsluit (2 mogelijkheden))
 - Aanvullend pensioen
 - Aanvulling bij arbeidsongeschiktheid

b. Werkgeversbijdragen

b.1. Aanvullend pensioen

Je mag niet zomaar gelijk wat storten aan premies voor dat aanvullend pensioen. Er is een grens → je moet uitgaan van de **laatste brutojaarbezoldiging van de werknemer** (dus ook de WN-bijdragen zitten daar in)

Daarop berekent men **80%**. Dit bedrag is hetgeen de werknemer later mag ontvangen als pensioen. Dit wordt enerzijds al opgevuld met het wettelijk pensioen. Enkel de overblijvende ruimte is beschikbaar voor de 2^{de} pijler (aanvullend pensioen).

Opgelet: Een werknemer kon vroeger een onderhands pensioenbelofte krijgen (dit mag nu niet meer) en dit viel/valt ook onder de 2^{de} pijler

80% regel	
Wettelijke pensioen	Aanvullende 2 ^{de} pijler

Hoeveel van de premie is er aftrekbaar? We gaan moeten kijken naar de bezoldiging vandaag en men gaat dan schatten hoeveel het wettelijk pensioen zal innemen.

Je moet die 2^{de} pijler vermenigvuldigen met een breuk (Teller = jaren bij die werkgever (en nog te verwachten jaren van tewerkstelling bij die werkgever) Noemer = 40)

Pijler 2 is in feite een rente, maar veel mensen willen een kapitaaluitkering. Dan zal men de rente moeten uitrekenen die mogelijk is en op basis daarvan dan de éénmalige kapitaaluitkering bepalen.

Het gaat zowel om collectieve als individuele pensioentoezeggingen

Opgelet: die bijdragen die de werkgever stort mogen maximaal €1525 bedragen per jaar in het geval van individuele pensioentoezeggingen.

b.2. Aanvulling arbeidsongeschiktheid

Bij de aanvulling van de arbeidsongeschiktheid geldt dezelfde regeling met het verschil dat er een grens gehanteerd wordt van 100% i.p.v. 80%. Ook moet je uitgaan van de **brutojaarbezoldiging van de werknemer**.

100% regel	
Wettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid	Aanvulling

3.1.5. Bezoldiging bedrijfsleiders

Worden gelijkgesteld met werknemers voor de beroepskosten dus zowel de bezoldigingen als de kosten i.v.m. de bezoldigingen zijn aftrekbaar.

Er is echter een extra regel. Bij de aanvullende toezeggingen moet er een bijkomende voorwaarde vervuld zijn.

- **[Art. 195, § 1, al. 2 WIB]**
 - Bezoldigingen regelmatig en ten minste om de maand worden betaald of toegekend
 - Opgelet: Het moet dus een kost zijn, je mag de bezoldiging niet boeken op een rekening-courant, want dan zou het geen kost meer zijn!
 - vóór het einde van het belastbaar tijdperk
 - op de resultaten van dat tijdperk aangerekend

3.1.6. Kosten uit waardering

a. Afschrijvingen

Boekjaar dat **12 maanden** loopt. Vennootschap koopt op 1 december een machine afschrijfbaar over 10 jaar. De aankoopprijs bedraagt 10.000 EUR.

BOEKJAAR 1/1/16 – 31/12/16	LINEAIR	DEGRESSIEF
KLEINE VENNOOTSCHAP	1.000 <i>volledige jaarafschrijving eerste jaar</i>	2.000 <i>(mag max. 2 maal lineaire afschrijving zijn)</i>
GROTE VENNOOTSCHAP	$1.000 \times 31/365 = 84,93$ <i>afschrijving volgens aantal dagen dat boekjaar nog loopt [art. 196, §2 WIB]</i>	$2.000 \times 31/365 = 169,86$

Boekjaar dat **11 maanden** loopt. Vennootschap koopt op 1 december een machine afschrijfbaar over 10 jaar. De aankoopprijs bedraagt 10.000 EUR.

BOEKJAAR 1/2/16 – 31/12/16	LINEAIR	DEGRESSIEF
KLEINE VENNOOTSCHAP	$1.000 \times 11/12 = 916,67$	$2.000 \times 11/12 = 1.833,33$
GROTE VENNOOTSCHAP	$1.000 \times 31/365 = 84,93$	$2.000 \times 31/365 = 169,86$

Boekjaar dat **16 maanden** loopt. Vennootschap koopt op 1 december een machine afschrijfbaar over 10 jaar. De aankoopprijs bedraagt 10.000 EUR.

BOEKJAAR 1/9/15 – 31/12/16	LINEAIR	DEGRESSIEF
Kleine vennootschap	$1.000 \times 16/12 = 1.333,33$	$2.000 \times 16/12 = 2.666,66$
Grote vennootschap	$1.000 \times 396/365 = 1.084,93$ <i>(396 = 365 + 31)</i>	$2.000 \times 396/365 = 2.169,86$

b. Verkrijging van eigen aandelen

b.1. Uitkering fiscaal gestort kapitaal en reserves

Wanneer een vennootschap **eigen aandelen heeft ingekocht**, dan is het mogelijk dat je moet werken met een andere techniek, namelijk een dividenduitkering.

Voorwaarden inkoop eigen aandelen:

- Je mag maximaal 20% van de eigen aandelen inkopen
- Je moet beschikbare reserves hebben om die aandelen te kunnen inkopen
- Onbeschikbare reserve maken na de inkoop

Ze gaat aan de aandeelhouders een bedrag geven van 3.000. Ze heeft beschikbare reserve van 4.000. Daarmee moet je dan die onbeschikbare reserve aanleggen van 3.000.

Vennootschap X		Vennootschap X	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 11.000	Kapitaal 10.000	MVA 11.000	Kapitaal 10.000
Liquide middelen 4.000	Wettelijke reserve 1.000	Liquide middelen 1.000	Wettelijke reserve 1.000
	Beschikbare reserve 4.000	Eigen aandelen 3.000	Beschikbare reserve 1.000
			Onbeschikbare reserve 3.000

Nu heeft ze de keuze:

- de aandelen later te verkopen,
- de aandelen onmiddellijk te vernietigen.

Stel dat ze de aandelen gaat **vernietigen**! Dit ga je dan aanrekenen op een onbeschikbare reserve.

[Art. 186 WIB] → er is dus een uitkering gebeurd aan de aandeelhouders van 3.000, wat heb je dan gebruikt van je eigen vermogen om dit te doen? Hoe gaan we dit fiscaal benaderen?

In geval van toepassing van artikel 186 WIB wordt het **fiscaal gestort kapitaal verminderd met het deel dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd**. Je hebt 20% van de aandelen ingekocht, dus je hebt ze ook 20% van het fiscaal gestort kapitaal gegeven. 2.000 (20% van 10.000) is dus betaald geweest met het fiscaal gestort kapitaal. **De rest is dan een fiscaal dividend.**

De toepassing van artikel 186 WIB heeft geen verhoging van de belastbare inkomsten tot gevolg in de mate dat de verkrijgingsprijs of waarde van de aandelen kan worden aangerekend op het fiscaal gestort kapitaal en het fiscale dividend op belaste reserves.

⇔ Er is daarentegen wel een verhoging van het belastbaar inkomen wanneer het fiscale dividend moet worden aangerekend op voorheen vrijgestelde reserves. Dus stel dat de onbeschikbare reserve werd vastgesteld met vrijgestelde reserves, dan ging wel vennootschapsbelasting verschuldigd geweest zijn.

Je 10.000 boekhoudkundig kapitaal bestaat nu dus uit twee fiscale bestanddelen, namelijk:

- 8.000 fiscaal gestort kapitaal,
- 2.000 belaste reserves in kapitaal.

Vennootschap X		Vennootschap X (fiscaal)	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 11.000	Kapitaal 10.000	MVA 11.000	Fiscaal gestort kapitaal 8.000
Eigen aandelen 3.000	Wettelijke reserve 1.000	Liquide middelen 1.000	Belastbare reserves in kapitaal 2.000
Liquide middelen 1.000	Onbeschikbare reserve 3.000		Wettelijke reserve 1.000
	Beschikbare reserve 1.000		Beschikbare reserve 1.000

Aangifte: Je zit met een fiscale evolutie van -1.000 van de **belaste reserves**, maar met het dividend erbij kom je aan een fiscale evolutie van 0 waardoor er geen belastingen verschuldigd zullen zijn.

Wettelijke reserve	1.000	1.000
Beschikbare reserve	4.000	1.000
Belastbare reserves in kapitaal	0	2.000
Dividend	0	1.000
Fiscaal resultaat	5.000	5.000

Op het **moment van de inkoop van de aandelen** is er nog **geen verarming van de vennootschap**. Dit is pas zo bij de vernietiging van de aandelen.

Vennootschap X		Vennootschap X (fiscaal)	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 11.000	Kapitaal 10.000	MVA 11.000	Fiscaal gestort kapitaal 8.000
Eigen aandelen 3.000	Wettelijke reserve 1.000	Liquide middelen 1.000	Belastbare reserves in kapitaal 2.000
Liquide middelen 1.000	Onbeschikbare reserve 3.000		Wettelijke reserve 1.000
	Beschikbare reserve 1.000		Beschikbare reserve 1.000

b.2. Waardevermindering na inkoop eigen aandelen

Ook bij het **boeken van een waardevermindering** van die aandelen (van 500) zit je met zo'n verarming. Je zult dus een onbeschikbare reserve houden ter waarde van de actiefwaarde eigen aandelen.

Vennootschap X		Vennootschap X	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 11.000	Kapitaal 10.000	MVA 11.000	Kapitaal 10.000
Eigen aandelen 3.000	Wettelijke reserve 1.000	Eigen aandelen 2.500	Wettelijke reserve 1.000
Liquide middelen 1.000	Onbeschikbare reserve 3.000	Liquide middelen 1.000	Onbeschikbare reserve 2.500
	Beschikbare reserve 1.000		Beschikbare reserve 1.000

Ten belope van de waardevermindering is er een **fiscaal dividend**. We gaan dus van 5.000 naar 4.500. Zo komt die fiscale daling van -500 in het beeld. Maar we zitten dan met het dividend ter waarde van 500 waardoor de fiscale evolutie 0 blijft!

Wettelijke reserve	1.000	1.000
Onbeschikbare reserve	3.000	2.500
Beschikbare reserve	1.000	1.000
Dividend	0	500
Fiscaal resultaat	5.000	5.000

3.2. Aftrekbaar aan 120%

De gevallen bedoeld in onderstaande artikelen zijn kosten die ten belope van 120% aftrekbaar zijn. In de vennootschapsbelasting moet er voor de extra 20% kostenaftrek aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde worden voldaan **[190bis WIB]**.

- **[Art. 64ter WIB]:**
 - 1° : gemeenschappelijk vervoer werknemers
 - 2° : beveiliging (kleine vennootschappen)
 - 3° : bevordering fietsgebruik
- **[Art. 198bis, 1°, a) WIB]:**
 - Kosten wagens met 0 g CO₂ uitstoot
 - (⇔ niet: brandstofkosten (75%) cf. volgende titel “3.3 Autokosten”)

Zoals hierboven werd aangehaald dient er voldaan te worden aan de **fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde** ten belope van de extra 20% kostenaftrek.

Voorbeeld:

Stel dat je een opbrengst hebt behaald van 1.000 en je maakt een kost zoals in art. 198bis, 1°, a) ter waarde van 100. Dan mag je die kost gaan aftrekken aan 120 i.p.v. 100! Hoe gaat dit fiscaal in zijn werk?

Men gaat de opbrengst van 1000 verminderen met enerzijds de kost (100) en anderzijds een **belastingvrije reserve** (20). Zo blijft er een grondslag van 880 over → Vennootschapsbelasting zal bijgevolg 299 bedragen. We bekommen een te bestemmen winst van 581 die je onder de beschikbare reserves zult plaatsen.

Opgelet: Die 20 die een belastingvrije reserve uitmaakt zal dus wel belast worden zodra die reserve uitgekeerd/gebruikt zal worden en niet langer een belastingvrije reserve zou zijn.

3.3. Autokosten

3.3.1. Aftrekbeperking

Het betreft de kosten van personenauto's, dubbel gebruik, minibussen en gelijkgestelde lichte vrachtwagens. Er dient een onderscheid te maken tussen de verschillende soorten kosten:

- **Brandstof**
 - Aftrekbeperking van **75%**
- **Andere kosten en minderwaarden**
 - Aftrekbeperking afhankelijk van:
 - Onderscheid **diesel of benzine**
 - **CO₂ uitstoot**

De aftrekbeperking heeft betrekking op alle (on)rechtstreekse beroepskosten die verband houden met de aankoop, de huur, het bezit, het gebruik en het onderhoud van de betrokken voertuigen.

Voorbeeld:

Een vennootschap draait een omzet van 100.000 opbrengsten en heeft een bedrijfswagen aangekocht met een benzinemotor die een CO₂-uitstoot heeft van 112 gram per kilometer. Voor deze wagen worden er dit boekjaar 4 verschillende soorten kosten gemaakt.

- Brandstofkosten → aftrekbeperking van **75%**
- Andere kosten → aftrekbeperking van **80%** (benzine en uitstoot tussen de 105 g/km en 115g/km)
 - Afschrijvingen
 - Verkeersbelastingen
 - Verzekering

[1] De wagen is geen bezoldiging of voordeel van alle aard voor de werknemer. In dat geval gaan we gewoon de percentages toepassen op de kosten om de verworpen kosten te bekomen.

- Brandstof = 1.500 → 75% → 1.125 aftrekbaar
- Andere kosten = 5.900 → 80% → 4.720 aftrekbaar

We zitten dus met een totaal aftrekbaar kost van 5.845. We blijven over met een grondslag van 94.155 waarop vennootschapsbelasting geheven zullen worden (32.003).

[2.1] In de mate dat het een bezoldiging is voor de werknemer, maken we de **kosten volledig aftrekbaar**. Hiervoor moeten we kijken op welk bedrag dat onze werknemer wordt belast. Ten belope van dat bedrag gaan we de kosten volledig aftrekbaar maken.

[art. 36 WIB]: berekenen voordeel van alle aard (dit bedrag is dus wat belast zal worden).

Eerst moeten we kijken naar de cataloguswaarde en BTW. Deze bedragen *i.c.* respectievelijk 24.197,10 en 5.081,39. Om het voordeel van alle aard te berekenen moeten we deze waarden vermenigvuldigen met een breuk van 6/7 (wet) en een CO₂-percentage zijnde 6% in dit geval (2016: 107 gram uitstoot = 5,5% → elke gram meer, komt er 0,1% bij. We hebben 5 gram meer waardoor we aan 6% komen).

$$29.278,49 \times 6/7 \times 6\% = \underline{\underline{1.505,75}} \text{ is het voordeel van alle aard}$$

Nu gaan we dit bedrag spreiden over de kosten → Hoeveel heeft betrekking op de brandstof en hoeveel heeft betrekking op de andere kosten? Het voordeel van alle aard wordt geacht voor 30% betrekking te hebben op de brandstofkosten en voor 70% op andere kosten.

ANDERE KOSTEN (70%)	BRANDSTOFKOSTEN (30%)
70% van 1.505,75 = 1.054,03 → 5.900 – 1.054,03 = 4.845,97	30% van 1.505,75 = 451,73 → 1.500 – 451,73 = 1.048,27
Niet-aftrekbaar kost: → 4.845,97 x 20% = 969,19 (20% want 80% is wel aftrekbaar)	Niet-aftrekbaar kost: → 1.048,27 x 25% = 269,07 (25% want 75% is wel aftrekbaar)
Aftrekbaar kost: 5.900 – 969,19 = 4.930,81	Aftrekbaar kost: → 1.500 – 269,07 = 1.237,93

Maar: volgens de vennootschapswetgeving moeten we steeds **17%** berekenen op het voordeel van alle aard en dit zal dan een verworpen uitgave zijn voor de vennootschap. Dit wordt nogmaals bij haar grondslag gevoegd en komt er dus **extra bovenop**. Dit is ook een **minimale grondslag**, dus je zult er sowieso belastingen op moeten betalen, ook al heb je verliezen! → 17% van 1.505,75 = 255,98

Als we dit alles nu optellen bekomen we de belastinggrondslag:

$$\rightarrow 100.000 - 4.930,81 - 1.237,93 + 255,98 = \boxed{94.087,24} \rightarrow 31.980,25 \text{ vennootschapsbelasting}$$

Opgelet: er is een andere manier om die 17% te bekomen: Om het voordeel van alle aard te berekenen nemen we opnieuw de 29.278,49, maar vermenigvuldigen we met 1/7 (i.p.v. 6/7) en 6%. Dan bekom je 250,96 (het is niet exact hetzelfde, maar ligt in de lijn ervan). → We gaan de belasting dus spreiden over de vennootschap (1/7) en de werknemer (6/7)

[2.2] Andere manier die in de praktijk veel minder frequent voorkomt: i.e. het **werkelijk verbruik van de wagen** (het percentage privé-gebruik).

Stel dat de wagen door de werknemer **volledig privé** wordt gebruikt, dan zijn al die kosten gemaakt voor de **bezoldiging** van de werknemer. Die 5.900 en 1.500 zijn dan **volledig aftrekbaar**.

92.600 als belastbare grondslag, maar we zitten nog altijd met onze minimale grondslag van 17% (het is nog altijd een voordeel van alle aard). Dus **92.855,98** is de grondslag waarop we de belastingen zullen moeten berekenen (31.561,75). Je betaalt dus **minder vennootschapsbelasting** als in het vorige geval (31.980,25). Maar je mag niet uit het oog verliezen dat er nog andere belastingen zijn die een vennootschap moet betalen zoals de BTW op de aankoopprijs van de wagen. Hoewel het dus voordeliger lijkt op het eerste zicht, is het wel nadeliger om deze manier toe te passen vooral vanwege de BTW.

5.081,39 BTW. Deze is **niet aftrekbaar in de mate dat ze voor privédoeleinden** van de werknemer wordt gebruikt, ze is enkel aftrekbaar als ze voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt. → BTW-wetgeving: voor bedrijfswagen mag je ervan uitgaan, tenzij anders zou bewezen worden, dat **35% toch gebruikt wordt voor beroepsdoeleinden**. Je mag dus sowieso 35% aftrekken van je uitgaande BTW. Dus 1778 is BTW die je in aftrek mag brengen.

Stel nu dat je, zoals in het voorbeeld, de wagen volledig voor privé gebruikt, dan verlies je deze aftrek van 1778 volledig terwijl je voordeel uit lagere vennootschapsbelasting veel lager ligt (je moet 418,49 minder vennootschapsbelastingen betalen (31.980,25-31.561,76)). Vandaar dat deze methode amper wordt toegepast in de praktijk.

[3] Stel dat de **werknemer** ook een **eigen bijdrage** betaalt voor de bedrijfswagen aan de werkgever (500+105 BTW). Voor de berekening van het voordeel van alle aard heeft dit tot gevolg dat het voordeel naar beneden gaat (met 605). Dit resultaat gaan we wederom spreiden en aftrekken van de kosten.

$$1.505,75 \text{ (voordeel van alle aard)} - 605 = \mathbf{900,75}$$

ANDERE KOSTEN (70%)	BRANDSTOFKOSTEN (30%)
70% van 900,75 = 630,52 → 5.900 – 630,52 = 5.269,48	30% van 900,75 = 270,23 → 1.500 – 270,23 = 1.229,77
Niet-aftrekbare kost (verworpen uitgave): → 5.269,48 x 20% = 1.053,90	Niet-aftrekbare kost (verworpen uitgave): → 1.229,77 x 25% = 307,44

Opgelet: de vennootschap zal wederom 17% van 900,75 moeten betalen (verworpen uitgave) (153,13)

Opgelet: De bijdrage die de werknemer voor het gebruik van de bedrijfswagen aan zijn werkgever betaalt, mag volgens de fiscale administratie niet in mindering worden gebracht van de autokosten die de aftrekbeperking ondergaan.

Bepaalde rechtspraak (Hof van Beroep te Antwerpen 17 mei 2011) zegt evenwel dat de kosten van de wagen ten belope van 500 gecompenseerd worden met de 500 opbrengsten. Dus je mag de bijdrage wel volledig in mindering brengen!

→ Dus die 500 moet ook nog eens van je kosten af en gaan we opnieuw opsplitsen (70-30 verhouding)!

ANDERE KOSTEN (70%)	BRANDSTOFKOSTEN (30%)
70% van 900,75 = 630,52	30% van 900,75 = 270,23
→ 5.900 – 630,52 = 5.269,48	→ 1.500 – 270,23 = 1.229,77
→ 5.269,48 – 350 = 4.919,48	→ 1.229,77 – 150 = 1.079,77
Niet-aftrekbare kost (verworpen uitgave):	Niet-aftrekbare kost (verworpen uitgave):
→ 4.919,48 x 20% = 983,90	→ 1.079,77 x 25% = 269,94

Opgelet: de vennootschap zal wederom 17% van 900,75 moeten betalen (verworpen uitgave) (153,13)

3.3.2. Wettelijk kader

[Art. 66, § 1 WIB]: Kosten slechts voor 75% aftrekbaar

[Art. 66, § 2, WIB]: Uitsluitingen

- 1° : § 1 is niet van toepassing op voertuigen uitsluitend gebruikt voor taxidienst of voor verhuring met bestuurder
- 3° : § 1 is niet van toepassing op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd
 - **Belastingplichtige is eigenaar** van zo'n wagen en gaat dit verhuren aan een derde. In hoofde van de eigenaar is er geen aftrekbeperking! De huurgelden zullen daar onderworpen aan worden!

[Art. 66, § 3 WIB]: De in § 1 vermelde beroepskosten omvatten de kosten die zijn gedaan met betrekking tot de in § 2, 1° en 3° vermelde voertuigen die toebehoren aan derden

▪ Belastingplichtige is zelf huurder

Administratieve Commentaar: de fiscale administratie mag die aftrekbeperking toch niet toepassen op de huurkosten die een belastingplichtige zelf betaalt met betrekking tot wagens die uitsluitend tot de in artikel 66, §2, 1° en 3° WIB gestelde doeleinden worden gebruikt en wordt de beperking bij de uiteindelijke huurder (gebruiker) van de wagen toegepast.

Maar: In een geval waarbij een garagehouder wagens huurde om deze tegen vergoeding als vervangwagen ter beschikking te stellen, paste de fiscale administratie toch de aftrekbeperking toe.

Uitspraak Grondwettelijk Hof: Je mag geen onderscheid maken tussen eigenaar of huurder. Het doet er niet toe naargelang de garagehouder eigenaar dan wel huurder van de wagen is en dus mag er geen aftrekbeperking gehanteerd worden!

3.4. Interesten van leningen

3.4.1. Overdreven interesten

a. Algemeen

Interesten zijn in principe aftrekbare kosten die aanleiding geven tot een aantal misbruiken waardoor er een heel aantal artikels in het leven geroepen zijn om dat misbruik proberen in te dekken.

Vormen van misbruik:

- Interesten gaan opdrijven
- Veel meer lenen (vreemd vermogen) tegenover je eigen vermogen. Je eigen vermogen moet je vergoeden door dividenden terwijl het vreemd vermogen vergoed wordt via interesten die wel aftrekbaar zijn.

[art. 49 WIB]: Je moet bewijzen dat er **effectief een bedrag aan interest** is betaald (de echtheid) en het **bedrag ervan**. Daarenboven moet je ook aantonen dat die betaald zijn **om inkomsten te verkrijgen of te behouden** (maar het is wel aan de fiscale administratie om hier het tegenbewijs van te gaan leveren).

- Vb. Vennootschap heeft interest betaald, maar er is nooit een bedrag geleend. Dan hebben we te maken met een simulatie (werkelijkheid anders voorstellen dan dat ze is) en kan ze de aftrek van interesten verwerpen.
- Vb. Er is wel een bedrag geleend, maar het bedrag wordt niet gebruikt door de vennootschap, dan betaal je die interest ook niet om belastbare inkomsten te verkrijgen en zijn ze wederom niet aftrekbaar.
- *Quid* als de interest overdreven is? Dan zit je in een veel moeilijker positie als fiscus omdat je dan te maken hebt met een opportuniteitsbeoordeling en dat mag ze niet zomaar gaan doen! Daarom zijn er aparte artikels gemaakt om die overdreven interest toch te kunnen afbakenen.

b. Bijkomende artikelen bij overdreven interesten

[Art. 55 WIB]: legt een extra bewijslast op de belastingplichtige in het geval van overdreven interesten. Hij moet aantonen dat de interest die hij betaalt **niet hoger ligt dan de marktrente**

⇔ **Uitzondering [art. 56, §2 WIB]:** artikel 55 kan niet worden ingeroepen wanneer je interest betaalt aan een kredietinstelling gevestigd in de EER of obligaties die openbaar zijn uitgegeven (men gaat ervan uit dat deze wel oké zal zijn)).

[Art. 54 WIB]: wanneer je interesten betaalt naar het buitenland en de ontvanger betaalt geen inkomstenbelasting of geniet van een veel gunstiger belastingsysteem voor zulke inkomsten dan hetgeen dat van toepassing in België.

- Die interesten zijn **niet aftrekbaar, tenzij** de belastingplichtige een bewijs levert dat:
 - De interesten verband houden met **werkelijke en oprechte verrichtingen**.
 - M.a.w. je moet dus geld (lening) hebben binnengekregen en je hebt dat geld ook effectief ingezet.
 - De **normale grenzen niet overschreden** worden.

Opgelet: artikel 54 is niet van toepassing binnen de EU → Het Hof van Justitie heeft het artikel in strijd bevonden met het vrij verkeer van diensten. Als er zo een inbreuk is op het vrij verkeer van diensten kan dit uitzonderlijk aanvaard worden indien voldaan is aan bepaalde voorwaarden:

- Legitiem doel nastreven (bv. belastingontwijking tegengaan) – voldaan
- Is de maatregel geschikt om je doel te bereiken – voldaan
- Is de maatregel evenredig – niet-voldaan: je moet extra bewijs gaan leveren wanneer de ontvanger aanzienlijk gunstiger wordt belast dan in België. Dit “aanzienlijker” zorgt voor problemen want er is geen definitie hiervoor, het is onvoldoende duidelijk volgens het H.v.J. dat tot rechtsonzekerheid leidt.

[art. 26 WIB] (cf. later): heeft hij met de interesten een abnormaal of goedgunstig voordeel aan iemand anders?

→ Dit bewijs moet volledig geleverd worden door de fiscale administratie! Dit moet ze objectief gaan beoordelen door vergelijking te maken met wat onafhankelijke partijen zouden overeenkomen (objectieve maatstaven).

3.4.2. Onderkapitalisatie

a. Herkwalificatie van interesten in dividenden

[Art. 18, al 1, 4° WIB]: de interesten gaan herkwalificeren in dividenden in de mate van overschrijding.

Voorbeeld: Stel je hebt 1.000 opbrengsten en 100 interesten en je herkwalificeert ze tot dividend, dan blijf je met 1.000 grondslag zitten. (Mocht je de interesten verwerpen als kost, dan bekom je net hetzelfde!)

Voor een natuurlijke persoon was het vroeger interessanter: als hij interesten ontving, werd dit lager belast dan als hij dividenden ontving. Vandaag de dag zijn deze tarieven echter gelijkgeschakeld.

Voor een vennootschap, als die eigen vermogen binnenkrijgt moet hij dit vergoeden door dividenden, maar geniet hij een notionele interestaftrek. Dat percentage is niet hoog en verlaagt ieder jaar en ligt heel wat lager dan voor leningen. Als je je notionele interestaftrek niet kan gebruiken in het boekjaar, dan ben je dat ook kwijt. Bij een lening is het echter en kost en kan je wel overdragen naar het volgende jaar → daarom is het interessanter te kiezen voor schulden i.p.v. het eigen vermogen.

a.1. Overschrijding

Voor de overschrijding gaat men rekening houden met twee dingen:

- Ofwel de markrente [art. 55 WIB]
- Ofwel voorschotten hoger dan belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk + fiscaal gestort kapitaal bij het einde van het belastbaar tijdperk

Voorbeeld 1: Vennootschap heeft een kapitaal van 1.000 en 500 beschikbare reserves. Wat zit hierachter? Het kapitaal bestaat uit het fiscaal gestort kapitaal en achter je beschikbare reserves enkele belaste reserves. 1.500 mag de vennootschap dus lenen zonder problemen.

Beperking 1: Stel dat de vennootschap 2.500 zou lenen, dan zit je 1.000 boven je maximum waardoor de interest op die 1.000 omgezet wordt in een dividend.

Beperking 2: Stel dat de vennootschap 1.500 zou lenen en daar 5% interest voor moet betalen (75). Als de markrente 2% is, dan zit je met 3% te veel interest. 3% op 1.500 zal dus omgezet worden als een dividend. 30 interest en 45 dividend.

Voorbeeld 2: Stel dat je 2.000 zou lenen aan 5% interesten. Alle interesten op 500 (25) worden dividend. En op de 1.500 zal je een herkwalificatie hebben in de mate dat je interest te veel is (zelfde als beperking 2). Je zal dus in totaal 70 dividend en 30 interesten hebben.

Voorbeeld 3: Als je 1.000 aan kapitaal hebt, beschikbare reserves van 500 en een overgedragen verlies van 700. Wat is je maximaal bedrag dat je kan lenen? Je belaste reserves bedragen -200. Is je grens dan 800?

Neen, **men houdt geen rekening met een negatief bedrag**. Je grens zal dus 1.000 bedragen. → Stel nu dat je kapitaal bestaat uit 900 fiscaal gestort kapitaal en 100 belaste reserves in kapitaal. Wat is dan het maximale bedrag dat je kunt lenen? Er blijft enkel je fiscaal gestort kapitaal van 900 over.

a.2. Geldlening

Overeenkomstig artikel 18, tweede lid WIB worden onder 'voorschotten' verstaan: alle al dan niet door effecten vertegenwoordigde geldleningen.

a.3. Hoedanigheid van verstrekker

De herkwalficatie vindt plaats voor rentegevende voorschotten die worden verstrekt door:

- **Natuurlijk persoon aandeelhouder**
- **Persoon die opdracht of functies uitoefent als vermeld in art. 31, al. 1, 1° WIB**
 - We passen dit dus ook toe wanneer de lening wordt verstrekt door een persoon (dus kan ook rechtspersoon zijn) die de functie uitoefent van bestuurder.
 - **Uitzondering:** geldleningen verstrekt door een binnenlandse vennootschap wordt uitdrukkelijk uitgesloten van herkwalficatie.
 - De interesten worden in hoofde van de verkrijgende vennootschap in aanmerking genomen bij de berekening van de verschuldigde Belgische vennootschapsbelasting. In hoofde van de ontlener worden de interesten uitgesloten van herkwalficatie in dividenden en blijven zij aftrekbaar als interest.
 - Indien de ontlener een buitenlandse vennootschap is geldt de uitsluiting van herkwalficatie niet. → H.v.J.: inbreuk op de vrijheid van vestiging
 - Legitiem doel – voldaan
 - Maatregel geschikt – voldaan
 - Maatregel evenredig – niet-voldaan: je kunt enkel optreden tegen volstrekt kunstmatige constructies die niet beantwoorden aan de economische realiteit. Als je de herkwalficatie doet omdat er te veel interesten worden betaald (te hoge marktrente), dan is het feit dat je meer betaalt voldoende om te zeggen dat er zo'n kunstmatige constructie is. Als je herkwalficatie gaat doen wanneer je lening meer is dan je eigen vermogen is dit niet evenredig, is er geen sprake van zo'n kunstmatige constructie!

b. Interesten betaald aan besmette kredietverstrekkers

[Art. 198, §1, 11° WIB]: indien niet voldaan wordt aan de voorwaarden opgenomen onder dit artikel zal men de **interesten beschouwen als een verworpen uitgave** in de mate van de overschrijding. Hiervoor gaat men kijken naar het totaalbedrag aan leningen die een vennootschap heeft.

b.1. Voorwaarden

- Het totaal leningen mag **niet hoger zijn dan 5 maal het bedrag bestaande uit** de som van het fiscaal gestort kapitaal (einde) en de belaste reserves (begin) → Voor alles daarboven gaan de interesten ervan verworpen worden.
 - **Niet bedoelde leningen:**
 - Obligaties e.d. uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen
 - Leningen toegekend door kredietinstellingen

- Wanneer die betaald worden aan **besmette verkrijgers**:
 - Personen die er niet op belast worden,
 - Personen die deel uitmaakt van de groep van vennootschappen waar ook de interest betalende vennootschap deel van uitmaakt.
 - **Uitzondering: cashpooling-vennootschap** (zij zorgt ervoor dat het geld terecht komt bij het lid van de groep die het nodig heeft). **[art. 198, §4 WIB]**
 - Interesten van leningen wordt verstaan het positieve verschil tussen
 - Betaalde interesten voor sommen ter beschikking gesteld door vennootschappen van de groep
 - Ontvangen interesten voor sommen die effectief ter beschikking zijn gesteld aan vennootschappen van de groep
 - Bv. stel dat vennootschap 200 interest betaalt, maar 160 interest verkrijgt. Mocht er geen speciale bepaling geweest zijn dan werd die 200 onderworpen aan het regime, maar men mag dankzij het uitzonderingsregime het dus toch verminderen met je binnenkomende interesten; dus 40 interesten.
 - **Opgelet:** met de volgende ontvangen interesten voor sommen ter beschikking gesteld aan groepsleden wordt er geen rekening gehouden:
 - Niet aan de vennootschapsbelasting of belasting van gelijke aard onderworpen
 - Gevestigd in een land waar de bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België (dus buiten de EER!)

Voorbeeld:

Stel dat je vennootschap 8.000 heeft geleend terwijl haar grens op 5.000 lag. Dan zit je met 3.000 te veel. De interesten op dit teveel gaan we moeten verwerpen. Van de 40 interesten (200-160) gaan er 15 ($40 \times 3.000 / 8.000$) een verworpen uitgave zijn.

b.2. Gelijkgestelde reserves

Voor art. 198, §1, 11° WIB worden **gelijkgesteld met belaste reserves**:

- Vrijgestelde reserves aangelegd n.a.v. een verrichting bedoeld in [art. 211 WIB] (belastingneutraliteit)
 - Door opneming op de belaste reserves
 - Of creatie van een negatieve belaste reserve
- Omwille van het feit dat de overnemende vennootschap aandelen bezit in de overgenomen (fusie) of gesplitste vennootschap op het ogenblik van de bedoelde verrichtingen

➔ Deze vrijgestelde reserves worden in aanmerking genomen als belaste reserves om de daling van de belaste reserves ten gevolge van het voldoen aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde m.b.t. deze vrijgestelde reserves te neutraliseren

Voorbeeld – Belastingneutrale fusie

Vennootschap A gaat vennootschap B overnemen. Ze kan voor een bedrag van 100.000 ($5 \times (15.000 + 5.000)$) leningen aangaan zonder dat er een verwerping van interesten zal gebeuren. A heeft 100% participatie in B. B verdwijnt door de fusie als aparte rechtspersoon, maar bezit op dat moment nog een belastingvrije reserve t.w.v. 1.000 en zal dus belast moeten worden hierop zodra ze zou verdwijnen. ➔ Als je kan genieten van da regeling in art. 211 WIB, dan gaat men die 1.000 niet belasten op het moment dat B opgeslorpt wordt door A. **De vrijgestelde reserve zal overgenomen worden door A.**

Er komt eigen vermogen van B binnen in A. 13.000 gaat dus in vennootschap A gebracht worden. A zou dan haar kapitaal moeten verhogen en nieuwe aandelen gaan uitgeven voor 13.000. Deze komen dan in handen van de aandeelhouders van B. Dit zou erop neerkomen dat ze alle aandelen in eigen handen zou hebben en dat wilt men natuurlijk niet → men gaat de aandelen in B t.w.v. 15.000 vervangen door het MVA van B t.w.v. 13.000. Je zit dan wel met een verlies van 2.000.

Fiscaal gestort kapitaal = 10.000 en de belaste reserves = 3.000 → voordien had ze 15.000 en nu slechts 13.000...

Vennootschap A krijgt ook een belastingvrije reserve binnen en moet dus ook voldoen aan de onaantastbaarheid-voorwaarde. Men gaat hiervoor een belastingvrije reserve aanleggen voor 1.000. Dit gaat altijd gepaard met een kost. Je had al een verlies van 2.000 en nu moet er nog een extra kost geboekt worden van 1.000 om de belastingvrije reserve te kunnen aanleggen. Je overgedragen verlies zal dus 3.000 bedragen.

Vennootschap A		Vennootschap A	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
MVA 13.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 1.000 Beschikbare reserve 4.000 Overgedragen verlies -2.000	MVA 13.000	Kapitaal 10.000 Wettelijke reserve 1.000 Beschikbare reserve 4.000 Belastingvrije reserve 1.000 Overgedragen verlies -3000

[1]: Creatie van negatieve belaste reserve

Je hebt dus 10.000 gestort kapitaal en 2.000 belaste reserves. Je komt dus aan 12.000. Men wil echter niet gaan bestraffen omdat hij moet voldoen aan het fiscaliteitsregime. De vrijgestelde 1.000 wordt gelijkgesteld met een **negatieve belaste reserve** (-1.000) waardoor we wederom aan een verlies van 3.000 komen i.p.v. 2.000.

[2]: Opnemning in belaste reserve

Wat als we die -1.000 gaan verwerken en **aanrekenen op de beschikbare reserves**?

- Je kapitaal blijft 10.000
- Wettelijke reserve 1.000
- Beschikbare reserves 3.000 (4.000-1.000)
- Belastingvrije reserve 1.000
- Je verlies blijft 2.000

3.4.3. Niet-afrekbare betalingen naar bepaalde Staten

[Art. 198, §1, 10° WIB]: is van toepassing op alle mogelijke kosten, waaronder interesten die je in aftrek zou kunnen brengen. Men kijkt naar **alle betalingen** die je doet **in een belastbaar tijdperk** en wanneer die **1.000.000 euro of meer bereiken** gaat deze bepaling in werking treden.

Opgelet: Het moet wel aan een **persoon of vaste inrichting** betaald worden in een **verdacht land**.

Betaling? = Het omvat alle kosten, zowel direct als indirect, maar ook bijvoorbeeld uitkering van dividenden.

Men is volgens **[Programmawet 1 juli 2016]** **verplicht aangifte** te doen van betalingen, voor zover die een minimumbedrag van €1.000.000 bereikt, die zij rechtstreeks of onrechtstreeks heeft gedaan aan personen of vaste inrichtingen gevestigd in een Staat die:

- Ofwel door de OESO wordt aangemerkt als een Staat die niet effectief of substantieel de OESO-standaard op het gebied van uitwisseling van inlichtingen op verzoek toepast;

- Ofwel voorkomt op de lijst van **[art. 179 KB/WIB]** inzake Staten **buiten de ruimte van de EER** zonder of met een lage belasting:
 - **Geen vennootschapsbelasting op inkomsten van binnenlandse of buitenlandse oorsprong**
 - Bv. vennootschap verkrijgt inkomsten uit het binnenland zelf, maar ook vanuit het buitenland en die inkomsten van het buitenland worden niet belast. (Territoriaal belastingstelsel).
 - **Tarief vennootschapsbelasting lager ligt dan 10%.**
 - **Werkelijke belastingdruk vennootschapsbelasting op buitenlandse inkomsten lager dan 15%.**
 - Een buitenlandse vennootschap is onderworpen aan een tarief 20%. Dat is op het eerste zich in orde aangezien het minimaal tarief van 15% bereikt is. Als we nu ook gaan kijken naar de grondslag dat eigenlijk in het buitenland gehanteerd wordt, dan kan dit grote verschillen tonen met onze grondslag.
 - Stel dat ze in het buitenland zeggen “uw belastbare grondslag is $1.000 \times 20\% = 200$ belasting te betalen in het buitenland. Maar dan ga je kijken op welke manier wordt die grondslag in het buitenland vastgesteld? En we vergelijken dat met de Belgische regels. Bv in het buitenland gaat men bepaalde inkomsten gewoon niet belasten. En als je de Belgische regels zou toepassen, zou de grondslag bv 3.000 zijn volgens Belgische normen. Op 3.000 zal je 200 belasting moeten betalen, dan is uw effectieve belastingdruk wel veel lager. Uw effectieve belastingdruk is dan 6,67%.

Indien je de **aangifte hebt gedaan** conform **[art. 307, §1, al 5 WIB]**, wordt de **afrek niet automatisch aanvaard!** De bewijslast wordt weer gelegd op de belastingplichtige:

- De kosten zijn gemaakt in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen
- De betaling is niet gebeurd aan een artificiële constructie (bv. brievenbusvennootschap)

Indien je de **aangifte niet hebt gedaan** zoals bedoeld in art. 307, §1, al. 5 WIB, dan zullen de uitgaven gewoonweg **niet aftrekbaar** zijn en riskeer je ook nog eens de aanslag geheime commissielonen op de koop toe.

3.4.4. Aangifte inzake interesten

Overdreven interesten	1210	.....
Interesten met betrekking tot een gedeelte van bepaalde leningen	1211	.....
Abnormale of goedgunstige voordelen	1212	.....
Sociale voordelen	1214	.....
Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques	1215	.....
Liberaliteiten	1216	.....
Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen	1217	.....
Terugnemingen van vroegere vrijstellingen	1218	.....
Werknemersparticipatie	1219	.....
Vergoedingen ontbrekende coupon	1220	.....
Kosten tax shelter erkende audiovisuele werken	1221	.....
Gewestelijke premies en kapitaal- en interestsubsidies	1222	.....
Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten	1223	.....
Niet-verantwoorde kosten	1225	.....
Andere verworpen uitgaven	1239	.....
Verworpen uitgaven	1240	.....

- Art. 55 → overdreven interesten
- Art. 54 → andere verworpen uitgaven
- Art. 26 → abnormale of goedgunstige voordelen
- Art. 198, §1, 11° → Interesten met betrekking tot een gedeelte van bepaalde leningen
- Art. 18 → Dividenden (staat hier niet op)
- Art. 198, §1, 10° → Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde staten

3.5. Werknemersparticipaties

Je kan aandelen geven of geld aan je werknemers in het kader van werknemersparticipaties. Deze zijn niet belast in de personenbelasting want er wordt een andere belasting geheven, namelijk de met inkomstenbelasting gelijkgestelde belasting, die betaald wordt door de vennootschap.

- **in WINST:** 25% = in geld
 - o Sociale zekerheid 13,07%
 - o Overschot na inhouden 25% stort je door aan werknemer.
- **in KAPITAAL:** 15% (+ aanvullende belasting) = in aandelen
 - o Geen sociale zekerheid
 - o Je geeft ze af en je kunt ook die 15% gaan inhouden, maar ligt moeilijker.
 - Tenzij je belasting ten laste neemt
 - Is een extra kost
 - Dan is dat ook verworpen
 - o Aandelen onbeschikbaar gedurende bepaalde periode → Als je er niet aan voldoet aan je onbeschikbaarheidsvoorwaarde, als je toch verkoopt, dan is er een aanvullende belasting verschuldigd = alsook met inkomstenbelasting gelijkgesteld.
 - Minimum twee jaar onbeschikbaar
 - Maximum vijf jaar onbeschikbaar

Verworpen uitgaven:

- **[Art. 198, § 1, 12° WIB]**
 - o Dividenden zitten in belastbaar resultaat, tantièmes niet. Die werknemersparticipaties is niet aftrekbaar en is een verworpen uitgave. Als je die 10 000 geeft aan uw werknemer, dan moet je er eerst vennootschapsbelasting op betalen op dat bedrag.
- **[Art. 198, § 1, 2° WIB]**
 - o De belasting ten laste nemen i.p.v. ze af te trekken. De werknemer krijgt op die manier meer.
 - o Is een extra kost dus alsook verworpen uitgave.

Investingsspaarplan voor kleine vennootschappen:

Als de KMO aandelen zou geven aan de werknemers dan is de belasting lager dan geld, maar als aandeelhouder in een KMO is het niet zo voordelig dat je participatie zou verminderen. Als men uitkeert in geld is men meer belastingen verschuldigd en is men ook dat geld effectief kwijt.

→ Men gaat een combinatie toelaten van de voordelen: je kleine vennootschap gaat geld uitkeren aan de werknemer. De werknemer stelt deze onmiddellijk terug ter beschikking via een niet-achtergestelde lening waarop de vennootschap interesten gaat betalen. In dit geval is men slechts 15% verschuldigd. De vennootschap kan dit geld nu ook blijven gebruiken

Er is ook sprake van aanvullende belasting: het geld moet er minimaal 2 of 5 jaar blijven in de vennootschap, als ze vroeger zou terugbetalen is men die aanvullende belasting verschuldigd.

Aangifte → De belasting die je ter laste neemt is een verworpen uitgave en komt dus op de post niet-aftrekbare belastingen en de werknemersparticipatie op de post werknemersparticipatie (is ook een minimale grondslag, zie volgende illustratie).

Uiteenzetting van de winst

	Codes	Belastbaar tijdperk
Belastbare gereserveerde winst (+)/(-)	(1080PN)	.....
Verworpen uitgaven	(1240)	.....
Uitgekeerde dividenden	(1320)	.....
Resultaat van het belastbare tijdperk (+)/(-)	1410 PN	.....
Werkelijk resultaat uit de zeescheepvaart waarvoor de winst wordt vastgesteld op basis van de tonnage (+)/(-)	1411 PN	.....
Werkelijk resultaat uit activiteiten waarvoor de winst niet wordt vastgesteld op basis van de tonnage (+)/(-)	1412 PN	.....
Bestanddelen van het resultaat waarop de aftrekbeperking van toepassing is	1420	.....
Meerwaarden op aandelen belastbaar tegen 0,40 %	1424	.....
Verkregen abnormale of goedgeunstige voordelen en verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard	1421	.....
Niet-naleving investeringsverplichting of onaanstaarbaarheidsvoorwaarde voor de investeringsreserve	1422	.....
Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard	(1206)	.....
Werknemersparticipatie	(1219)	.....
Kapitaal- en interestsubsidies in het kader van de steun aan de landbouw	1423	.....
Resterend resultaat (+)/(-)	1430 PN	.....

3.6. Vergoeding van de ontbrekende coupon

Bij een aandelenlening leent de uitlener aan de ontlener aandelen voor een bepaalde periode en heeft de ontlener de verplichting om na het verstrijken van deze periode gelijkaardige aandelen in de plaats te geven. Daarnaast kan bepaald worden dat aan de uitlener een vergoeding verschuldigd is wanneer gedurende de looptijd van de lening een dividend vervalt. Hiertoe voorziet men in de **vergoeding voor ontbrekende coupon**.

Voorbeeld:

Je hebt als vennootschap aandelen geleend op 1/2/2016 voor 10 maanden. Het is dus de bedoeling na afloop dezelfde aandelen terug te gaan geven. Op 1/12/2016 ga je ze dus terug moeten geven. Je verkoopt ze echter op 2/2/2016 voor 1.000, dus moet je ervoor zorgen dat je voor de verstrijksdatum dezelfde aandelen hebt en je koopt er dus aan op 30/11/2016. De waarde is evenwel gezakt naar 900 (dit kan zijn door bijvoorbeeld een dividenduitkering).

→ Je moet die aandelen gaan teruggeven maar je gaat ook 100 vergoeding ontbrekende coupon moeten betalen (ze heeft immers de dividenduitkering gemist). Je boekhoudkundig resultaat is dus 0.

Hoe gaat men die verrichting fiscaal behandelen? Men gaat het behandelen **als een meerwaarde op aandelen**, maar de verkoop is gebeurd voor de aankoop.

Als je meerwaarde vrijgesteld is [art. 192bis WIB], dan moet je je begintoestand verhogen (met 100). Je gaat dus fiscaal van begintoestand 100 naar eindtoestand 0 en je zit vervolgens met een fiscaal resultaat van -100, terwijl je boekhoudkundig resultaat gelijk is aan 0. Men wou **vermijden dat men een fiscaal aftrekbare kost zou verkrijgen zonder een boekhoudkundig verlies te maken**.

Volgens artikel 198, §1, 13° WIB wordt in hoofde van de vennootschap die de vergoeding voor ontbrekende coupon betaalt of toekent, een verworpen uitgave opgenomen. Deze verworpen uitgave wordt berekend als het verschil tussen:

- Totale brutodividend betaald of toegekend voor de aandelen waarop deze vergoedingen voor ontbrekende coupon betrekking hebben
- Totale brutobedrag als dividend of daadwerkelijk verkregen ofwel onder de vorm van een vergoeding voor ontbrekende coupon.

Welk bedrag neem je op als vergoeding ontbrekende coupon? Men gaat kijken naar hoeveel dividend er uitgekeerd is aan die aandelen (100). Dit moeten we verminderen met het brutobedrag van het verkregen dividend. Als de vennootschap de aandelen niet had verkocht had ze zelf het dividend

gekregen, maar ze heeft ze verkocht en niets gekregen van dividend (0). Dus $100 - 0 = 100$ vergoeding ontbrekende coupon

→ We gaan een verworpen uitgave opnemen van 100 zodanig dat je fiscaal resultaat op 0 komt te staan.

Stel dat er niet voldaan is aan de houd-periode van 1 jaar, dan is er geen vrijstelling, maar zit je aan het 25,75%-tarief die verschuldigd is op de meerwaarde van 100.

→ Er is geen vrijstelling dus geen verhoging van de begintoestand. Er wordt 100 verworpen uitgave opgenomen zodanig dat je een grondslag hebt van 100 waarop men dan die 25,75% kan belasten.

IV. TWEEDE BEWERKING – OMDDELING VOLGENS OORSPRONG

4.1. Aanrekening van verliezen

Het resterende resultaat wordt vervolgens opgedeeld volgens oorsprong. [art. 75KB/WIB]

- Het in **België** behaalde resultaat
- Het in het buitenland behaalde resultaat dat **niet krachtens een dubbelbelastingverdrag** is vrijgesteld
- Het in het buitenland behaalde resultaat dat **krachtens een dubbelbelastingverdrag** is vrijgesteld

Voorbeeld:

Stel dat je komt aan een totaal resterend resultaat van 1.000. → Dan moet je een opsplitsing maken en kan het zijn dat je in het land met verdrag een verlies gerealiseerd werd van 300 en in een land zonder verdrag een verlies gerealiseerd werd van 200 en in je inrichting in België een winst gemaakt hebt van 1.500.

Je moet de invulling ('resterend resultaat volgens oorsprong') doen nadat je de verliezen hebt aangerekend [art. 75, lid 2 KB/WIB]. Je hebt hiertoe 3 mogelijkheden:

Hypotheses:

[1]: Verlies in land met dubbelbelastingverdrag

- Eerst aanrekenen op resultaten van inrichtingen in andere landen met dubbelbelastingverdrag.
- Daarna moet je kijken naar inrichtingen in landen zonder verdrag.
- Ten slotte kijken we naar België

Voorbeeld: onze -300 kunnen we dus slechts aanrekenen op de 1.500 in België

[2]: Verlies in land zonder dubbelbelastingverdrag

- Eerst aanrekenen op resultaten van inrichtingen in andere landen zonder dubbelbelastingverdrag.
- Daarna moet je kijken naar inrichtingen in landen met verdrag.
- Ten slotte kijken we naar België

Voorbeeld: onze -200 kunnen we dus slechts aanrekenen op de 1.500 in België

[3]: Verlies in België

- Eerst aanrekenen in België
- Daarna op inrichtingen in landen zonder dubbelbelastingverdrag.
- Ten slotte op inrichtingen in landen met dubbelbelastingverdrag.

Voorbeeld 1: 1.000 Resultaat

- DBV: -1.000
- Geen DBV: 500
- België: 1.500

→ We rekenen de 1.000 eerst aan op de 500 (geen DBV) en daarna de resterende 500 op de 1.500 (DBV).

Voorbeeld 2: 1.000 Resultaat

- DBV: 1.200
- Geen DBV: 300
- België: -500

→ We rekenen de 500 eerst aan op de 300 (geen DBV) en daarna de resterende 200 op de 1.200 (DBV).

4.2. Speciale gevallen

4.2.1. In België geleden verliezen

[1]: Wanneer de in België geleden verliezen moeten worden aangerekend op de winst geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag is vrijgesteld, gaat dit verlies verloren voor de aanrekening op toekomstige in België belastbare winsten.

[Art. 78 KB/WIB] bepaalt dat de vorige verliezen worden afgetrokken in zoverre die verliezen voorheen niet gedekt waren door bij verdrag vrijgestelde winst. Indien het Belgische verlies niet aftrekbaar is in het land van de buitenlandse inrichting ontstaat er een dubbele belasting.

Voorbeeld:

1) Er is een verlies van -1.000 in België en je hebt ook een inrichting in een land met DBV met 1.000 winst. Je verlies van 1.000 moet je aanrekenen op de winst van de inrichting in het land met DBV zodat men er in België geen belasting op gaat heffen.

2) We kijken naar het jaar erop. In België wordt nu 1.000 winst gemaakt. **[Art. 78, al. 1 KB/WIB]** zegt dan dat je geen vorige verliezen meer kan aftrekken omdat je dat verlies al in het vorige jaar gebruikt hebt voor de winst te dekken van de Belgische inrichting in het land met DBV.

→ Dit betekent dat je met een **dubbele belasting** zit, want de 1.000 winst gerealiseerd in het buitenland wordt ook in dit land zelf belast, men houdt in het buitenland geen rekening met het Belgisch verlies men kijkt enkel naar wat er in dat land gebeurt. Op basis van dat artikel zou je die 1.000 winst in België ook hier belasten. Het eerste jaar heeft ze 0 resultaat gerealiseerd en in het tweede jaar maakte ze 1.000 winst.

Belasting buitenland	LAND MET DBV	BELGIË	Belasting België
1.000 grondslag	+ 1.000	- 1.000	0 grondslag
	/	+ 1.000	1.000 grondslag

Ze heeft dus slechts éénmaal 1.000 winst gerealiseerd, maar ze heeft wel belastingen betaald in het eerste boekjaar in het buitenland en nu wilt men in het tweede boekjaar nogmaals gaan belasten, maar dan in België.

[2]: Hof van Cassatie: Velasquez-doctrine:

Cassatie heeft gezegd dat de compensatie van Belgische verliezen met bij verdrag vrijgestelde winsten niet in strijd is met het dubbelbelastingverdrag. Het verdrag moet zich niet met de manier waarop België winst gaat belasten. Als België zegt dat je de verliezen die je daar hebt aangerekend niet meer kan aanrekenen, dan heeft dat dubbelbelastingverdrag er niks mee te zien.

[3]: Rechtsleer: De houding van het Hof van Cassatie staat haaks op de bedoeling van het principe van dubbelbelastingverdragen. Deze zijn er immers net op gericht dubbele belasting te vermijden. Daarenboven is de regeling ook in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

- Als je een vennootschap bent en je hebt allemaal inrichtingen in België, dan ben je er zeker van dat als je een verlies hebt dat je die kan gebruiken.
- Als je een vennootschap bent die een inrichting heeft in het buitenland, dan ben je niet meer zeker dat je de verliezen kan gebruiken, want verlies wordt opgeslorpt door buitenlandse inrichting en je bent het kwijt.

[4]: **Hof van Justitie:** De regeling van het Hof van Cassatie kan niet want dat zou in strijd zijn met de vrijheid van vestiging. Daarom artikel 78 niet toepassen, ook al staat het nog in het KB/WIB.

- Jaar 1: Je hebt dus de aanrekening van uw verlies gedaan.
- Jaar 2: Als we nu terug winst hebben, gaan we toch het verlies in mindering mogen brengen en dus op 0 belasting betalen in België.

[5]: **Brussel:** Omwille van het gelijkheidsbeginsel kan de aanrekeningregel zoals gehanteerd door Cassatie niet toegepast worden in relatie met niet-EU-landen waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft.

→ Schending gelijkheidsbeginsel?

Stel: je hebt enerzijds een Belgische vennootschap die een Belgisch verlies boekt en een winstgevende inrichting in een verdragsland heeft, anderzijds heb je een Belgische vennootschap die een Belgische winst boekt en een winstgevende inrichting in een verdragsland heeft. Toch zouden beide situaties gelijk behandeld worden omwille van artikel 78 KB/WIB terwijl hun situatie duidelijk verschilt

→ Vennootschappen met verlies en deze zonder verlies worden gelijk behandeld. Ongelijke situatie wordt gelijk behandeld = schending gelijkheidsbeginsel.

Conclusie: artikel 78 KB/WIB niet meer toepassen!

4.2.2. Verlies geleden in land met dubbelbelastingverdrag

België mag belasting heffen op de winsten van een vaste inrichting in de mate dat deze winst in het land van de vaste inrichting niet wordt gecompenseerd met verliezen die over enig belastbaar tijdperk ook met in België belastbare winsten werden verrekend.

Bij zowel bij de **carry forward** als bij de **carry back** starten we met de beginsituatie waarbij er een verlies wordt geleden in het land waarmee een dubbelbelastingverdrag gesloten is terwijl er een winst geboekt wordt in België.

a. Carry forward

Bij een **CARRY FORWARD** hebben we te maken met de situatie waarbij verliezen in aftrek gebracht worden van positieve **resultaten** die in een later **belastbaar tijdperk** worden gerealiseerd.

Illustratie:

(1) Verlies van -1.000 in land DBV en in België een winst van 1.000. Het verlies gaan we aanrekenen op het Belgisch resultaat waardoor de 1.000 winst in België niet belast wordt (ze bedraagt 0).

(2) Het volgende jaar gaat de inrichting in het land met DBV een winst maken van 1.000, maar er was vorig jaar verlies. Men gaat in het buitenland toestaan dat er een aftrek gebeurt waardoor er ook geen belastingen verschuldigd zullen zijn in dat land.

→ Men gaat eenzelfde verlies twee keer gaan gebruiken. Eerst wordt ze gebruikt in België en dan in het buitenland waardoor ze tweemaal kan genieten van hetzelfde verlies.

(3) Daarom staat er in de DBV een **recapture-clausule**: In deze situatie mogen we die buitenlandse winst normaal niet belasten als België want het is winst van het buitenland, maar die winst wordt gewoon niet belast in het buitenland omdat er gebruik wordt gemaakt van verliezen die bij ons al gebruikt zijn. Dan gaan we die 1.000 winst toch belasten in België.

Men heeft dat ook opgenomen in het Belgische wetboek [art. 206, §1, al. 1, tweede zin WIB]. Het bedrag van het voorheen aangerekende verlies toevoegen aan de belastbare winst wanneer er niet langer is aangetoond dat het niet in aftrek is gebracht in het buitenland.

b. Carry back

Bij een **CARRY BACK** hebben we te maken met de situatie waarbij verliezen in aftrek gebracht worden van positieve **resultaten** die in een **eerder belastbaar tijdperk** werden gerealiseerd.

Illustratie 1:

(1) Verlies van -1.000 in land DBV en in België een winst van 1.000. Het verlies gaan we aanrekenen op het Belgisch resultaat waardoor de 1.000 winst in België niet belast wordt (ze bedraagt 0).

(2) In het verleden was er winst gemaakt in het land met DBV en daar belast. Nu is er evenwel een verlies die in aftrek gebracht mag worden op de oude winsten waardoor men de vroegere belasting gaat moeten teruggeven. Je hebt van het verlies gebruik gemaakt in het buitenland, waardoor je dat niet meer kan aanrekenen in België. Je mag deze -1.000 dus niet gebruiken in België wanneer men in het land met DBV werkt met een carry back.

[art. 206, §1, lid 2, 1^{ste} zin WIB]

Illustratie 2:

Wat als je in land DBV het jaar ervoor slechts 300 aan winst had (i.p.v. 1.000)? Dan is er slechts een carry back ten belope van die 300 waardoor het resterende verlies van 700 niet benut geweest is. Deze mag je dan natuurlijk wel gaan aftrekken van de winst in België.

[art. 185, §3]: Stelt bijkomend dat het 1.000 verlies niet gebruikt mag worden in België wanneer je die 1.000 kunt gebruiken in andere inrichtingen in landen met DBV.

V. DERDE BEWERKING – AFTREKKEN VAN DE RESTERENDE WINST

Van de Belgische winst en de winst die niet bij verdrag is vrijgesteld worden de niet-belastbare bestanddelen in mindering gebracht. Welke zijn deze niet-belastbare bestanddelen? → [art. 76, 2° KB/WIB]

5.1. Uitgaven voor giften

Uitgaven voor giften worden in eerste instantie opgenomen onder de verworpen uitgaven.

Bv. Als een vennootschap een gift doet, zijn dit kosten en voldoen ze niet aan art. 49 WIB. Je hebt bijvoorbeeld 1.000 opbrengsten en je hebt 700 kosten waarvan 400 voor een gift. Men gaat die 1.000 opbrengsten verminderen met 300 kosten (aftrekbare kosten). Je blijft dus zitten met een resterend resultaat van 700.

MAAR: Je mag 400 van je 700 **vrijstellen** wanneer die giften in hoofde van een natuurlijke persoon aanleiding zouden geven tot belastingvermindering (de **voorwaarden uit de personenbelasting** zijn dus van toepassing)

- Opgelet 1: de gift moet **altijd in geld** zijn! (⇔ personenbelasting)
- Opgelet 2: de **af trek** vindt plaats **ten belope van maximaal het bedrag van de resterende winst**.

→ Stel dat je 1.100 kosten (400 gift) hebt en 1.000 opbrengsten. 700 kosten zijn aftrekbaar waardoor je resultaat 300 bedraagt. Je hebt wel nog 400 gift die vrijgesteld mag worden. Dan kom je uit op een resultaat van 0 en niet -100! Ze geeft maar een vrijstelling in de mate dat je winst hebt

5.2. Bijkomend personeel

5.2.1. Bijkomend personeel als bedoeld in art. 67 WIB

De winst wordt vrijgesteld ten belope van een bedrag van **€10.000 per bijkomend aangeworven personeelslid** dat in België voltijds in een onderneming wordt tewerkgesteld voor:

- Een betrekking van **diensthooft voor export**
- Een betrekking van diensthooft van de afdeling 'Integrale kwaliteitszorg'

Bv. Als je iemand aanwerft voor hoofd te zijn van de afdeling uitvoer krijg je een vrijstelling van 10.000 van je winst.

Opgelet: Deze vrijstelling geldt eveneens enkel **in de mate dat je winst hebt**! Dus als je maar 7.000 winst zou hebben kan je ook maar voor 7.000 gaan vrijstellen en niet 10.000

5.2.2. Bijkomend personeel KMO als bedoeld in art. 67ter WIB

De winst van vennootschappen die op het einde van hun eerste jaar maximaal 10 werknemers tewerkstellen, wordt ten belope van **€3.720 per in België bijkomend tewerkgestelde personeelseenheid** vrijgesteld.

- Opgelet 1: Het maakt niet uit voor welke functie (⇔ art. 67 WIB).
- Opgelet 2: De vrijstelling kan niet worden toegestaan wanneer voor dezelfde bijkomende personeelseenheden de vrijstelling van art. 67 WIB wordt gevraagd.
- Opgelet 3: In je wetboek staat dit wel als "andere vrijgestelde bestanddelen", het verwijst niet naar artikel 67ter WIB zelf.

5.3. Stagebonus

Wanneer een werkgever een stagebonus verkrijgt, wordt zijn winst **vrijgesteld ten belope van 40% van de bezoldiging** die worden betaald of toegekend aan de werknemers waarvoor de werkgever de stagebonus verkrijgt en die hij als beroepskosten in aftrek brengt. **[art. 67bis WIB]**

- **Opgelet:** De stagebonus zelf is belastbaar en de bezoldiging is gewoon aftrekbaar.

5.4. Andere niet-belastbare bestanddelen

5.4.1. Sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut

De voorziening voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut **[art. 67quater WIB]** dient om de kost van het ontslag van de werknemer te spreiden over enkele jaren.

Vanaf het ogenblik dat je werknemer 5 jaar heeft opgebouwd in het eenheidsstatuut kan je beginnen met een bedrag vrij te stellen. Dit kan pas vanaf 2019 (eenheidsstatuut is pas van 2014!).

- De 10.000 die vrijgesteld is geweest wordt heropgenomen in de winst bij het effectieve ontslag waardoor de 15.000 kosten vanwege het ontslag gedeeltelijk verminderd wordt door die 10.000 winst.
- Is zo omdat het veel kost als je een arbeider ontslaat. Als men die persoon ontslaat: 10 000 is vrijgesteld door die voorziening in het sociaal passief gedurende vijf jaar vanaf 2014. We gaan dat nu terug belastbaar maken in 2019, je kost is dan 15 000 bij het ontslag van die arbeider. Op die manier ga je nog slechts 5000 kost hebben door die voorziening van 10 000 aan te wenden.

VI. VIERDE BEWERKING – DBI-AFTREK

6.1. Toepassingsgebied

6.1.1. Wettelijk kader

Om dubbele economische belasting te voorkomen, schrijft het WIB voor dat de winstkuitkeringen ten belope van **95% van hun belastbaar bedrag** worden **geweerd uit de winst** van de ontvangende vennootschap.

[1]: Deze aftrek geldt voor **dividenden die je als vennootschap binnenkrijgt** [Art. 202, §1, 1° WIB], met uitzondering van inkomsten verkregen naar aanleiding van:

- Een afstand aan een vennootschap van haar eigen aandelen (m.a.w. ze koopt haar eigen aandelen in).
- Een gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap

[2]: Niet alleen dividenden in vennootschapsrechtelijke zin komen in aanmerking voor DBI-aftrek. [Art. 202, §1, 2° WIB] voorziet in een DBI-aftrek wanneer **aandelen uit het vennootschapsvermogen verdwijnen** en door andere bestanddelen worden vervangen:

- [Art. 186 WIB] – inkoop eigen aandelen met vernietiging of waardevermindering
- [Art. 187 WIB] – gedeeltelijke verdeling
- [Art. 209 WIB] – wanneer je vennootschap vereffend wordt.

In dit geval wordt de DBI-aftrek van 95% in hoofde van de verkrijgende vennootschap berekend op de **meerwaarde** die gerealiseerd wordt.

- De meerwaarde is gelijk aan het positieve verschil tussen enerzijds de verkregen sommen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en anderzijds de aanschaffingsprijs van de aandelen (eventueel verhoogd met belaste uitgedrukte meerwaarden)

6.1.2. Voorbeelden

a. Voorbeeld [art. 209 WIB]

We gaan 5.000 uitkeren aan de aandeelhouder met 100% participatie. Dit wordt berekend op 1.000 fiscaal gestort kapitaal en de rest op de reserves. Stel dat de aandeelhouder die aandelen destijds gekocht heeft voor 3.000. Hij realiseert dus een meerwaarde van 2.000. Je DBI-aftrek bedraagt 95%, dus we gaan een DBI-aftrek mogen doen van 1.900.

Stel dat de aandelen aangekocht waren voor 700. Dan heb je een meerwaarde van 4.300. Dan is er discussie.

- De **administratie** zegt dat je **op die volle 4.3000 DBI-aftrek** gaat moeten toepassen.
- De **rechtsleer** daarentegen zegt dat, als je [art. 202 WIB] goed leest, de DBI-aftrek wordt berekend in zoverre het een dividend betreft waarop [art. 209 WIB] is toegepast. Ons eigenlijke dividend is slechts **4.000**. Je **DBI-aftrek kan enkel op dit stukje dividend** dat erin zit, namelijk 4.000. De andere 300 is een meerwaarde die je realiseert omwille van de uitkering van fiscaal gestort kapitaal.

→ Opgelet, de meerwaarde volgens [art. 202 WIB] kan afwijken van de fiscale meerwaarde:

Je hebt aandelen aangekocht voor 3.000, maar je hebt er een waardevermindering op geboekt van 300. Is er een werkelijke daling? Zo ja, dan is het een verworpen uitgave. Zo niet, dan is het een verdoken reserve. Hier is het een verworpen uitgave. De fiscale waarde is dus 2.700.

Als we nu die aandelen gaan verliezen door een vereffening en we krijgen een uitkering van 5.000 in de plaats, dan hebben we een fiscaal resultaat van 2.300 (5.000-2.700). Je DBI krijg je echter maar op 2.000 berekend (verkregen sommen (=5.000) – aanschaffingswaarde (=3.000) = 2.000).

Quid met de overige 300? Deze blijft in je resultaat zitten. We gaan dit definitief vrij moeten stellen door de begintoestand te verhogen. Mocht je die 300 hier wel aftrekbaar gemaakt hebben dan was deze gewoon nu wel belastbaar.

b. Voorbeeld [art. 186 WIB]

Je koopt 20% van de aandelen in t.w.v. 1.000 (20% van 5.000). 200 is fiscaal gestort kapitaal en 800 dividend. Onze aandeelhouder heeft deze aandelen oorspronkelijk gekocht voor 600 en krijgt dus 1.000 uitgekeerd. Het resultaat bedraagt 400. Hierop krijg je dan je DBI-aftrek.

Bij de inkoop van eigen aandelen is er ook een discussie. Bepaalde rechtsleer stelt dat als je hier een aankoop hebt, artikel 186 pas wordt toegepast bij de vernietiging. Dus op het ogenblik van de inkoop kan je nog geen DBI-aftrek gaan toepassen dus moet je de normale regels van meerwaarde gaan toepassen. In de praktijk laat men het echter wel toe op het moment dat de aandeelhouder zijn aandelen afstaat.

6.2. Voorwaarden

Om de DBI-aftrek te kunnen toepassen, moet in hoofde van de ontvangende vennootschap voldaan zijn aan drie voorwaarden: de participatievoorwaarde, de permanentievoorwaarde en de taxatievoorwaarde

6.2.1. Participatievoorwaarde

[Art. 202, §2, al. 1, 1° WIB]: De vennootschap moet op de datum van toekenning van de inkomsten in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert een **minimale participatie bezitten van 10%** of met een **aanschaffingswaarde van ten minste €2.500.000**.

6.2.2. Permanentievoorwaarde

a. Algemeen

[Art. 202, §2, al. 1, 2° WIB]: De inkomsten moeten betrekking hebben op aandelen die gedurende een **ononderbroken periode van ten minste 1 jaar in volle eigendom** worden of werden behouden.

Indien de bezitsduur van 1 jaar nog niet is bereikt op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten, wordt de voorwaarde eveneens geacht te zijn vervuld in de mate dat de aandelen in volle eigendom worden gehouden gedurende een periode van ten minste 1 jaar vanaf de datum waarop ze werden verworven.

b. Bijzonder

[1]: De **omruiling van aandelen** of de **verkrijging van aandelen ingevolge belastingneutrale verrichtingen** worden geacht niet te hebben plaatsgegrepen voor de beoordeling van de permanentie-voorwaarde. Dit gaat dus over **de belastingneutrale fusie of splitsing** [art. 202, §2, al. 2 WIB].

Vennootschap A gaat vennootschap B overnemen. De omruiling van aandelen (aandelen in B tegen aandelen in A in hoofde van de aandeelhouders van de overnemende vennootschap), maar de termijn voor de permanentievoorwaarde blijft gewoon doorlopen. Daarnaast gaat ook de termijn voor de aandelen in C van B die nu naar A gaan, blijven doorlopen.

[2]: Er is sprake van een **tijdelijke eigendomsoverdracht** in de volgende gevallen:

- Aandelen uitlenen.
- Aandelen als waarborg geven in het kader van een zakelijke zekerheid dat je verstrekt.

→ In hoofde van de leninggever of pandgever:

- [art. 2, §2, al.1 WIB]: De aandelen worden fiscaal geacht eigendom te blijven bij de leninggever.

- [art. 2, §2, al.2 WIB]: Deze fictie geldt niet voor de inkomsten die de aandelen opleveren. De inkomsten worden niet geacht te zijn ontvangen door de leninggever.

→ In hoofde van de leningnemer of pandnemer:

- [art. 2, §2, al.5 WIB]: Voorwaarde voor DBI is dat je de aandelen 1 jaar in volle eigendom hebt gehad. Dus degene die genieten van de inkomsten van de aandelen kunnen niet genieten van de DBI-af trek.

- [art. 2, §2, al.4 WIB]: De fictie uit art. 2, §2, al.1 WIB is niet van toepassing voor art. 202, §2, al. 1, 1° WIB (de participatievoorwaarde). Dus de fictie geldt niet voor de participatievoorwaarde. Stel dat je aandelen hebt gekocht als vennootschap (7%) en je hebt er dan nog geleend (3%), dan tellen die mee om te komen tot je participatievoorwaarde (10%).

MAAR: De 3%-dividenden gaan niet genieten van DBI-af trek! → Ze gaan gecompenseerd worden door een aftrek vergoeding ontbrekende coupon (cf. vroeger).

100 dividenden – 100 vergoeding ontbrekende coupon → resultaat van 0. Opgelet: een vergoeding ontbrekende coupon. Verworpen uitgave! Dividend van 100 is uitgekeerd, hoeveel heeft onze vennootschap zelf ontvangen daarvan? Dus -100 waardoor dat je verworpen uitgave 0 is. Er wordt dus in deze hypothese niets opgenomen als verworpen uitgave!

6.2.3. Taxatievoorwaarde

Men heeft maatregelen genomen om de DBI-af trek enkel toe te passen wanneer de winstuitkeringen in een eerder stadium aan de vennootschapsbelasting waren onderworpen. [art. 203, §1, al.1 WIB] voorziet in zes gevallen waar niet voldaan is aan de taxatievoorwaarde en de vennootschap bijgevolg wordt uitgesloten van DBI-af trek.

a. Eerste uitsluiting

Als algemene regel geldt dat de DBI-af trek niet geldt wanneer de inkomsten zijn verleend of toegekend door een vennootschap die:

- Niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting;
- Niet onderworpen aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting;
- Gevestigd is in een land met gemeenrechtelijke bepalingen die aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

Deze laatste voorwaarde heeft het dus over de belastingparadijzen. Men heeft te maken met een belasting-paradijs wanneer:

- Wanneer het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting < 15%
- Wanneer de werkelijke belastingdruk < 15% (bv. grondslag 1.000, tarief is 20%, maar in België zou de grondslag 2.500 zijn waardoor 200 belasting daarop een werkelijk tarief van 8% van toepassing is)

Opgelet: Binnen de EU gaat men ervan uit dat er geen belastingparadijzen zijn. Daarnaast is er een lijst van landen die er wel onder vallen [art. 73, 4^{de} quater KB/WIB]. Je kan het tegenbewijs leveren als belastingplichtige!

b. Tweede uitsluiting

Als je dividenden gaat uitkeren, gaan ze niet van DBI-aftrek genieten als de uitkerende vennootschap een **bijzondere belastingregeling** geniet die afwijkt van het gemeen recht.

[1]: Financieringsvennootschap

Dit zijn vennootschappen die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighouden met **dienstverrichtingen van financiële aard ten voordele van niet-groepsleden** (lees: verstrekken van leningen).

⇔ Dus als ze leningen verstrekt aan groepsleden, dan ga je niet onder de uitsluiting vallen van DBI-aftrek (m.a.w. *cash-pooling* vennootschappen).

Ratio: Als die vennootschap rechtstreeks aan een derde die lening zouden geven, dan betaalt hij interest die gewoon belastbaar is voor de vennootschap. Bij een financieringsvennootschap zit er een vennootschap tussen waardoor je die interesten kunt omzetten in dividenden (de ontvangende financieringsvennootschap ontvangt de interesten en keert uit via dividenden).

Toch kan je nog **ontsnappen aan de uitsluiting** van DBI-aftrek bij het vervullen van twee voorwaarden:

- Financieringsvennootschap zit in de EU;
- Financieringsvennootschap is niet overgekapitaliseerd.
 - Het eigen vermogen mag niet te groot zijn ten opzichte van haar schulden → Het fiscaal gestort kapitaal en belaste reserves mogen max. 33% van de schulden bedragen.

Voorbeeld: Je fiscaal gestort kapitaal bedraagt 1.500 en je belaste reserves eveneens 1.500. De schulden komen neer op 6.000. Het eigen vermogen van 3.000 is 50% van de schulden. Dit is te groot, want max. 33%!

Voorbeeld: fiscaal gestort kapitaal van 1.000 en belaste reserves van 500 en de schulden 6.000. Het eigen vermogen van 1.500 is 25% van de schulden en voldoet dus aan de 33% maximum. Kunnen alle dividenden die uitgekeerd worden DBI-aftrek genieten?

→ Neen, er is een **proportionele weigering**. Stel dat de ontvangen dividenden 100 bedragen, dan vermenigvuldigen we dit met de breuk (eigen vermogen/(schuld x 34%)). Dus $1.500 / (2.040 \times 34\%) \rightarrow 73$ dividenden zullen niet in aanmerking komen voor DBI-aftrek.

Ratio: de wettekst stelt dat je geen DBI-aftrek krijgt voor zover het eigen vermogen hoger is dan 33% en **in de mate**.

- Kritiek: DBI-aftrek is ontstaan via de moeder-dochterrichtlijn → Is de overkapitalisatie een vorm van misbruik? De moeder-dochterrichtlijn laat wel toe om DBI-aftrek te weigeren bij misbruik, maar is overkapitalisatie wel misbruik? En daarenboven, je gaat de beperking ook toepassen wanneer er geen overkapitalisatie.

[2]: Thesaurievennootschap

Dit is een vennootschap waarvan de werkzaamheid uitsluit of hoofdzakelijk bestaat in het verrichten van geldbeleggingen. (Dus niet de *cash-pooling* vennootschappen!)

Je investeert als vennootschap geldt in de thesaurievennootschap. Deze gaat er beleggingen mee doen in aandelen en instrumenten die interesten opleveren. Opnieuw is het zo dat de interesten omgezet worden in dividenden (*cf.* financieringsvennootschap). Deze zullen niet genieten van de DBI-aftrek

[3]: Beleggingsvennootschap

Dit is een vennootschap die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft.

Ratio uitzondering: of je nu individueel wilt beleggingen gaan doen of via beleggingsvennootschap, we willen geen fiscale hinderpaal zijn.

3.1. Beleggingsvennootschap van het distributietype

De uitsluiting is niet van toepassing op beleggingsvennootschappen waarvan de statuten de jaarlijkse uitkering voorzien van ten minste 90% van de inkomsten die ze hebben verkregen voor zover en in de mate dat die inkomsten voortkomen uit dividenden die zelf aan de DBI-aftrekvoorwaarden voldoen of uit meerwaarden die zijn verwezenlijkt op aandelen die krachtens **[art. 192, §1 WIB]** voor vrijstelling in aanmerking komen.

Als je aandelen hebt in een beleggingsvennootschap en je wilt die verkopen, kunnen die genieten van de vrijstelling van meerwaarde of niet?

Een van de voorwaarden is dat de aandelen in aanmerking moeten komen voor de taxatievoorwaarde. Ze kunnen hier dus gedeeltelijk in aanmerking komen voor DBI en gedeeltelijk niet. Je moet kijken waarin ze haar geld belegd heeft

- Aandelen die normaal voldoen aan de taxatievoorwaarden.
- Andere dividenden en interesten die niet voldoen aan de taxatievoorwaarden

In de mate dat de uitgekeerde dividenden voortkomen uit de goede aandelen, kan de aandeelhouder genieten van DBI-aftrek.

Opgelet: de inkomsten moeten jaarlijks ten belope van 90% worden uitgekeerd.

Voorbeeld: je hebt 70% goede aandelen en 30% geen goede aandelen. 90% moet uitgekeerd worden als dividend. Nu moeten we gaan opsplitsen. 63% komt in aanmerking voor DBI en 27% geen DBI-aftrek.

3.2. Private privaks

Er is geen verplichting van 90% uitkering van toepassing hier!

c. Derde uitsluiting

Wetboek bevat een aparte regeling wanneer het gaat om beleggingsvennootschap die zich bezighoudt met vastgoed, deze moet immers 80% uitkeren **[art. 203, §1, 2°bis WIB]**. Daarnaast zijn er nog een paar andere aparte regels, maar die moet je niet kennen.

d. Vierde uitsluiting

Het gaat om een vennootschap, die in het buitenland gelegen is, die inkomsten uit dit land zelf heeft, maar ook **inkomsten van buiten het land van haar fiscale woonplaats** (zonder daar een vaste inrichting te hebben). Alle winst komt dus in dit land van haar fiscale woonplaats terecht. Als die buitenlandse inkomsten in dat land van fiscale woonplaats **genieten van een bijzondere regeling dat afwijkt van het gemeen recht**, dan kan men niet genieten van DBI-aftrek indien met dividenden gaat uitkeren **[art. 203, §2, eerste lid, 3° WIB]**.

⇔ Praktijk: Hong Kong bijvoorbeeld heeft een systeem waarbij inkomsten vanuit het buitenland niet belast worden (territoriaal belastingstelsel). Hier gaat men deze niet-belasting zien als iets zijn dat afwijkt van het gemeen recht van dat land, maar in Hong Kong is dit normaal en geen afwijkende belastingregel voor Hong Kong waardoor je geen uitsluiting zou kunnen toepassen. We moeten dus niet vergelijken met ons land, maar met Hong Kong (waar het dus niet afwijkt van het gemeen recht)

e. Vijfde uitsluiting

Dividenden verleend of toegekend door een vennootschap voor zover ze winsten verwezenlijkt door tussenkomst van een of meer **buitenlandse inrichtingen** die, globaal genomen, onderworpen zijn aan een **aanslagregeling die aanzienlijk gunstiger is dan in België** **[art. 203, §2, eerste lid, 4° WIB]**.

M.a.w. wanneer je winst gedeeltelijk afkomstig is van een buitenlandse inrichting, gaat men kijken naar hoe de winst belast wordt globaal genomen, dus niet alleen de belastingen in België, maar ook de buitenlandse belasting. Is het een land zonder verdrag, dan ga je zowel in België als in het buitenland belastingen betalen. (Het moet dus 15% zijn om oké te zijn!)

f. Zesde uitsluiting

Holding- en tussenvennootschappen die de aandelen bijhoudt van de dochtervennootschappen voor de moedervennootschap. De uitsluiting is van toepassing zodra de wederuitgekeerde dividenden ten belope van **meer dan 10% niet in aanmerking komen voor DBI-aftrek** **[art. 203, §2, eerste lid, 5° WIB]**.

- Als de goede aandelen, waarvan de dividenden in aanmerking komen voor DBI-aftrek, minstens 90% bedragen, dan zal alles wat men gaat uitkeren genieten van de DBI-aftrek. In het andere geval is er helemaal geen sprake van DBI-aftrek.

Opgelet I: De uitsluiting is niet van toepassing op dividenden uitgekeerd door een beursgenoteerde holding- of tussenvennootschap. Dit is het geval voor zowel binnenlandse als buitenlandse vennootschappen die gevestigd zijn in een land waarmee een dubbelbelastingverdrag gesloten is en geen belastingparadijs uitmaakt.

Opgelet II: De dividenden komen binnen in de holding en je ziet dat er dividenden geen DBI hebben genoten, ze zijn belast geweest. Het zijn wel slechte dividenden, maar ze komen wel in de holding binnen en die betaalt er belasting op, op de volle pot en als je dan uitkeert dan wel DBI-aftrek.

6.3. DBI-overschot

6.3.1. Situatie

Er zijn in uw boekhouding kosten gemaakt, van 5. Men heeft een boekhoudkundig resultaat van 95 want 100 dividend. Maar DBI van 95 op dividend van 100. Dus aangifte beschikbare reserves begintoestand 0 en eindtoestand 95. Dat is het fiscaal resultaat. Eerste bewerking. Dan gaat er 95 DBI-af trek van, waardoor de grondslag 0 is!

Stel nu dat je 100 dividenden en 5 kosten hebt, maar er zijn daarnaast nog 95 andere kosten gemaakt door de vennootschap in je boekhouden. Dan zie je dat je boekhoudkundig en fiscaal resultaat 0 bedraagt. Wat dan met je DBI-af trek van 95%? Vroeger was die dan gewoonweg verloren!

⇔ Dit zou in strijd zijn met de moeder-dochterrichtlijn: je moet je dividenden vrijstellen van belastingen (95). Als je die vrijstelling zou toepassen, kan je niets met je 95 kosten doen dit jaar en overdragen naar volgend jaar (fiscaal verlies van 95).

Arrest COBELFRET: Het H.v.J. oordeelde dat in een aftrek-stelsel de niet-overdraagbaarheid van de DBI-af trek onverenigbaar is met de vrijstelling waartoe de Moeder-dochterrichtlijn verplicht. Men heeft de wetgeving dus moeten aanpassen en men is gaan toelaten dat de DBI-af trek wordt overgedragen wanneer ze niet gebruikt kan worden. Dus: de 95 overdracht van DBI-af trek. Enkele voorwaarden dien voldaan te worden

6.3.2. Voorwaarden

We gaan die overdracht slechts toestaan wanneer:

- We te maken hebben met **gewone dividenden** [art. 202, §1, 1° WIB]
 - Dit zijn dus dividenden in vennootschapsrechtelijke zin ⇔ het gaat dus niet om dividenden verkregen door het verkrijgen van eigen aandelen en gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen)
- Toegekend door een vennootschap
 - Gevestigd in een **land van de EER**.
 - Gevestigd in een **land met een dubbelbelastingverdrag** (administratieve uitbreiding).
 - Met clause van gelijke behandeling van dividenden
 - NIET: Gevestigd in een land buiten de EER en zonder dubbelbelastingverdrag
 - MAAR: Het principe van vrij verkeer van kapitaal [art. 63 VWEU] kan worden ingeroepen, deze verzet zich immers tegen een verschil in behandeling tussen dividenden, voor deze landen.
 - MAAR: Zodra we te maken hebben met een deelneming waardoor de houder ervan zodanige invloed op de besluiten van de betrokken vennootschap heeft dat hij de activiteiten van de betrokken vennootschap kan bepalen, zijn de regels inzake vrijheid van vestiging [art. 49 VWEU] van toepassing en niet deze betreffende vrij verkeer van kapitaal.

6.4. Geen DBI op slechte verworpen uitgaven

6.4.1. Algemene regel

[art. 205, §2, twee lid WIB]: Als algemene regel geldt dat op slechte verworpen uitgaven geen DBI-aftrek kan worden uitgevoerd.

Voorbeeld:

We hebben 1.000 dividenden en 500 andere opbrengsten. Daarnaast hebben we ook 500 kosten. Ons boekhoudkundig en fiscaal resultaat bedraagt dus 1.000. Stel dat er 200 in zit dat absoluut belast moet worden. Dan heb je nog 800 over waarop de aftrekken kunnen gebeuren.

→ In theorie hebben we 950 DBI-aftrek. We kunnen dat hier niet uitoefenen, enkel op 800 kunnen we DBI-aftrek uitoefenen. Er kunnen in die 800 ook nog slechte verworpen uitgaven zitten. Op deze uitgaven mag er geen DBI-aftrek gebeuren. Stel dat dit 100 bedraagt. Dan houd je nog 700 over. Uiteindelijk gaan we DBI-aftrek maar kunnen uitoefenen ten belope van 700.

→ je gaat dus een overdracht hebben naar volgende jaar van 250.

6.4.2. Uitzondering

Deze regel is evenwel **niet van toepassing** indien:

- We te maken hebben met **gewone dividenden** [art. 202, §1, 1° WIB]
- Toegekend door een **vennootschap gevestigd in de EER**.

→ In dit geval zal men op die 100 van het vorige voorbeeld wel een DBI-aftrek doen

Hier heeft de administratie daarentegen niet voorzien in een circulaire uitbreiding, maar de rechtspraak heeft gesteld dat men toch DBI-aftrek mag gaan toepassen op de slechte verworpen uitgaven indien het gaat om het bepalen van een DBI-overschot ???.

→ De uitbreiding van de circulaire gaan we ook hier toepassen mocht de belastingplichtige daarom vragen.

6.4.3. Wat zijn slechte verworpen uitgaven

Wat zijn slechte verworpen uitgaven → [art. 205, §2 WIB]

- Minimale grondslag → geen DBI-aftrek
 - Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard
 - Werknemersparticipaties
- Slechte verworpen uitgaven → eventueel DBI-aftrek → zie overige gekleurde

Verworpen uitgaven
Niet-aftrekbare belastingen
Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies
Geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard
Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en -premies
Niet-aftrekbare autokosten en minderwaarden op autovoertuigen
Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard
Niet-aftrekbare receptiekosten en kosten voor relatiegeschenken
Niet-aftrekbare restaurantkosten
Kosten voor niet-specifieke beroepskledij
Overdreven interesten
Interessen met betrekking tot een gedeelte van bepaalde leningen
Abnormale of goedgunstige voordelen
Sociale voordelen
Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques
Liberaliteiten
Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen
Terugnemingen van vroegere vrijstellingen
Werknemersparticipatie
Vergoedingen ontbrekende coupon
Kosten tax shelter erkende audiovisuele werken
Gewestelijke premies en kapitaal- en interestsubsidies
Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten
Niet-verantwoorde kosten
Andere verworpen uitgaven

V. VIJFDE BEWERKING – OCTROOIAFTREK

5.1. Toepassingsgebied

Wanneer een vennootschap een octrooi bezit, kan zij dit exploiteren door het octrooi in licentie te geven aan een derde (royalty's) of door het zelf te exploiteren (exploitatiewinst). In beide gevallen zal er sprake zijn van een octrooi-aftrek

5.1.1. Zelf ontwikkeld octrooi

a. In licentie geven

Er zijn opbrengsten uit die octrooi. $2000 - 1500 = 500$ boekhoudkundig resultaat. Octrooiaftrek is 80% van royalty's. Je octrooiaftrek kan niet tot een negatief resultaat leiden. Men gaat enkel 500 aftrekken en de rest ben je kwijt. Die 300 ben je wel kwijt en mag je niet overdragen naar volgend belastbaar tijdperk.

Men mag het octrooiaftrek niet kunstmatig gaan 'opblazen'. → Als de inkomsten te hoog zijn, mag je daar geen 80% op berekenen. De fiscus berekent de marktconforme prijs en berekent daar 80% op.

Stel dat je 5.000 gaat vragen in plaats van 1.000, dan ga je geen 80% krijgen van die 5.000. Men gaat de aftrek berekenen op de prijs bepaald met *arm's length*, dus op 1.000.

b. Zelf exploiteren

Een deel van de winst die de vennootschap haalt uit de verkoop van de goederen die zij gebruikmakend van het octrooi produceert, beschouwen we als een octrooi-inkomen. Dit zijn exploitatiewinsten. Er is hier ook een octrooiaftrek.

We sparen eigenlijk een kost uit, dus de winst is groter. Er zit eigenlijk 1.000 extra in dat afkomstig is van de octrooien. Dan geeft ze deze vennootschap ook een octrooiaftrek op die 1.000. Als je het octrooi niet zelf ontwikkeld had, maar zelf een licentie had moeten nemen, dan zou je kosten hebben, nl. 1.000 betaalde royalty's. In dit geval zou de winst lager geweest zijn.

5.1.2. Verworven octrooi en zelf exploiteren

Je geeft in licentie en gaat dus royalty's binnenkrijgen. Maar je hebt het eerst aangekocht en gaat dit moeten afschrijven. Je hebt 1.000 royalty's en 100 kost (afschrijving). Je opbrengst is het verschil, zijnde 900. 80% op 900 geeft een aftrek van 720. Je hebt 2.000 opbrengsten en 1.500 kosten, je kan je aftrek dus maar gebruiken ten belope van 500.

Misbruik: de kosten (lagere aankoopprijs) naar beneden halen, zo ga je het octrooi ook 'opblazen'. Dan gaat men toch kijken naar een normale aankoopprijs!

VI. ZESDE BEWERKING – NOTIONELE INTERESTAFTREK

6.1. Algemeen

Wanneer een vennootschap wordt gefinancierd door vreemd vermogen, zijn de door haar betaalde interesten in principe fiscaal aftrekbaar. Bij financiering door eigen vermogen behoren de aan de aandeelhouders uitgekeerde dividenden daarentegen tot de belastbare winstbestanddelen. Om dit fiscaal op een gelijke manier te behandelen, werd de aftrek voor risicokapitaal ingevoerd. Ook wel de notionele interestaftrek genoemd.

Over welke **tarieven** hebben we het dan:

- Algemeen: **1,131%**
- Kleine vennootschappen: **1,631%** (altijd verhogen met 0,5%)

Het **boekhoudkundig eigen vermogen** van de vennootschap zoals dit bestaat op het **einde van het vorige belastbaar tijdperk** vormt het uitgangspunt om de aftrek voor risicokapitaal te berekenen [**art. 205ter, §1 WIB**].

Voorbeeld:

Boekjaar 2016 en aanslagjaar 2017. Hoeveel notionele interestaftrek ga je krijgen? Om dit te berekenen, moet je gaan kijken naar je boekhoudkundig eigen vermogen op het einde van het voorgaande boekjaar, zijnde 31 december 2015.

Je moet dus kijken naar je boekhoudkundig eigen vermogen. Dit bedraagt 1566 (=500+50+66+950). Hierop gaat men de NIA berekenen.

- Het tarief hiervoor is 1,131%. Je geniet dus een aftrek van 17,71.
- Voor kleine vennootschappen moet er 0,5% bij, dus 1,631% → 25,54 NIA.

Belangrijk te onthouden is dat het gaat om het boekhoudkundig eigen vermogen. Enkele posten die wel bij het **fiscale eigen vermogen** zouden horen, worden dus **niet in rekening gebracht** voor het boekhoudkundig eigen vermogen.

Voorbeeld: stel dat ze machine verkoopt e de verkoopwaarde (100) gaat wederbeleggen, dan kan ze genieten van gespreide taxatie. Dan komt 66 in het EV en 34 in de uitgestelde belasting. Volgens het fiscaal eigen vermogen is de 100 een onbelaste reserve, maar boekhoudkundig is het EV maar 66. Dus je krijgt je NIA enkel op die 66 en niet de volle 100

6.2. Correcties

6.2.1. Aandelen

Over welke aandelen gaat het:

- Eigen aandelen
- Financiële vaste activa
- Aandelen die genieten van DBI- of VRI-aftrek

Opgelet: Bij correcties van aandelen verwijst men altijd naar de **FISCALE WAARDE** van de aandelen die eraf moet gaan! Waarom is dit?

Stel: je hebt 500 financiële vaste activa (aandelen). Op bepaald ogenblik ga je een waardevermindering boeken op die aandelen van 100. Er staat dus nog een boekwaarde van 400.

- **Waardevermindering niet aanvaard:** je gaat fiscaal een belaste waardevermindering hebben van 100 (verdoken belaste reserve). Ze zijn dus nog steeds 500 waard fiscaal
 - Vennootschap B krijgt nog altijd een NIA op 500, dus gaan we bij A ook een correctie doen van hetzelfde bedrag, namelijk 500 en niet 400. We gaan dus uit van de fiscale waarde!
- **Waardevermindering wel aanvaard:** de fiscale waarde van de aandelen is nu wel 400 geworden.
 - In dit geval zal je zien dat B ook maar een NIA krijgt op 400, waardoor we ook bij A een correctie gaan doen van 400.

a. Eigen aandelen

Tijdens het belastbaar tijdperk gaat vennootschap A €400 aan aandelen in A gaan inkopen. Er gaat dus 400 af van je beschikbare reserve om een onbeschikbare reserve vast te leggen (inkoop eigen aandelen).

Vennootschap A 1/1/15		Vennootschap A 31/12/15	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
2.000	Kapitaal 500 Beschikbare reserve 1.500	MVA 1.600 Aandelen A 400	Kapitaal 500 Onbeschikbare reserve 400 Beschikbare reserve 1.100

Als de vennootschap geen eigen aandelen had, dan had ze 2.000 geld op haar actief dat kon worden ingezet. Na de inkoop heeft ze maar 1.600 meer waarmee ze iets kan doen. De NIA gaan we niet langer mogen berekenen op de 2.000, maar we gaan dit **verminderen met de eigen aandelen**. Het boekhoudkundig eigen vermogen is 2.000 (500+400+1.100), maar je moet je eigen aandelen hiervan afdoen! Dus moet je NIA op 1.600 berekend worden.

b. Financiële vaste activa (deelnemingen en andere aandelen)

Een vennootschap A had 2.000 geld staan en een eigen vermogen van eveneens 2.000. Ze kreeg dus NIA op 2.000. De vennootschap besloot echter een stuk van het geld (500) te gebruiken om een andere vennootschap B op te richten.

Vennootschap A 31/12/15		Vennootschap B	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
1.500 FVA 500 → = aandelen B	Kapitaal 500 Beschikbare reserve 1.500	500	Kapitaal 500

Als we de NIA moeten berekenen van B, dan gaan we zien dat ze een eigen vermogen van 500 bezit en krijgt dus een NIA op 500. Als er niets bijzonders was bepaald in het wetboek en we viseren A nu, dan heeft deze een eigen

vermogen van 2.000, maar dan zit je met een **dubbel gebruik**, er is niet meer geld bijgekomen in de economie. 500 is overgegaan naar een andere vennootschap en je zou anders tweemaal NIA krijgen op die 500. Daarom heeft men besloten te corrigeren door de **fiscale waarde van die financiële vaste activa** van 500 **af te trekken** van het eigen vermogen, waardoor ze slechts NIA krijgt op 1.500 en niet op 2.000

c. Eigen aandelen die kunnen genieten van DBI- of VRI-aftrek (preferente aandelen NMBS)

Vennootschap A 31/12/15		Vennootschap B	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
1.500 aandelen B 500	Kapitaal 500 Beschikbare reserve 1.500	2.500	Kapitaal 800 Beschikbare reserves 1.700

Vennootschap A en B zijn elk apart opgericht. A heeft aandelen gekocht van B voor 1.500. Die aandelen gaan dividenden opbrengen, maar als die genieten van DBI-aftrek, worden deze niet belast.

→ Dan moet je niet bijkomende nog eens NIA hebben!

6.2.2. Uitgedrukte niet-verwezenlijke meerwaarden

a. Op aandelen

Vennootschap A heeft vroeger 1.500 aandelen van B gekocht. Op bepaald ogenblik heeft ze die geherwaardeerd met 50. Op je passief krijg je dan een herwaarderingsmeerwaarde van 50 (zit een onbelaste reserve achter, want onaantastbaarheidsvoorwaarde).

Vennootschap A 31/12/15	
Activa	Passiva
1.550 aandelen B 500	Kapitaal 500 Herw.meerwaarde 50 Beschikbare reserve 1.500

Voor 2016 krijgt A een NIA op 2.050. → Maar nu moet je een dubbele correctie gaan doen. Enerzijds moet je de **[1]: de fiscale waarde van de aandelen aftrekken** van het boekhoudkundig eigen vermogen! Anderzijds moet je ook de **[2]: herwaarderingsmeerwaarde in mindering** gaan brengen, zij behoren immers niet tot de fiscale waarde van de aandelen. Die herwaardering moet ervan af.

b. Op andere activa

In hoofde van vennootschap B zien we dat hij machines heeft gekocht voor 2.500 en heeft ze geherwaardeerd met 50.

Vennootschap B 31/12/15	
Activa	Passiva
2.500 MVA	Kapitaal 500 Herw.meerwaarde 50 Beschikbare reserve 2.000

Voor de NIA zit je met een boekhoudkundig eigen vermogen van 2.550, maar moet je een correctie doen enkel voor de uitgedrukte niet-verwezenlijke meerwaarde. **Enkel de herwaarderingsmeerwaarde** ga je **in mindering** moeten brengen, dus 50 af!

6.2.3. Materiële vaste activa voor zover die de beroepsbehoeften overtreffen op een onredelijke wijze

Met deze bepaling wil men vermijden dat in een vennootschap kunstmatig activa worden ingebracht om de basis voor de aftrek voor risicokapitaal te verhogen.

Het bedrag dat moet worden afgetrokken, stemt overeen met het deel dat de boekwaarde overtreft die deze activa zouden hebben als ze zouden worden beperkt tot een redelijk aanvaardbaar bedrag. [art. 205ter, §2, 1° WIB]

Voorbeeld: je brengt jouw Ferrari binnen in je vennootschap en doet een kapitaalverhoging, je passief stijgt dus kunstmatig door de inbreng. Dit overtreft meestal de beroepsbehoefte en zal je in mindering moeten brengen in de mate dat het te veel is. Dus we moeten kijken naar wat een normale wagen zou kosten.

6.2.4. Materiële vaste activa die door hun aard niet bestemd zijn om periodiek inkomen voort te brengen en die door de vennootschap als belegging gehouden zijn

Materiële activa die [art. 205ter, §2, 2° WIB]:

- door hun aard niet bestemd zijn om **periodiek inkomen voort te brengen** (*abstract*)
- de vennootschap **als belegging gaat behouden** (*concreet*)
 - bv. kunstwerken ⇔ als het een vennootschap zou zijn die zich bezighoudt met kunsthandel, dan gaat het om een voorraad en niet om een belegging.

Stel dat je die zou inbrengen, zit je weer met een kapitaalverhoging. We gaan het eigen vermogen dus opnieuw daarmee moeten verminderen. Hiervoor moet ze evenwel voldoen aan zowel de abstracte als concrete voorwaarde van hierboven.

6.2.5. Onroerende goed gebruikt door bedrijfsleider als bedoeld in art. 32, eerste lid, 1° WIB

Er is ook een vermindering van de netto boekwaarde van onroerende goederen of andere zakelijke rechten met betrekking tot dergelijke goederen waarvan natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functies als bedoeld in art. 32, eerste lid, 1° WIB uitoefenen het gebruik hebben. [art. 205ter, §2, 3° WIB]

Opgelet: gewoon gebruik is al voldoende, ook wanneer de vennootschap de woning zou verhuren aan de bedrijfsleider zal men de correctie moeten doorvoeren.

6.2.6. Overgedragen gedeelte belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

Als je investeringen doet voor onderzoek en ontwikkeling heb je de mogelijkheid tussen enerzijds een investeringsaftrek en anderzijds het belastingkrediet voor O&O (cf. later). [art. 292bis, §1, 1^{ste} lid WIB]

Als dit belastingkrediet 120 zou bedragen, dan gaat men kijken naar de vennootschapsbelasting die je in een jaar verschuldigd bent. Stel dat die 100 zou zijn, dan ga je die 120 mogen verrekenen met de normale vennootschapsbelasting. Je kan evenwel niet tot een negatief resultaat gaan verrekenen. Het belastingkrediet is overdraagbaar naar volgende jaren als je zou over hebben (hier 20). Dit mag je doen gedurende 4 jaar. Na die 4 jaar is het zelfs terugbetaalbaar (kun je nu wel onder je 0 gaan).

→ men gaat het overgedragen gedeelte van het belastingkrediet op de balans zetten als een vordering waardoor ook je eigen vermogen gaat stijgen. Dit wel men ook niet laten tellen voor de NIA.

6.2.7. Kapitaalsubsidies

Het versterkt uw eigen vermogen, maar je krijgt hier geen NIA want je krijgt het al van de overheid. Het is een gewone belaste kapitaalsubsidie en wordt belast gespreid in de tijd volgens het ritme van de afschrijvingen.

Je boekhoudkundig vermogen bedraagt dan 566 (de uitgestelde belasting van 34 telt niet meer mee). Hier zal je dan die 66 van moeten aftrekken voor je NIA.

Bij een vrijgestelde kapitaalsubsidie (van de gewesten) mag je de 100 volledig houden en boeken op je eigen vermogen. Dan moet je 600-100 doen voor je NIA.

Ongeacht of ze worden belast of vrijgesteld, de berekening zorgt ervoor dat je NIA altijd op hetzelfde bedrag zal gebeuren.

6.2.8. Wijzigingen tijdens het belastbaar tijdperk

Ook met de wijzigingen gaat men rekening houden. Vennootschap A heeft financiële vaste activa op het einde van het vorige boekjaar. De NIA zal berekend worden op 2.000 – FVA van 1.500. Dus op 500. We zien echter dat er met die FVA gedurende 2016 wel bepaalde dingen gebeurd zijn.

- 12 mei wordt €600 aan aandelen van B verkocht. De basis voor je NIA moet dus weer omhoog gaan!
- 20 oktober wordt €120 aan aandelen van B gekocht. De basis voor je NIA moet dus weer omlaag gaan!

Opgelet: Je moet gaan kijken naar het aantal maanden dat je nog kan genieten van die aandelen!

- 12 mei → verkoop gaat tellen van 1 juni. Dit gaat dus om 7 resterende maanden → $600 \times 7/12$ komt bij je basis voor je NIA (+350)
- 20 oktober → aankoop gaat tellen vanaf 1 september. Dit gaat om 2 resterende maanden → $120 \times 2/12$ gaat af van je basis voor je NIA (-20)

Dit geldt dus ook voor meerwaarden of waardeverminderingen e.d.

6.3. Buitenlandse inrichting in land met dubbelbelastingverdrag

Een deel van haar vermogen is geïnvesteerd in het buitenland. A is de vennootschap in totaliteit, een deel van haar actief (1.000) en schulden (100) zit in de inrichting. Het eigen vermogen is dus verdeeld.

- ⇒ België = €1.100
- ⇒ Buitenlandse inrichting = €900

Vroeger: het boekhoudkundig EV van onze vennootschap is 2.000, maar we gaan het deel dat geïnvesteerd is in een buitenlandse inrichting, als de winst enkel in het buitenland wordt belast, vrijstellen in België van NIA. Dus we moeten daar geen NIA op gaan berekenen. We berekenen ze dus enkel op de 1.100 die in België zit (12,44).

- ⇒ Probleem: vrijheid van vestiging je verliest je NIA gewoon omdat je in het buitenland de inrichting vestigt ipv in België.

Tegenwoordig: we gaan de volledige 2.000 als basis nemen voor je NIA, maar we gaan kijken **hoeveel belegd is in elke inrichting**. Dus 12,44 in België en 10,18 in buitenland. In de tweede bewerking moet je je winst opdelen:

- ⇒ In België werd er 80 gerealiseerd en 20 in de inrichting.
De NIA van 10,18 kun je volledig aanwenden in de buitenlandse inrichting. Dus gaan we in België de overige 12,44 toestaan.
- ⇒ In België werd er 90 gerealiseerd en 10 in de inrichting.
De NIA kan maar voor 10 aangewend worden in de buitenlandse inrichting. De overige 0,18 gaan we voegen bij de NIA in België (12,62).
- ⇒ In België werd er 120 gerealiseerd en -20 in de inrichting.
We gaan alles van de NIA in België moeten gaan toekennen (de volledige 22,62)

⇒ Hebben we te maken met een **inrichting buiten de EER met een dubbelbelastingverdrag**, dan zal de volledige NIA alleen aangewend worden in België. Er wordt dus **geen rekening** gehouden met het bedrag van het **fiscaal resultaat van de buitenlandse inrichting**.

6.4. Overdracht

Vroeger: Het overschot van de notionele interestaftrek kon vroeger overgedragen worden voor 7 belastbare tijdperken.

Tegenwoordig: De overdraagbaarheid van het overschot heeft men **afgeschaft vanaf aanslagjaar 2013**. Alle notionele interestaftrek van tot en met boekjaar 2011 kan nog overgedragen worden voor maximaal 7 belastbare tijdperken!

Overgangsregeling: als je je boekjaar niet gelijk laat lopen (bv: ze sluit af 30 december 2012): In dat geval heb je aanslagjaar 2012 voor dat tijdperk. Dit zou betekenen dat alles dat ontstaan is in dit tijdperk aan NIA ook in aanmerking komt voor die stock overdraagbaarheid.

⇒ De overdracht die eventueel nog kan gebeuren is de **9^{de} bewerking**!

VII. ZEVENDE BEWERKING – AFTREK VORIGE VERLIEZEN

7.1. Vorige fiscale verliezen

Vorige beroepsverliezen worden achtereenvolgens van de winst van elk volgend belastbaar tijdperk afgetrokken [art. 206, §1, eerste lid WIB]. Bedoeld hier is het overgedragen fiscaal verlies (niet te verwarren met het boekhoudkundig overgedragen verlies). Dergelijk fiscaal verlies ontstaat wanneer het fiscaal resultaat in de eerste bewerking negatief is.

7.2. Overdracht van fiscale verliezen

De fiscale verliezen worden zonder beperking in de tijd overgedragen. De fiscale verliezen worden overgedragen om ze met latere winsten te verrekenen; dit is het zogenaamde carry-forward-systeem.

7.3. Verlies of beperking van het bedrag van de fiscale verliezen

7.3.1. Belastingneutrale fusie, (partiële) splitsing en inbreng.

a. Binnenlandse verrichting

Een vennootschap kan normaal geen verliezen gebruiken die een andere vennootschap heeft gerealiseerd, dit is het principe. De fiscale identiteit van een vennootschap is immers verbonden met haar rechtspersoonlijkheid.

De startsituatie voor volgende ondertitels is als volgt:

Vennootschap A		Vennootschap B	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
2.000	Kapitaal 1.000 Herwaarderingsmw. 50 Beschikbare reserve 400 Schulden 400	1.000	Kapitaal 500 Herwaarderingsmw. 50 Belastingvrije reserve 100 Beschikbare reserve 150 Schulden 200

a.1. Fusie

[1]: Uitzondering hierop is de fusie → de fiscale verliezen die de overnemende vennootschap voor de verrichting heeft geleden worden beperkt.

⇒ Vroeger: zo'n overdracht was toen niet mogelijk, ook niet bij een belastingneutrale fusie.

Stel dat vennootschap A geen fiscale verliezen heeft en vennootschap B heeft wel fiscale verliezen. Als er geen overdracht mogelijk is van fiscale verliezen, wie zal dan optreden als overnemende vennootschap? Bedrijfs-economisch was het logisch dat A zou optreden als overnemende vennootschap, maar om fiscale redenen zal je B moeten laten optreden als overnemende vennootschap om zo de verliezen te behouden. Daarom heeft men deze regeling nu veranderd.

Het bedrag van de fiscale verliezen die de overnemende vennootschap heeft geleden voor de fusie wordt beperkt door toepassing van volgende breuk [art. 206, §2, eerste lid WIB]:

$$\frac{\text{Fiscale nettowaarde overgenomen vennootschap voor de fusie}}{\text{Fiscale nettowaarde overnemende vennootschap voor de fusie} + \text{Fiscale nettowaarde overgenomen vennootschap voor de fusie}}$$

[2]: Wanneer een vennootschap een andere gaat overnemen met **belastingneutraliteit**, dan zal ze ook de verliezen van de overgenomen vennootschap kunnen gebruiken. De **verliezen** gaan echter maar **in beperkte mate over naar de overnemende vennootschap**. We gaan de fiscale verliezen van de overgenomen vennootschap beperken door toepassing volgende breuk:

Fiscale nettowaarde overgenomen bestanddelen van de overgenomen vennootschap voor de fusie
Fiscale nettowaarde overgenomen bestanddelen van de overgenomen vennootschap voor de fusie
+ Fiscale nettowaarde overnemende vennootschap voor de fusie

Fiscale netto-waarde:

Om dit te bekomen moet men het verschil maken tussen de fiscale waarde van de activa en de fiscale waarde van de schulden. De boekhoudkundige situatie moet worden aangepast aan de belastingtoestand waarbij boekwaarden moeten worden gecorrigeerd voor:

- Boeking die fiscaal niet aangenomen zijn,
- Uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden die niet belast zijn,
- Fiscaal vastgestelde onderschattingen van activa en overschattingen van passiva.

Voorbeeld:

Als vennootschap A optreedt als overnemende vennootschap zal ze de verliezen van vennootschap B mogen overnemen, maar volgens een bepaalde verhouding. Stel dat A ook fiscale verliezen heeft, mag ze deze na de fusie ook niet meer volledig gebruiken. Het is dus van geen belang meer wie optreedt als overnemende vennootschap.

In ons voorbeeld hebben ze beide verliezen. Wat is de fiscale netto-waarde van de vennootschappen?

⇒ Verliezen van A:

- De fiscale netto-waarde = Actief (2.000-50) – Passief (550) = 1.400
- $100 \times 1.400 / (1.400 + 760) = \underline{64,81}$

⇒ Verliezen van B:

- De fiscale netto-waarde = Actief (1.000-50+10) – Passief (200) = 760
- $200 \times 760 / (760 + 1.400) = \underline{70,37}$

a.2. Splitsing

[1]: Het bedrag van de fiscale verliezen die de verkrijgende vennootschap heeft geleden voor de splitsing worden beperkt door toepassing van volgende breuk:

Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap voor de splitsing
Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap voor de splitsing
+ Fiscale nettowaarde overgenomen bestanddelen voor de splitsing

[2]: Hebben we te maken met een **belastingneutrale splitsing** moeten de fiscale verliezen van de gesplitste vennootschap geleden voor de splitsing aan de verkrijgende vennootschappen worden overgedragen en onder de verkrijgende vennootschappen worden verdeeld.

→ Indien de verkrijgende vennootschappen **geen vooraf bestaande vennootschappen** zijn, worden de fiscale verliezen ten gevolge van de **overdracht niet beperkt**. Ze worden voor hun volledige bedrag overgedragen.

→ Indien bij de splitsing een **vooraf bestaande verkrijgende vennootschap** betrokken is, moeten de fiscale verliezen die aan deze verkrijgende vennootschap werden toegewezen, vervolgens nog worden **beperkt** door toepassing van volgende breuk:

Fiscale nettowaarde overgenomen bestanddelen van de gesplitste vennootschap voor de splitsing

Fiscale nettowaarde overgenomen bestanddelen van de gesplitste vennootschap voor de splitsing

+ Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap voor de splitsing

Voorbeeld:

[1]: Splitsing van vennootschap B in twee nieuwe vennootschappen. In vennootschap B1 breng je 500 actief en 100 schulden in en hetzelfde in vennootschap B2. Stel dat je de afschrijvingsexcedenten opneemt in B1 en de herwaarderingsmeerwaarde in B2. B heeft 200 **verliezen die verdeeld worden** over de nieuwe vennootschappen **volgens de fiscale nettowaarde van de inbreng** die ze krijgen.

⇒ B1: $500 + 10$ (afschrijvingsexcedent) - $100 = 410$ fiscale netto-waarde

⇒ B2: $500 - 50$ (herwaarderingsmeerwaarde) - $100 = 350$ fiscale netto-waarde

Je verliezen ga je volgens die verhouding moeten gaan verdelen.

⇒ $200 \times 410/760 = 107,89$ verliezen

⇒ $200 \times 350/760 = 92,11$ verliezen

Bij een splitsing gaan er dus geen verliezen verloren, ze worden gewoon opgedeeld.

[2]: Stel een deel van B overgaat naar A en het andere deel in de nieuwe vennootschap B1. In dat geval zullen de 107,89 verliezen die overgaan naar A wel beperkt worden! We moeten kijken naar het aandeel dat wordt ingebracht (410). Dus naar A: $107,89 \times 410/(410+1400) = \underline{24,44}$. Naar B1 gaat dan $100 \times 1.400/1810 = \underline{77,35}$.

a.3. Partiële splitsing

Bij een partiële splitsing is **dezelfde regeling als voor gewone splitsing** van toepassing. In dat geval behoudt B 107,89 verliezen en gaat de afgesplitste vennootschap 92,11 verliezen krijgen.

Conclusie: er gaan dus enkel verliezen verloren als er twee bestaande ondernemingen samensmelten

a.4. Inbreng

Wanneer een vennootschap een inbreng van een bedrijfstat of algemeenheid van goederen heeft verkregen met toepassing van **[art. 46, §1, eerste lid, 2° en derde lid WIB]**, worden de fiscale verliezen die de verkrijgende vennootschap heeft geleden voor de inbreng, beperkt door toepassing van volgende breuk:

Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap voor de inbreng

Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap voor de inbreng

+ Fiscale nettowaarde ingebrachte bestanddelen voor de splitsing

Voorbeeld:

Stel: inbreng van een tak van werkzaamheid of algemeenheid van goederen: je vennootschap B gaat niet verdwijnen, al zijn activa worden ingebracht bij A, alsook alle schulden. Bij A zit je dan met een kapitaalverhoging ten belope van het verschil. B krijgt dan de nieuwe aandelen A ten gevolge van die kapitaalverhoging.

Je zult een **beperking** hebben van verliezen **enkel in hoofde van vennootschap A**. Als er ook verliezen zijn bij vennootschap B, dan gaan die fiscale verliezen van B niet over want ze blijft bestaan! De vennootschap blijft immers bestaan!

b. Inbound verrichting

De fiscale verliezen die de overnemende of verkrijgende vennootschap heeft geleden voor de fusie, (partiële) splitsing of inbreng worden eveneens beperkt wanneer de overgenomen, (partieel) gesplitste of inbrengende vennootschap een **intra-Europese vennootschap** is en de **verrichting fiscaal neutraal** is.

[Art. 231, §2 WIB] voorziet in de belasting van niet-inwoners belastingneutraliteit wanneer een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap wordt verworven van een intra-Europese vennootschap n.a.v. een fusie en deze fusie in de staat van vestiging van de overgenomen vennootschap de belastingvrijstelling geniet.

Vennootschap A		Belgische inrichting van B	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
2.000	Kapitaal 1.000 Herwaarderingsmw. 50 Beschikbare reserve 400 Schulden 550	1.000	Kapitaal 500 Herwaarderingsmw. 50 Belastingvrije reserve 100 Beschikbare reserve 150 Schulden 200

Vennootschap A gaat een buitenlandse vennootschap overnemen. In dat geval spreekt men over een **inbound fusie** (Belgische vennootschap neemt een buitenlandse vennootschap over). De omgekeerde situatie noemt men een **outbound fusie**. Bij zo een inbound fusie zal je enkel een effect zien wanneer de buitenlandse vennootschap vooraf reeds een Belgische inrichting had (in het andere geval zal je geen enkel effect hebben op de verliezen).

Voorbeeld:

Is er een overdracht van fiscale verliezen? En als vennootschap A verliezen heeft, worden die dan beperkt?

- ⇒ Vindt de fusie plaats met **belastingneutraliteit**? De inrichting is onderworpen aan de belasting van niet-inwoners. [Art. 231, §2 WIB]:
- De buitenlandse vennootschap moet gelegen zijn in de EU
 - Moet in het buitenland ook kunnen genieten van belastingneutraliteit.

In dat geval zullen de fiscale verliezen die opgebouwd zijn in de inrichting worden overgedragen aan A. Opgelet: bij een inrichting kan er geen 'kapitaal' staan. Men zet er dan een 'dotatie'! De rest is er bijgekomen door de werking van de inrichting zelf.

Fiscale nettowaarde overnemende vennootschap voor de fusie
Fiscale nettowaarde overgenomen Belgische inrichting voor de fusie
+ Fiscale nettowaarde overgenomen Belgische inrichting voor de fusie

- ⇒ Fiscale verliezen Belgische inrichting van B
 - $200 \times 760 / (760 + 1.400) = 70,37$
- ⇒ Fiscale verliezen A
 - $100 \times 760 / (1.400 + 760) = 64,81$

7.3.2. Wijziging of verwerving van controle

Indien we te maken zouden hebben met een belaste fusie, en dus niet voldaan is aan de belastingneutraliteit, dan gaat vennootschap A de overgenomen verliezen van B volledig kunnen behouden.

- ⇒ Probleem: er was het gevaar dat er een hele handel in verliesvennootschappen ging opgesteld worden.

Om dit misbruik te voorkomen is er een uitzondering gemaakt op het behoud van verliezen in **[art. 207, 3^{de} lid, streep 3 WIB]**. Vennootschap A gaat haar overgenomen fiscale verliezen van B toch gedeeltelijk verliezen indien er een **wijziging in controle** is die **niet beantwoordt aan financiële of economische behoeften**. De wijziging in controle is dus economisch niet te verklaren.

Stel dat A een kleine vennootschap is een kleine slapende vennootschap met véél fiscale verliezen. Dit zou interessant zijn voor een bloeiende vennootschap B (die veel belastingen moet betalen). Die gaan dus een fusie nastreven en zich laten opslorpen in A en het bedrijf verderzetten onder A. Deze fusie voldoet niet aan economische motieven dus belastingneutraliteit zou geweigerd worden en hebben we te maken met een belaste fusie. Er is een wijziging in controle: de vele nieuwe aandelen in A gaan gegeven worden aan de vroegere aandeelhouders van B. De oorspronkelijke aandeelhouders van A zullen slechts beschikken over een zeer klein pakketje van aandelen tegenover de vroegere aandeelhouders van B.

VIII. ACHTSTE BEWERKING - INVESTERINGSAFTREK

8.1. Situering

[art. 68 WIB] verleent aan ondernemingen de mogelijkheid om hun belastbare winst te verminderen met een investeringsaftrek, waarvan de grootte afhankelijk is van de aard en de omvang van de investeringen die zij tijdens het belastbaar tijdperk hebben verricht.

Er moet een verschil gemaakt worden tussen eenmalige en gespreide investeringsaftrek.

- ⇒ Bij de **eenmalige investeringsaftrek** wordt de aftrek berekend op de **aanschaffingswaarde** van de in aanmerking komende investeringen en deze wordt in principe in éénmaal toegepast.
- ⇒ De **gespreide investeringsaftrek** houdt in dat de aftrek wordt berekend op de **afschrijvingen** die in het belastbaar tijdperk fiscaal werden aangenomen. De aftrek wordt dus gespreid over de afschrijvingsperiode van de activa.

8.2. Berekening

Het bedrag van de investeringsaftrek is afhankelijk van de aard van de activa waarin wordt geïnvesteerd. Vervolgens moet een onderscheid gemaakt worden tussen de eenmalige en gespreide investeringsaftrek.

		Eenmalige	
Kleine vennootsch.	Overige	8%	-
Alle vennootsch.	Recyclage verpakkingen	3%	-
		Eenmalige	Gespreide
Alle vennootsch.	Productiemiddelen hoogtechnologische producten	8%	20,5%
	Octrooien	13,5%	0
	Energiebesparende investeringen		
	Rookafzuig- of verluchtingssysteem horeca	13,5%	20,5%
	Milieuvriendelijke investeringen voor O&O	13,5%	0
Kleine vennootsch.	Digitale investeringen	13,5%	0
	Beveiliging	20,5%	0
	- Beroepslokalen + inhoud - Bedrijfsvoertuigen art. 44bis WIB		

8.2.1. Overige vaste activa

De investeringsaftrek was oorspronkelijk op 0 gezet na het invoeren van de notionele interestaftrek. In 2014 en 2015 heeft men besloten het voorlopig terug in te voeren voor investeringen gedaan in die 2 jaar aan 4%. Vanaf 2016 heeft men het terug onbeperkt ingevoerd voor **8%**.

Deze investeringsaftrek bestaat enkel in de vorm van **eenmalige investeringsaftrek**. Je krijgt dus 8% aftrek op de aanschaffingswaarde. Daarenboven is het ook enkel beschikbaar voor **kleine vennootschappen**.

Een kleine vennootschap zal moeten kiezen voor ofwel de eenmalige investeringsaftrek ofwel de notionele interestaftrek. Wilt ze genieten van de eenmalige investeringsaftrek zal ze **onherroepelijk moeten verzaken aan de aftrek voor risicokapitaal** [art. 201, §1, derde lid WIB].

8.2.2. Recyclage verpakkingen

Dit betreft een eenmalige investeringsaftrek van 3% en geldt voor alle vennootschappen, dus ook voor de grote vennootschappen!

8.2.3. Productiemiddelen hoogtechnologische producten

Deze investeringsaftrek bestaat enkel als een afzonderlijke categorie van investeringen voor de toepassing van de **gespreide investeringsaftrek (20,5%)**.

- ⇔ Als je een eenmalige investeringsaftrek wilt doen, vallen deze investeringen terug onder de investeringen begrepen in de "overige vaste activa".

8.2.4. Octrooien, energiebesparende investeringen, rookafzuig- of verluchtingssysteem horeca en digitale investeringen

Hiervoor bestaat er enkel een eenmalige investeringsaftrek van **13,5%**.

Opgelet: de aftrek voor digitale investeringen geldt enkel voor kleine vennootschappen

8.2.5. Milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling

Dit zijn producten die geen negatieve effecten hebben op het milieu of die effecten verminderen. Kan eenmalig of gespreid. Hiervoor bestaat zowel de eenmalige investeringsaftrek van hierboven (**13,5%**), alsook een gespreide investeringsaftrek die verhoogd werd naar **20,5%**.

8.2.6. Beveiliging

Voor investeringen vanaf 1 januari 2016 wordt voor de verhoging met 17 procentpunten uitgegaan van het afwijkende basispercentage van 3,5%. Het totaalpercentage bedraagt dus **20,5%**.

Opgelet: voor 8.2.3, 8.2.4, 8.2.5 en 8.2.6 geldt er dus een basistarief van 3,5%, maar dit kan veranderen van jaar tot jaar! Dus bv. $3,5\% + 10\% = 13,5\%$. Die 10% staat vast, maar het basistarief kan dus wel veranderen.

8.3. Overdracht

8.3.1. Beginsel

Stel dat je nog over hebt aan investeringsaftrek, dan kan je dit overdragen in beperkte mate. **[art. 72 WIB]**

- Je kan maximaal 620.000 van de overdracht gebruiken.
- Indien overgedragen investeringsaftrek > 2.480.000 → max. 25% in aftrek

8.3.2. Belastingkrediet onderzoek en ontwikkeling

Indien men zou opteren voor de belastingkrediet O&O, gelden andere grenzen. **[art. 201, negende lid WIB]**

- Je kan maximaal 310.000 van de overdracht gebruiken.
- Indien overgedragen investeringsaftrek > 1.240.000 → max. 25% in aftrek

8.3.3. Verlies overgedragen investeringsaftrek

Je kan de overgedragen investeringsaftrek ook kwijt geraken bij controlewijziging. Dit is hetzelfde als bij de NIA (cf. hierboven): net als de verliezen kun je hier je investeringsaftrek verliezen. Overeenkomstig **[art. 207, derde lid WIB]** gaat het bedrag van de overgedragen investeringsaftrek verloren bij **verwerving of wijziging van controle** die **niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften**.

8.4. Belastingkrediet onderzoek en ontwikkeling

8.4.1. Verwerking

Je kan bij twee soorten categorieën opteren voor een belastingkrediet:

- ⇒ **Octrooien**
- ⇒ **Milieuvriendelijke investeringen voor O&O**

Je hebt een fiscaal resultaat van €127 en je hebt een investering gedaan ter waarde van €200. Je kan een investeringsaftrek genieten van 13,5% waardoor er €27 zou verdwijnen van je grondslag.

Opteer je daarentegen voor het belastingkrediet, dan geniet je geen aftrek, je gaat het verrekenen het met je vennootschapsbelasting. Je vennootschapsbelasting bedraagt dan 43,17 i.p.v. 33,99. Je gaat je belasting berekenen op die aftrek (9,18). Dat resultaat ga je krijgen als belastingkrediet en kan je dan aftrekken van je belastingen.

In beide gevallen krijg je hetzelfde resultaat, alleen de methode verschilt.

- Ratio belastingkrediet? Je belastingdruk is 33,99% bij investeringsaftrek terwijl je belastingdruk bij belastingkrediet ongeveer 27% bedraagt. Het is dus gewoon een techniek om te tonen dat je een lagere belastingdruk hebt.

8.4.2. Overdracht

Niet in aftrek gebrachte INVESTERINGSAFTREK	Niet verrekend BELASTINGKREDIET	
Overdracht	Overdracht gedurende 4 jaar	310.000 x 33,99%
Max. €310.000 in aftrek	Max. €105.400 verrekenen	
Overgedragen investeringsaftrek >€1.240.000: max. 25% in aftrek	Overgedragen belastingkrediet >€421.600: max. 25% verrekenen	1.240.000 x 33,99%
Verlies bij controlewijziging	Verlies bij controlewijziging	

p. 304 en 361

IX. NEGENDE BEWERKING – OVERGEDRAGEN NOTIONELE INTERESTAFTREK

9.1. Overdracht van aftrekken

De mogelijkheid van **overdracht** werd **afgeschaft vanaf aanslagjaar 2013**. Er werd echter voorzien in een overgangsregeling voor de aftrekken voor risicokapitaal die nog niet in minder konden worden gebracht van de winst van een belastbaar tijdperk afgesloten op ten laatste 30 december 2012. **[art. 536, eerste lid WIB]**

⇒ Dit betekent dat de overgangsregeling betrekking heeft op de **nog niet aangewende aftrekken** zoals die bestaan op **31 december 2011**.

De aldus bestaande stock aan aftrekken kan nog altijd worden overgedragen naar de zeven volgende belastbare tijdperken. Het aftrekbare bedrag moet eventueel per aanslagjaar wel beperkt worden **[art. 536, derde lid WIB]**, maar in dit geval wordt de periode van 7 jaar verlengd **[art. 536, vierde lid WIB]**.

9.2. Beperking van de overgedragen aftrek

Wanneer het bedrag van het resterende resultaat dat overblijft na de aftrekken in de voorafgaande acht bewerkingen **niet hoger is dan €1.000.000** kan de stock aan aftrekken **volledig worden gebruikt**.

Alles wat **boven de €1.000.000** zit aan resterend resultaat kan ten hoogste ten belope van 60% weggewerkt worden. Van het gedeelte boven de €1.000.000 blijft dus **minimaal 40% belastbaar** **[art. 536, derde lid WIB]**.

Voorbeeld:

Stock aan notionele interestaftrek	€1.400.000	€1.400.000
Resterend resultaat	€1.000.000	€1.500.000
Aftrek notionele interestaftrek	-1.000.000	-1.000.000 - 300.000 (60% van 500.000)
Belastbare winst	0	€200.000
Resterende stock aan notionele interestaftrek	€400.000	€100.000

9.3. Verlies van de overgedragen aftrek

De overdraagbare stock van aftrekken gaat verloren bij verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. **[art. 207, tweede lid WIB]**

X. GEWOON STELSEL VAN AANSLAG

10.1. Gewoon tarief

10.1.1. Basis- of standaardtarief

Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt **33%** [art. 215, eerste lid WIB]. Dit moet nog worden verhoogd met een aanvullende crisisbijdrage van 3% [art. 463bis, §1, 1° WIB]. Het tarief bedraagt dus 33,99%.

10.1.2. Verlaagd opklimmend tarief

a. Percentages

Wanneer het **belastbaar inkomen** van de vennootschap **niet meer bedraagt dan €322.500** zijn de volgende verlaagde tarieven van toepassing [art. 215, tweede lid WIB].

- 24,25% voor de schijf tot €25.000;
- 31% voor de schijf van €25.000 tot €90.000;
- 34,50% voor de schijf van €90.000 tot €322.500.

Opgelet: alle tarieven moeten wederom nog worden verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage van 3%.

25.000	24,25%	=	6.062,50
25.000 – 90.000	31%	=	20.150,00
90.000 – 322.500	34,50%	=	80.212,50
		=	106.425,00 (33%)

b. Uitsluitingen

[1]: Financiële vennootschappen. Bedoeld worden de vennootschappen die aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer dan 50% bedraagt [art. 215, derde lid, 1° WIB]:

- Hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het fiscaal gestort kapitaal.
- Hetzij van het niet-gerevaloriseerd fiscaal gestort kapitaal, verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden.

Ratio: deze vennootschappen kunnen doorgaan genieten van DBI-aftrek zodanig dat hun grondslag op zich al niet veel bedraagt.

[2]: Dochtervennootschappen. Bedoeld worden de vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meerdere vennootschappen. [art. 215, derde lid, 2° WIB]

Ratio: Men wil vermijden dat een vennootschap zich zou splitsen in verschillende kleine vennootschappen om te kunnen genieten van het verlaagd opklimmend tarief

[3]: Vennootschappen die meer dan 13% aan dividenden uitkeren. Wanneer de dividenduitkering hoger is dan 13% van het fiscaal gestort kapitaal zijn uitgesloten van het verlaagd opklimmend tarief. [art. 215, derde lid, 3° WIB]

[4]: Vennootschappen die minder dan €36.000 uitkeren als bedrijfsleidersbezoldiging. Ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk moet ten minste aan één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging toegekend geweest zijn van minstens €36.000. Wanneer het belastbaar inkomen van de vennootschap lager is dan €36.000, volstaat een bedrijfsleidersbezoldiging die gelijk is aan het belastbaar inkomen. [art. 215, derde lid, 4° WIB]

[5]: Vennootschappen als bedoeld in artikel 185bis, §1 WIB. Bedoeld worden de beleggingsvennootschappen met veranderlijk kapitaal (bevek), vast kapitaal (bevak), e.d. Zij zijn onderworpen aan een bijzonder regime waardoor ze enkel belast worden op de verworpen uitgaven en de verkregen abnormale en goedgunstige voordelen. **[art. 215, derde lid, 6° WIB]**

10.2. Bijzondere tarieven

Er zijn enkele bijzondere tarieven op bepaalde verrichtingen van vennootschappen.

10.2.1. Verwezenlijkte meerwaarden op aandelen

Wanneer de verwezenlijkte meerwaarden op aandelen niet zijn vrijgesteld, kunnen zij eventueel worden belast tegen een tarief van 0,4% of 25% **[art. 217, eerste lid, 2° en 3° WIB]**. Deze moeten dan ook verhoogd worden met de aanvullende crisisbijdrage.

10.2.2. Landbouwsubsidies

Kapitaal- en interestsubsidies die door de bevoegde gewestelijke instellingen aan landbouwers worden toegekend in het raam van de steun aan de landbouw worden in de vennootschapsbelasting belast tegen 5% **[art. 217, eerste lid, 4° WIB]**.

Opgelet: Het tarief van 5% wordt niet verhoogd met een aanvullende crisisbijdrage.

XI. AFZONDERLIJKE AANSLAGEN

11.1. Aanslag geheime commissielonen

Cf. vroeger reeds besproken in de cursus

11.2. Fairness Tax

11.2.1. Algemeen

De fairness tax (5,15%) is van toepassing wanneer een grote vennootschap voor hetzelfde belastbaar tijdperk **dividenden uitkeert en gebruikmaakt van de aftrek voor risicokapitaal en/of de aftrek van vorige fiscale verliezen.**

De fairness tax werd ingevoerd **vanaf aanslagjaar 2014**. Deze afzonderlijke aanslag komt bovenop de normaal te betalen vennootschapsbelasting. **[art. 219ter, §1 , tweede lid WIB]**

Ratio: de onderliggende gedachte voor de invoering van de fairness tax bestond erin dat wanneer een vennootschap ondanks de vermindering van haar belastbare grondslag haar aandeelhouders laat delen in de winst, het fair was dat zij ook een bepaalde bijdrage zou leveren aan de Staat.

11.2.2. Toepassingsvoorwaarden

[1]: Grote vennootschap. De fairness tax is niet van toepassing op vennootschappen die als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarvoor dividenden worden uitgekeerd.

[2]: Uitkering van dividenden. De fairness tax kan enkel van toepassing zijn wanneer dividenden worden uitgekeerd in de zin van artikel 18, eerste lid, 1° tot 2°bis WIB. Er moet dus rekening gehouden worden met de

- De gewone dividenden (1°).
- De terugbetaling van maatschappelijk kapitaal of uitgiftepremies wanneer deze vanuit fiscaal oogpunt als een dividenduitkering worden aangemerkt (2° en 2°bis).

11.2.3. Grondslag

De grondslag wordt vastgesteld op basis van **drie stappen**:

1. Positieve verschil tussen de voor het belastbare tijdperk bruto uitgekeerde dividenden en het uiteindelijke fiscale resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan de gewone vennootschapsbelasting.
2. Het resultaat van de vorige stap (de betaalde/toegekende dividenden die zich niet bevinden in het uiteindelijke fiscale resultaat dat daadwerkelijk onderworpen wordt aan het gewone tarief van de vennootschapsbelasting) verminderd met het gedeelte van de uitgekeerde dividenden dat afkomstig is van voorheen, en uiterlijk voor het aanslagjaar 2014, belaste reserves.
3. Het verkregen saldo wordt vervolgens vermenigvuldigd met de breuk van de werkelijk toegepaste aftrek van overgedragen verliezen en de (niet-overgedragen) notionele interestaftrek op het fiscale resultaat.

Voorbeeld I:

Fiscaal resultaat	300		
Notionele interestaftrek	-50	→	60 dividend
Vorige verliezen	-100	→	
Belastb. grondslag	150	→	150 dividend

Er is dus 51 vennootschapsbelasting verschuldigd en werd er een totaal van 210 aan dividenden uitgekeerd.

249 (300-51) is haar te bestemmen resultaat → ze gaat 210 dividenden uitkeren. De rest komt onder de reserves terecht → Waarmee heb je die 210 dividenden uitgekeerd?

- 150 heb je uitgekeerd met iets waarop je belastingen hebt betaald
- 60 is uitgekeerd met winst waarop geen belasting betaald werd door de fiscale verliezen en de NIA → Hierop gaat men de fairness tax berekenen in 3 stappen:

Fairness Tax	Stap 1	210-150	60
	Stap 2	60 - 0	60
	Stap 3	60 x (150 /300)	30
		30 x 5,15%	1,55

Vraag: Is dit wel in overeenstemming met de Moeder-dochterrichtlijn?

[1]: “Artikel 5: dividenden die de dochtervennootschap uitkeert aan de moedervennootschap worden vrijgesteld van bronheffing”

Wat is bronheffing? Stel: vennootschap keert 210 dividend uit en het wordt verminderd met 1,55 waardoor de aandeelhouders maar 208,45 zouden krijgen, dan is het duidelijk dat er een bronheffing is. Maar zo werkt het niet! Het dividend van 210 wordt volledig aan de aandeelhouders gegeven!

Arrest Burda 26 juni 2008: Er is bronheffing wanneer de belastingplichtige van de belasting de vennootschap is en niet de aandeelhouder. Daarom kan er hier geen sprake zijn van verboden bronheffing. Maar die belasting die in dit arrest aan de grondslag lag, kon ook verminderd worden met aftrekken en maakte dus eigenlijk deel uit van de gewone belasting. Dit geldt niet voor onze Fairness Tax, het kan met niets verminderd worden!

Arrest Zythopiiia 4 oktober 2001: Of iets een bronheffing is of niet moet je economisch benaderen → als je extra belasting verschuldigd zou zijn, ga je een kleiner dividend aan de aandeelhouder geven. Daarom was er wel sprake van bronheffing!

Onze Fairness Tax werd ondertussen voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof die een prejudiciële vraag heeft gesteld aan het Hof van Justitie, deze zal dan moeten beoordelen of ze conform de richtlijn is. Er zijn al conclusies van de **Advocaat-Generaal** die beweert dat het geen verboden bronheffing zou zijn op grond van art. 5.

Voorbeeld II:

Fiscaal resultaat	300		
Notionele interestaftrek	-50	→	60 dividend
Investeringsaftrek	-100	→	
Belastb. grondslag	150	→	150 dividend

Fiscaal resultaat van 300, maar je zit met een investeringsaftrek in plaats van verliezen. Die 100 is geen slechte uitgave (geen vermindering omwille van opname van voorheen belaste reserves) en moet je dit dus niet gaan aftrekken voor de fairness tax te berekenen.

Fairness Tax	Stap 1	210-150	60
	Stap 2	60 - 0	60
	Stap 3	60 x (<u>50</u> /300)	10
		10 x 5,15%	0,52

Voorbeeld III:

Fiscaal resultaat	300		
DBI-aftrek	-50		
Notionele interestaftrek	-50	→	110 dividend
Investeringsaftrek	-100	→	
Belastb. grondslag	100	→	100 dividend

Je hebt een DBI-aftrek van 50 → je fiscaal resultaat is dus samengesteld door binnenkomende dividenden (anders kun je geen DBI-aftrek hebben). NIA van 50 en een investeringsaftrek van 100. Je belastbare grondslag is maar 100 en dus maar 34 vennootschapsbelasting.

Fairness Tax	Stap 1	210-100	110
	Stap 2	110 - 0	110
	Stap 3	110 x (<u>50</u> /300)	18,33
		18,33 x 5,15%	0,94

[2]: "Artikel 4: de lidstaat van de moedervernootschap moet zich onthouden van het belasten van de dividenden die de moedervernootschap van haar dochtervernootschap ontvangt."

Je fairness tax is dus hoger als je binnenkomende dividenden hebt (logisch: anders kun je geen DBI-aftrek genieten), ook al is al de rest identiek hetzelfde. Is dat niet in strijd met art. 4 van de moeder-dochterrichtlijn?

Wanneer de door de vennootschap ontvangen dividenden waarvoor zij de DBI-aftrek kan genieten, worden wederuitgekeerd als dividend, is de fairness tax hoger dan wanneer andere winsten als dividend worden uitgekeerd. Het is dan ook de vraag of de fairness tax geen onrechtstreekse belasting vormt van de ontvangen dividenden.

- ⇒ De Advocaat-Generaal zegt dat je hier wel ingaat tegen dit artikel. De binnenkomende dividenden gaan voor een stuk opnieuw belast worden door die Fairness Tax en is dus een probleem! De conclusie van het Hof van Justitie laat nog op zich wachten.

11.2.4. Tarief

Het tarief van de fairness tax bedraagt 5%, te verhogen met 3% aanvullende crisisbijdrage (dus: 5,15%).

11.3. Liquidatiereserve

Sinds 2015 kunnen kleine vennootschappen een liquidatiereserve aanleggen. Op het bedrag dat als liquidatiereserve wordt aangelegd, is de vennootschap een afzonderlijke aanslag van 10% verschuldigd. Het regime van de aanleg van een liquidatiereserve is de opvolger van een tijdelijke regeling die bestond in de zogenaamde interne vereffening van een vennootschap (deze bestond voor alle vennootschappen).

11.3.1. Interne vereffening

Wanneer een vennootschap **vanaf 1 oktober 2014 haar maatschappelijk vermogen verdeelt**, geldt voor de roerende voorheffing **niet langer het gunstige tarief van 10%** voor de bedragen die zij uitkeert boven het fiscaal gestort kapitaal. Deze bedragen vormen een gewoon dividend en zijn onderworpen aan de gewone roerende voorheffing, deze bedraagt:

- Oktober 2014 tot eind 2015: 25%
- Begin 2016 tot eind 2016: 27%
- Begin 2017: 30%

Om te vermijden dat vennootschappen massaal voor oktober 2014 zouden worden vereffend, werd voorzien in een **overgangsregeling** waarbij de vennootschap kon beslissen om het bedrag van haar belaste reserves zoals die op 31 maart 2013 bestonden **uit te keren als dividend, maar onmiddellijk op te nemen in haar maatschappelijk kapitaal**. Op dit dividend werd dan een roerende voorheffing van 10% geheven [art. 537 WIB] in plaats van 25%. Het bedrag waarmee het maatschappelijk kapitaal op deze manier werd verhoogd (de geïncorporeerde reserves), vormt fiscaal gestort kapitaal, dit noemt men de "interne vereffening".

Enkel de **belastbare reserves** zoals deze **ten laatste op 31 maart 2013 waren goedgekeurd** door de algemene vergadering kwamen in aanmerking voor de regeling van de interne vereffening. Het gaat dus om de reserves van 2011 (de goedkeuring kon ten laatste in 2012 gebeuren en deze gaat over de reserves van belastbaar tijdperk 2011).

Voorbeeld:

Dit zijn alle balansen op het einde van het jaar:

2011		→	2012		→	2013		→	2014	
	K. 1.000			K. 1.000			K. 1.000			K. 1.000
	W.R. 100			W.R. 100			W.R. 100			W.R. 100
	B.R. 300			B.R. 500			B.R. 800			B.R. 866

Probleem: we hebben een wetgeving die gezegd heeft wanneer dat je een vennootschap vereffent vanaf 1 oktober 2014 dan gaan we op de uitgekeerde dividenden de gewone tarieven van de roerende voorheffing gaan heffen (voor 2014: 10% - 2014: 25% - 2016: 27% - 2017: 30%).

→ Bv: op 900 houd je dus maar 675 meer over in plaats van 810

Gevolg: men wou vermijden dat vennootschappen zich gingen vereffenen! Hiertoe werden enkele maatregelen genomen

- ⇒ Op hun reserves moesten ze 10% betalen zonder te moeten vereffenen. Als er dan toch een echte vereffening zou volgen dan moet er geen RV meer betaald worden.

In 2011 hebben 100 wettelijke en 300 beschikbare reserves, we gaan die uitkeren. We gaan dus maximaal 300 in aanmerking nemen voor dividenden en op die 300 kunnen we dus maar die 10% heffen.

- ⇒ De procedure van dividenduitkering en kapitaalverhoging (= de interne vereffening) moest afgewerkt zijn het boekjaar voor 1 oktober 2014. Het moest dus afgewerkt zijn op 31 december 2013, maar men gaf uitstel tot 31 maart 2014.
- De 866 gaat er niet meer staan als beschikbare reserves, want ze gaat ten belope van 300 gaan uitgekeerd hebben als dividend zagezegd. 270 gaat ze moeten opnemen in het kapitaal en 30 als (RV-)schuld.

2014 VOOR		Interne vereffening → → →		2014 NA
	K. 1.000			K. 1.270
	W.R. 100			W.R. 100
	B.R. 866			B.R. 566

Om bij een kapitaalvermindering deze in het kapitaal opgenomen bedragen zonder bijkomende roerende voorheffing uit te keren aan de aandeelhouders, moet echter in principe een **wachttermijn van 8 jaar** volgend op de inbreng voorbijgaan. Voor kleine vennootschappen is dat **4 jaar**. Wanneer een vennootschap binnen die termijn toch een kapitaalvermindering doorvoert, vormt het uitgekeerde bedrag een **fiscaal dividend** en is in principe roerende **voorheffing verschuldigd**.

- ⇒ Bij een latere uitkering door kapitaalvermindering wordt de vermindering geacht eerst voort te komen uit de bedragen die zijn ingebracht in het kader van het regime van de interne vereffening. De roerende voorheffing in deze gevallen bedraagt:

Grote vennootschappen		Kleine vennootschappen	
1-4	17%	1-2	17%
5-6	10%	3	10%
7-8	5%	4	5%

11.3.2. Liquidatiereserve

a. Gewone liquidatiereserve

Vanaf aanslagjaar 2015 wordt een **permanente regeling** ingevoerd [**art. 184quater WIB**] waardoor het mogelijk is om de door de aandeelhouders te dragen belastingdruk te beperken tot 10%. Deze regeling is evenwel enkel van toepassing op **kleine vennootschappen**.

- ⇒ **Ratio**: de ondernemer zijn aanvullend pensioen zit in deze kleine onderneming.

Met de winst na belasting kunnen deze vennootschappen een **liquidatiereserve** aanleggen. Voor het belastbaar tijdperk waarin deze aangelegd wordt, is de vennootschap op dit bedrag in de vennootschapsbelasting een afzonderlijk aanslag van 10% verschuldigd. Deze komt bovenop de normaal te betalen vennootschapsbelasting [**art. 219quater WIB**].

Voorbeeld:

2011		→	2012		→	2013		→	2014	
	K. 1.000			K. 1.000			K. 1.000			K. 1.000
	W.R. 100			W.R. 100			W.R. 100			W.R. 100
	B.R. 300			B.R. 500			B.R. 800			B.R. 866

- ⇒ In 2014 heb je 66 winst gerealiseerd. Op die 66 gaan we dit nieuwe regime gaan toepassen. Op deze 66 gaan we nu ook 10% betalen, maar het is geen RV, maar een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting. Er gaat ook geen kapitaalverhoging moeten gebeuren.

2014 (NA VEREFFENING)		2014 (MET LIQUIDATIERESERVE)
K. 1.270	Liquidatiereserve	K. 1.270
W.R. 100	→ → →	W.R. 100
B.R. 566		B.R. 560

- ⇒ Onze liquidatiereserve is 60 en de 10% daarop is 6 (je mag dus niet 66 aanleggen als liquidatiereserve en daarbovenop 10% betalen, je moet het volledig volbrengen met die 66, de reserve en de aanslag erop samen).
- Er wordt dus slechts 6 extra opgenomen in de schulden en de beschikbare reserves zullen maar 560 bedragen i.p.v. 566.
 - Opgelet: die liquidatiereserve moet op een afzonderlijke rekening gaan staan! Er geldt dus een **onaantastbaarheidsvoorwaarde**.

Wanneer de liquidatiereserve bij vereffening van de vennootschap wordt uitgekeerd, vormt het fiscale dividend geen belastbaar roerende inkomen [art. 21, 11° WIB] in hoofde van natuurlijke personen.

Wanneer de **liquidatiereserve** dus tijdens de gewone exploitatie van de vennootschap wordt aangesproken, wordt er een belastbaar dividend uitgekeerd. Het tarief van de **roerende voorheffing** bedraagt dan [art. 269, §1, 8° WIB]:

- 5% wanneer het aangetaste gedeelte ten minste 5 jaar behouden werd,
- 17% wanneer het aangetaste gedeelte minder dan 5 jaar behouden werd.

b. Bijzondere liquidatiereserve

Probleem: we hebben nog geen oplossing voor de **aanslagjaren 2013 en 2014** (of boekjaren 2012 en 2013). De interne vereffening konden we enkel gebruiken voor de belaste reserves van 2011 (aanslagjaar 2012) en bij kleine vennootschappen kon men pas vanaf aanslagjaar 2015 een liquidatiereserve aanleggen. Aanslagjaren 2013 en 2014 vallen dus uit de boot. Daarom voorziet [art. 541 WIB] in een **bijzondere liquidatiereserve**.

- ⇒ Het is dus enkel mogelijk voor **kleine vennootschappen** m.b.t. de boekhoudkundige winst na belasting behaald in de boekjaren verbonden aan aanslagjaren 2013 en 2014.
- Wanneer zo'n bijzondere liquidatiereserve wordt aangelegd voor de winst behaald in het boekjaar verbonden aan aanslagjaar 2013, betaalt de vennootschap ten laatste op 30 november 2015 een bijzondere aanslag van 10%.
 - Wanneer de reserve wordt aangelegd voor de winst behaald in het boekjaar verbonden aan aanslagjaar 2014, betaalt de vennootschap ten laatste op 30 november 2016 deze bijzondere aanslag van 10%.

Zijn er problemen of risico's, is het wel slim om die 10% nu al te betalen en niet te wachten tot vereffening?

- (Je bent een stukje dat normaal in je eigen vermogen zou staan kwijt waardoor je minder basis hebt voor je notionele interestaftrek)
- Om je normale RV van 27% te hebben, moet er wel een uitkering zijn van reserves bij de vereffening. Maar wat als je plots verliezen begint te maken, dan kan het zijn dat de reserves gecompenseerd worden met de verliezen waardoor men belastingen betaald heeft waar men anders geen belasting op zou moeten betaald hebben.

- Betalen alle aandeelhouders 27%? In welk geval is er geen inhouding van RV voor de aandeelhouders? Aandelen die verkocht worden aan een andere vennootschap, dan kan die vennootschap zich beroepen op de verzaking in de moeder-dochterrichtlijn waardoor je wederom die 10% voor niets hebt betaald!

XII. VOORAFBETALINGEN

12.1. Toepassingsgebied

Wanneer gedurende het belastbaar tijdperk waarin de inkomsten worden behaald, geen of niet voldoende voorafbetalingen worden gedaan, wordt de vennootschapsbelasting m.b.t. dit belastbaar tijdperk in principe verhoogd.

Er moet worden vooraf betaald voor de vennootschapsbelasting die wordt berekend overeenkomstig de artikelen 215, 216, 217 en 219ter WIB. **[art. 218, §1, eerste lid WIB]**

12.2. Principiële of globale belastingvermeerdering

Deze belastingvermeerdering is voor aanslagjaar 2017 gelijk aan **1,125%** van de verschuldigde basisbelasting. Dit komt neer op 2,25 maal de basisrentevoet.

12.3. Voorafbetalingen

Wanneer de vennootschap in het belastbaar tijdperk **voorafbetalingen** heeft gedaan, wordt de principiële of globale **belastingvermeerdering verminderd**. Deze vermindering is afhankelijk van het tijdstip waarop de voorafbetalingen plaatsvinden.

12.3.1. Boekhouding per kalenderjaar

Op de winst in boekjaar 2016 gaan we belastingen moeten betalen. De aanslag zal je wel pas later ontvangen. Je gaat je belasting toch reeds in het winstjaar zelf betalen, doe je dit niet, zal je vennootschapsbelasting verhoogd worden.

Als je als vennootschap reeds je vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2016 gaat betalen in boekjaar 2016, dan heb je **4 periodes** waarin je kunt vooraf betalen uiterlijk op de vastgestelde data met elk hun eigen percentage:

- ⇒ Tot en met 10 april: 1,50% (3 maal de basisrentevoet)
- ⇒ Tot en met 10 juli: 1,25% (2,5 maal de basisrentevoet)
- ⇒ Tot en met 10 oktober: 1,00% (2 maal de basisrentevoet)
- ⇒ Tot en met 20 december: 0,75% (1,5 maal de basisrentevoet)

12.3.2. Gebroken boekjaar

Wat als je boekjaar niet samenvalt met een kalenderjaar? Bijvoorbeeld start 1 juli 2016 en eindigt 30 juni 2017. Dan gaat men die kwartalen gewoon gaan **opschuiven!**

Opgelet: alles tot en met 30 juni 2017 blijft dan wel aanslagjaar 2017!

Voorbeeld:

Je hebt in 2016 voor 1.000.000 aan winst geboekt. Als je niets vooraf betaalt, wordt het verhoogd met 1,125% om je principiële verhoging te bekomen.

- $1.000.000 \times 33,99\% = 339.900$
- $339.900 \times 1,125\% = \mathbf{3.823,88}$ (is de principiële belastingvermeerdering)

Gedurende het boekjaar ga je toch al enkele voorafbetalingen gaan betalen.

- Eerste kwartaal = 15.000 → $15.000 \times 1,50\% = 225$
- Tweede kwartaal = 0
- Derde kwartaal = 5.000 → $5.000 \times 1,00\% = 50$
- Vierde kwartaal = 10.000 → $10.000 \times 0,75\% = 75$

Je principiële verhoging ga je telkens verminderen met de percentages van de kwartalen op de voorafbetalingen. Zo bekomen we $3.823,88 - 225 - 50 - 75 = \underline{\underline{3.473,88}}$ als belastingvermeerdering!

1,50%	1,25%	1%	0,75 %	AJ. 2017 1,125%
10/4	10/7	10/10	20/12	
$15.000 \times 1,50\% = 225$	0	$5.000 \times 1\% = 50$	$10.000 \times 0,75\% = 75$	

$1.000.000 \times 33,99\% = 339.900$
 $339.900 \times 1,125\% = 3.823,88$

$3.823,88 - 225 - 50 - 75 = 3.473,88$

p. 351-353 (korter of langer dan 12 maanden niet te kennen)

p. 364-369 (beperkingen van verrekening van de roerende voorheffing)

XIII. HERSTRUCTURERINGEN

13.1. Vereffening

Voorbeeld 1:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Liq. M. 8.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Bel.vrije reserves 4.000

We gaan een uitkering doen van 8.000. Dit halen we **[1] allereerst uit ons fiscaal gestort kapitaal** (3.000). De rest, dit is het uitgekeerde **[2] dividend**, gaan we vervolgens **putten uit onze reserves**. Bij dit laatste moeten we een onderscheid maken tussen de belaste en onbelaste reserves. Hier hebben we 1.000 belaste reserves en 4.000 onbelaste reserves.

Op **onbelaste reserves** gaan we eerst nog **vennootschapsbelasting** moeten heffen. Hier bedraagt dit 1.360 die uiteindelijk zal afgetrokken worden van het dividend. Er blijft dus een dividend over van 3.640 (5.000-1.360). Daarop zal dan ook nog roerende voorheffing op verschuldigd zijn voor de ontvangers. Onze fiscale grondslag bedraagt ook 4.000.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	0
Beschikbare reserve	700	0
Verworpen uitgaven	0	1.360
Dividend	0	3.640
Fiscaal resultaat	1.000	5.000

Voorbeeld 2:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Liq. M. 6.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Bel.vrije reserves 4.000 Ov. Verlies -2.000

Er is verlies gemaakt van 2.000 en we gaan nu een uitkering moeten samenstellen van 6.000. Hiervoor hebben we 3.000 fiscaal gestort kapitaal en moeten we nog 3.000 vormen voor ons dividend. De **belaste reserves** zouden **negatief** zijn (1.000-2.000), je gaat je **uitkering dus volledig doen met onbelaste reserves** en je hebt er nog 3.000 nodig. Je moet ze dus niet allemaal gebruiken waardoor je belasting ook maar verschuldigd is op de 3.000 en niet de volle 4.000.

De vennootschapsbelasting bedraagt 1.020. Er zal dus slechts een dividend uitgekeerd worden van 1.980. Ons fiscaal resultaat bedraagt dus ook 3.000 in de aangifte.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	300
Beschikbare reserve	700	700
Overgedragen verlies	-2.000	-2.000
Verworpen uitgaven	0	1.020
Dividend	0	1.980
Fiscaal resultaat	-1.000	2.000

Voorbeeld 3:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Liq. M. 8.000	Kapitaal 3.000 (gestort voor 1936) Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Bel.vrije reserves 4.000

Fiscaal gestort kapitaal moet worden gerevaloriseerd (bij een inbreng van voor 1950). Je gaat 8.000 uitkeren waarvan 3.000 door fiscaal gestort kapitaal. Maar je moet je kapitaal revaloriseren met een coëfficiënt van 1,7 waardoor het 5.100 zou bedragen. Het overschot aan dividend die we moeten invullen is slechts 2.900. Hiervoor putten we weer uit de reserves (1.000 belaste reserves en 1.900 onbelaste reserves).

De vennootschapsbelasting bedraagt 646 ($1.900 \times 33,99\%$) waardoor je dividend zal dalen tot 2.254. Je fiscale grondslag wordt ook weer duidelijk in je aangifte.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	0
Beschikbare reserve	700	0
Verworpen uitgaven	0	646
Dividend	0	2.254
Fiscaal resultaat	1.000	2.900

Opgelet: In de aangifte gaat men de onbelaste reserves op 0 zetten, want je hebt wel alles gebruikt om het te betalen. In de realiteit heb je immers wel voor 4.000 betaald met onbelaste reserves.

[art. 209 WIB]: Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap wordt verdeeld ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden, wordt als een uitgekeerd dividend aangemerkt het positieve verschil tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.

De uitkeringen worden geacht achtereenvolgens voort te komen:

1° eerst uit de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal;

1°/1 vervolgens uit de liquidatiereserve, bedoeld in de artikelen 184quater of 541;

2° vervolgens uit de voorheen gereserveerde winst, andere dan deze bedoeld in de bepaling onder 1° /1, die reeds aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van het vermogen inbegrepen;

3° en tenslotte uit de voorheen vrijgestelde winst.

[art. 208, eerste lid WIB]: Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting onderworpen volgens de bepalingen van de artikelen 183 tot 207 WIB.

- **Investeringsreserve** → kleine vennootschappen kunnen een bepaald bedrag opzijzetten als onbelaste reserve, maar moeten daarmee investeringen doen waarvoor ze 3 jaar de tijd hebben en uiterlijk eindigt bij de ontbinding. Bij ontbinding hoeft die 3 jaar dus zelfs niet om te belasten.
- **Eigen aandelen** → hiervoor moet je ook een onbeschikbare reserve aanleggen ten belope van dezelfde waarde. Als je dit aanlegt met belaste reserves zal dit geen aanleiding geven tot vennootschapsbelasting bij vernietiging van de aandelen. Wat als je ze samenstelt met onbelaste reserves? In dat geval zal bij

vernietiging de onbelaste reserves ook verdwijnen waardoor er belasting verschuldigd is. → art. 186 zegt dan dat dit een dividend is voor je aangifte.

- Geen tijdige wederbelegging → als die wederbelegging niet tijdig is gebeurd, zal die reserve ook belast worden.
- Gespreide taxatie → Je gaat het actief afschrijven → de meerwaarde wordt gespreid belast volgens de afschrijvingen → als je dit actief gaat buiten gebruik stellen of vervreemden en uiterlijk bij de stopzetting van de activiteit, dan zal men het saldo van die meerwaarde belasten
- Gespreide opname in fiscaal resultaat → kapitaalsubsidies krijg je binnen (onbelaste reserve) en die moet je geleidelijk opnemen in het resultaat volgens de afschrijving op het goed dat je hebt gekocht. Als je dit actief gaat buiten gebruik stellen of vervreemden en uiterlijk bij de stopzetting van de activiteit, dan zal men het saldo van die subsidie belasten.

[art. 208, tweede lid WIB]: Hun winst bevat mede de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van hun vermogen.

Voorbeeld 1:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Activa 7.000	Kapitaal 3.000 Herw. meerwaarde 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700

We hebben 7.000 aan activa (geen geld dus) waarvan het **actief geherwaardeerd** is geweest (= uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarde). Stel dat je die vennootschap vereffent en wilt uitkeren in natura. Zijn die activa dan wel 7.000 waard?

We gaan er **automatisch van uitgaan dat het actief die waarde heeft** en dat je dus voor 7.000 kan uitkeren. Daarvoor gaat het 3.000 fiscaal gestort kapitaal gebruikt worden en de rest door dividenden. Daarvoor heb je 1.000 belaste reserves en 3.000 onbelaste reserves (dit is de niet-uitgedrukte meerwaarde van 3.000 of ook wel herwaarderingsmeerwaarde)

Onbelaste reserves: de uitgedrukte meerwaarde gaat dalen van 3.000 naar 0

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	0
Beschikbare reserve	700	0
Verworpen uitgaven	0	1.020
Dividend	0	2.980
Fiscaal resultaat	1.000	4.000

→ DUS: door toepassing van art. 209 alleen al komen we er, maar...

Voorbeeld 2:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Activa 5.000	Kapitaal 3.000 Herw. meerwaarde 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Ov. Verlies -2.000

We keren 5.000 uit. We hebben geen belaste reserves ter beschikking hiervoor, maar wel onbelaste reserves (dit is je herwaarderingsmeerwaarde van 3.000). Je belasting zou dus beperkt worden op 2.000 door art.209, maar art. 208 zegt dat je de volledige meerwaarde moet belasten, dus 3.000!

De vennootschapsbelasting bedraagt 1.020. Deze moeten we aftrekken van de gebruikte onbelaste reserves, dus 2.000 – 1.020 blijft er 980 dividend over.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	300
Beschikbare reserve	700	700
Overgedragen verlies	-2.000	-1.000
Verworpen uitgaven	0	1.020
Dividend	0	980
Fiscaal resultaat	-1.000	2.000

Je grondslag zou maar 2.000 zijn in je aangifte als je enkel je verworpen uitgave en dividend bekijkt. Maar we hebben overgedragen verlies verminderd van 2.000 naar 1.000 waardoor we wel tot een grondslag van 3.000 komen!

Balans: Er gaat dus 5.000 weg van je actief en dus moet ook je passief met 5.000 verminderen. → je kapitaal verdwijnt (-3.000) en van je herwaarderingsmeerwaarde blijft er 1000 over (-2.000). Het is nutteloos om die hier te laten staan, dus gaan we die 1.000 ook schrappen waardoor je ook je verlies met 1.000 gaat verminderen (-2.000 → -1.000).

Voorbeeld 3:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Activa 4.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700

Wat als de meerwaarde niet is uitgedrukt? Je actief is dus 4.000 en de herwaarderingsmeerwaarde is nooit uitgedrukt. We hebben te maken met een **latente meerwaarde** van 3.000. Er wordt dus wel 7.000 uitgekeerd. Het aandeel dividenden (4.000) ga je uitkeren aan de hand van 1.000 belaste reserves en de 3.000 met je latente meerwaarde (er bestaat nog geen reserve voor) waarop nog vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn.

Je dividend van 4.000 gaat dus verminderen met 1.020. Er zal dus 2.980 aan dividend uitgekeerd worden.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	0
Beschikbare reserve	700	0
Verworpen uitgaven	0	1.020
Dividend	0	2.980
Fiscaal resultaat	1.000	4.000

Voorbeeld 4:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
Activa 2.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Ov. Verlies -2.000

Hetzelfde geval maar met 2.000 activa en wederom latente meerwaarde, maar je hebt ook overgedragen verliezen. Je uitkering zal 5.000 bedragen. 2.000 dividend ga je betalen met je latente meerwaarde (je belaste reserves zijn negatief!), maar je meerwaarde is 3.000.

Voor je vennootschapsbelasting zal je dus die 3.000 belasten en niet de 2.000. $2.000 - 1.020$ bedraagt dus 980. Je gaat hiervoor dus weer je overgedragen verlies verminderen om tot een correcte grondslag te komen.

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	300
Beschikbare reserve	700	700
Overgedragen verlies	-2.000	-1.000
Verworpen uitgaven	0	1.020
Dividend	0	980
Fiscaal resultaat	-1.000	2.000

Balans: je actief van 2.000 $\rightarrow$ 0 / Kapitaal 3.000 $\rightarrow$ 1.000 / Je kapitaal is fiscaal wel volledig opgebruikt en dus 0 en daarom gaat men je overgedragen verlies weer verminderen $-2.000 \rightarrow -1.000$

13.2. Fusie

13.2.1. Belaste fusie

a. Algemeen

Het uitgangspunt is dat **herstructurerings belastingvrij** plaatsvinden. In dit geval wordt een vennootschap overgenomen met ontbinding, maar zonder vereffening. Het vermogen gaat dus gewoon naar de overnemende vennootschap over. Het vermogen wordt dus niet aan de aandeelhouders uitgekeerd. In de overnemende vennootschap worden wel nieuwe aandelen gecreëerd die dan op hun beurt uitgekeerd zullen worden aan de aandeelhouders. **Artikel 209 WIB wordt dan niet toegepast.**

⇔ Wanneer evenwel niet voldaan wordt aan de voorwaarden om het belastingneutrale regime te kunnen genieten, wordt het **fiscale vereffening regime** toegepast op het volledige vermogen van de overgenomen vennootschap.

Opgelet: Bij fusie enkel art. 209 WIB. Art. 208 WIB is enkel voor vereffening!

Wat is het doel van de fusie → **belastingontwijking** of niet? **[art. 183bis WIB]**: volgens dit artikel mag voor de toepassing van belastingneutraliteit de verrichting niet belastingfraude of –ontwijking als hoofddoel hebben. Het tweede lid van hetzelfde artikel bevat een **weerlegbaar vermoeden** van belastingfraude wanneer de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering

Voorbeeld 1:

- in hoofde van de overgenomen vennootschap B

Vennootschap B	
Activa	Passiva
Activa 8.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Beschikbare reserve 700 Belastingvrije reserve 3.660 Uitgestelde belasting 340

Vennootschap B wordt overgenomen halfweg 2016 en bestaat dus maar een stukje van het boekjaar. Ze begint haar jaar met de op de slide opgenomen balans (beginbalans van 2016). Ze realiseert 0 resultaat. Je gaat vervolgens gewoon hetzelfde toepassen als hiervoor! → De onbelaste reserves op de balans bestaan uit twee zaken: de gespreide belasting van meerwaarde (660) en andere verwezenlijkte meerwaarden (3.000). Je gaat 10.000 uitkeren. Je dividend gaat bestaan uit:

1. Belaste reserves (1.000)
2. Latente meerwaarden (2.000)
3. Onbelaste reserves (4.000)

Je gaat op 6.000 (2.000 + 4.000) vennootschapsbelasting moeten betalen (2.040). Het dividend bedraagt 7.000, dus ga je uiteindelijk maar 4.960 kunnen uitkeren. Als je je aangifte invult zal je weer een fiscaal resultaat hebben van 6.000 (-1.000 + 4.960 + 2.040).

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	0
Beschikbare reserve	700	0
Gespreid te belasten meerwaarde	1.000	0
Andere verworven meerwaarde	3.000	0

Je RV zal berekend worden op je dividend, dus op 4.960. Dat zou 1.339 bedragen. → Van de 10.000 krijgen de aandeelhouders maar 6.621 (3000+(4960-1339)) in handen. Als we dit inbrengen in de overnemende vennootschap, dan zal er een kapitaalverhoging gebeuren ten belope van 6.621! → Het fiscaal gestort kapitaal verhoogt ten belope van dit bedrag. Op het actief zal er bij inbreng ook binnengebracht worden tegen hun werkelijke waarde en zal die latente meerwaarde een boekwaarde vormen. Als het actief dan wordt verkocht, dan heb je geen resultaat meer (de 2.000 is reeds belast geweest bij de fusie) dus moet je het hier niet meer belasten. Er geldt een boekhoudkundige continuïteit voor fusies: alle boekwaarden worden doorgeschoven en dat gaat problemen geven.

- In hoofde van de overnemende vennootschap A

Vennootschap A (na de fusie)	
Activa	Passiva
MVA 5.000	Kapitaal 7.000
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 700
	Beschikbare reserve 4.960
	Overgedragen verlies -3.039
	Schulden 3.379

Beschikbare reserves: Vennootschap A had er 600, B had er 700 beschikbare reserves en 3.660 belastingvrije reserves. Je mag deze nu wel niet bij A inschrijven als belastingvrije reserves omdat ze reeds belast waren bij B door de fusie. Dit betekent dat je ze ook gaat inschrijven bij de beschikbare reserves. $600+700+3.660 \rightarrow 4.960$

Schulden: Vennootschap B is overgenomen, wie moet dan de vennootschapsbelasting en RV door de fusie betalen? Vennootschap A! De verschuldigd belasting was 2.040 en een roerende voorheffing van 1.339. Deze twee samen (3.379) is een schuld voor vennootschap A. Je gaat dus een kost moeten boeken ten belope van hetzelfde bedrag. → Dan heb je toch ook een verlies ten belope van dit bedrag?

Verlies: Neen, dit is niet hetzelfde bedrag! Hoe? De 340 uitgestelde belasting uit vennootschap B die overgegaan is naar A moet afgeboekt worden en komt dus in de opbrengsten terecht → daarom is je verlies kleiner, nl. 3.039.

b. Correcties

De eindtoestand met deze 3 posten uit het bovenstaande voorbeeld zou gestegen zijn van 1.000 naar 2.621. Je zou dus op 1.621 belastingen moeten betalen! Maar dit mag niet, de fusie was al belast! Daarom gaan er **twee correcties** doorgevoerd worden waardoor afgeweken zal worden van de primauteit van het boekhoudrecht. Deze correcties vinden we terug in **[art. 210, §4 WIB]**:

b.1. Negatieve belaste reserve in kapitaal

De boekhoudkundige waarde van de netto-inbreng wordt niet noodzakelijk volledig als kapitaalverhoging en uitgiftepremie opgenomen. Indien men voor de fiscale verwerking enkel deze twee posten in aanmerking zou nemen, betekent dit een slechtere fiscale behandeling dan wanneer men de fusie uitvoert met vereffening.

- ⇒ Daarom wordt het door de inbreng gestorte kapitaal geacht overeen te stemmen met de werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen dat bij deze vennootschap is ingebracht. Het **verschil** tussen het **fiscaal gestort kapitaal** dan ten gevolge van de fusie is ontstaan en de boekhoudkundige **kapitaalverhoging en uitgiftepremie** wordt in de fiscale aangifte van de overnemende vennootschap tot uitdrukking gebracht door een **negatieve belaste reserve in het kapitaal**.

In ons voorbeeld: boekhoudkundig is het kapitaal verhoogd met 3.000. Als er niets speciaal voorzien zou zijn, zou er ook maar 3.000 uit de vennootschap mogen zonder RV terwijl het fiscaal gestort kapitaal wel 6.621 zou zijn volgens de fiscale verwerking. → Fiscaal gestort kapitaal = 6.621 en dit gaan we verminderen met 3.000

(boekhoudkundig kapitaal). Ten belope van dit bedrag moeten we een negatief belaste reserve in het kapitaal ingeven (-3.621).

FISCALE AANGIFTE		
Belaste reserve in het kapitaal	0	-3.621
Wettelijke reserve	400	700
Beschikbare reserve	600	4.960
Overgedragen verlies	0	-3.039
Andere onderschattingen activa	0	2.000
	1.000	1.000

MAAR: Wat is de voorwaarde om het fiscaal gestort kapitaal eruit te krijgen zonder dat het een dividend zou vormen (dus belastingvrij)? → **[art. 18, 2° WIB]**: er moet een **regelmatige kapitaalvermindering** plaatsvinden! Probleem: we kunnen maar een kapitaalvermindering doen ten belope van 3.000 i.p.v. 6.621, want een kapitaalvermindering kan enkel ten belope van de boekhoudkundige waarde. Dit gaan we oplossen door belaste reserves om te zetten in fiscaal gestort kapitaal via incorporatie waardoor het fiscaal gestort kapitaal nu wel volledig vertegenwoordigd wordt in de boekhouding.

- We gaan ervoor zorgen dat de 6.621 volledig in het maatschappelijk kapitaal geraakt via de incorporatie van belaste reserves.
 - Reserves dalen van 4.960 naar 1.339
 - Kapitaal stijgt van 7.000 naar 10.621.

Vennootschap A	
Activa	Passiva
MVA 5.000	Kapitaal 7.000 → 10.621
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 700
	Besch. reserve 4.960 → 1.339
	Overgedragen verlies -3.039
	Schulden 3.379

FISCALE AANGIFTE		
Belaste reserve in het kapitaal	-3.621	0
Wettelijke reserve	700	700
Beschikbare reserve	4.960	1.339
Overgedragen verlies	-3.039	-3.039
Andere onderschattingen activa	2.000	2.000
	1.000	1.000

- M.a.w. incorporeren we de reserves in het maatschappelijk kapitaal en veranderen ze van aard, ze worden fiscaal gestort kapitaal. → De negatieve belaste reserve in het kapitaal gaan we nu zien dalen van -3.621 naar 0. Ze zijn dus fiscaal gestort kapitaal geworden!

b.2. Onderschatting van activa

Met de boekhoudkundige verwerking worden **latente meerwaarden niet in de boekhouding** van de overnemende vennootschap **tot uitdrukking** gebracht. Zodanig bevat de boekhoudkundige netto-inbreng deze latente meerwaarden niet die op het ingebrachte vermogen aanwezig zijn. Hierdoor zou de overnemende vennootschap nogmaals belasting betalen op de meerwaarden die reeds in hoofde van de overgenomen vennootschap belast zijn geweest.

Om dit te vermijden wordt bepaald dat de aanschaffingswaarde van de **ingebrachte bestanddelen geacht wordt overeen te stemmen met de werkelijke waarde** die zij hadden bij de overgenomen vennootschap op datum

waarop de verrichting heeft plaatsgevonden. → In de fiscale aangifte wordt deze fiscale waarde, die hoger ligt dan de boekhoudkundige waarde, tot uitdrukking gebracht door middel van een fiscale reserve “onderschatting van activa”.

In ons voorbeeld: Er zat een latente meerwaarde op van 2.000. Het actief heeft nu een boekwaarde van 0 en als we dit gaan verkopen voor 2.000 dan zou er opnieuw belastbare grondslag ontstaan. Vanuit fiscaal perspectief gaan we dit actief een hogere waarde toekennen, nl. 2.000. → Andere onderschattingen activa (2.000). Stel nu dat we onze activa gaan verkopen en onze latente meerwaarde van 2.000 realiseren:

Vennootschap A	
Activa	Passiva
MVA 5.000	Kapitaal 7.000
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 700
Liq. M. 10.000	Besch. reserve 4.960
	Ov. verlies -3.039 → -1.039
	Schulden 3.379

FISCALE AANGIFTE		
Belaste reserve in het kapitaal	-3.621	-3.621
Wettelijke reserve	700	700
Beschikbare reserve	4.960	4.960
Overgedragen verlies	-3.039	-1.039
Andere onderschattingen activa	2.000	0
	1.000	1.000

- ⇒ Je latente meerwaarde ga je realiseren in hoofde van A. Je maakt een winst van 2.000 waardoor het verlies ook gaat zakken met 2.000. Zonder onderschatting had je een stijging van 2.000 en zou de latente meerwaarde voor een tweede keer belast worden. Door de onderschatting komt het resultaat op 0 waardoor er geen belasting meer betaald zal moeten worden.

13.2.2. Belastingneutrale fusie

a. Algemeen

Wanneer het vermogen van de overgenomen vennootschap dat volledig wordt overgedragen in hoofde van de overnemende vennootschap volledig wordt vergoed met de uitgifte van nieuwe aandelen, wordt het fiscale vereffeningsregime niet toegepast in hoofde van de overgenomen vennootschap.

- ⇒ Opdat er door die vrijstelling van belasting geen belastbare materie zou verloren gaan, stelt [art. 211, §1, 5^{de} lid WIB] voor grensoverschrijdende verrichtingen als voorwaarde dat de Belgische vennootschap na de fusie een Belgische inrichting vormt van de intra-Europese overnemende vennootschap.

Voorbeeld:

De fiscale waarde van het actief is 500 meer waard (overdreven afschrijving) dan dat er in het boekhouden zit. Voor de rest is hetzelfde als de voorgaande situatie. B wordt halfweg 2016 terug overgenomen door A.

Boekhoudkundige retroactiviteit: op basis van welke cijfers gaan we de fusie doen? Je moet op een bepaald ogenblik een overzicht hebben van je actief en passief. Men gaat dikwijls de fusie doen op basis van retroactiviteit tot 1 januari 2016. Dit duurt wel een aantal maanden vooraleer men een algemene vergadering kan hebben om de fusie goed te keuren op basis van de cijfers per 1 januari 2016.

- ⇒ Boekhoudkundig gaat het vermogen van B over naar A op 1 januari 2016. Dus alle opbrengsten en kosten gerealiseerd na 1 januari 2016 worden geacht opbrengsten en kosten te zijn van vennootschap

A. → Die opbrengsten en kosten moeten we dus gaan belasten bij vennootschap A bij een belastingneutrale fusie.

- In hoofde van de overgenomen vennootschap B:

Alles wat je in het begin hebt bij B heb je op het einde ook nog. Er verandert niets, geen opbrengsten of kosten en geen uitkeringen naar aandeelhouders

Vennootschap B		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
Activa 8.000	Kapitaal 3.000	Wettelijke reserve	300	300
	Wettelijke reserve. 300	Beschikbare reserve	700	700
	Besch. reserve 700	Overdreven afschrijvingen	500	500
	Bel.vrije reserve 3.660		1.500	1.500
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

- In hoofde van de overnemende vennootschap A:

Alles moet tegen dezelfde waarde opgeteld worden bij wat A reeds had. Je moet de eindtoestand van de laatste aangifte van B toevoegen aan je **begintoestand** (eindtoestand laatste aangifte A). Dit is dus de begintoestand voor je nieuwe aangifte.

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
MVA 5.000	Kapitaal 7.000	Wettelijke reserve	700	700
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 700	Beschikbare reserve	1.300	1.300
	Besch. reserve 1.300	Overdreven afschrijvingen	500	500
	Bel.vrije reserve 3.660		2.500	2.500
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

De onbelaste reserves die je hebt binnengekregen van B, blijven belastingvrij op voorwaarde dat je voldoet aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde. Je moet dit gaan bekijken in hoofde van vennootschap A nu. Bij moeder-dochterfusies is dit absoluut niet zo evident. Hier is het wel voldaan.

b. Volledige participatie

Heel het EV van B werd opgeteld bij het EV van A indien de overnemende vennootschap geen participatie heeft in de overgenomen vennootschap. Vaak is het zo dat de overnemende vennootschap wel een participatie heeft in de overgenomen vennootschap. In dat geval wordt door toepassing van het fiscale vereffeningsregime **in hoofde van de overgenomen vennootschap een fiscale uitkering** gedaan.

Opgelet: De omvang van de participatie speelt geen rol voor of deze regel van toepassing is of niet.

Deze uitkering bestaat uit het aandeel van het fiscaal gestort kapitaal dat door deze aandelen wordt vertegenwoordigd en eventueel uit een fiscaal dividend.

In hoofde van de overnemende vennootschap bedraagt het fiscaal resultaat, ten gevolge van het intrekken van de aandelen, niet altijd evenveel als het boekhoudkundige resultaat. Het **fiscaal resultaat** is het **verschil** tussen het **bedrag van de fiscale uitkering en de fiscale waarde van de aandelen**.

Voorbeeld:

A heeft een 100% participatie in B. Vennootschap A bezit dus alle aandelen van B

Vennootschap A	
Activa	Passiva
FVA 5.000 (100% B)	Kapitaal 4.000 Wettelijke reserve. 400 Besch. reserve 600

In dit geval gaat vennootschap A haar aandelen B niet omwisselen in nieuwe aandelen. Het vermogen bij de overgenomen vennootschap B wordt niet gebruikt voor de uitgifte van nieuwe aandelen. Het vermogen van B wordt uitgekeerd aan A. De aandelen verdwijnen en in de plaats komt het actief van vennootschap B.

Vennootschap B	
Activa	Passiva
Activa 8.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Besch. reserve 700 Bel.vrije reserve 3.660 Uitg. Belasting 340

- ⇒ Vennootschap B: de 340 is voor de fiscus, is geen eigen vermogen! $8.000 - 340 = 7.660$ is hetgeen dat toekomt aan de participatie van 100%. Als A 5.000 heeft betaald voor haar aandelen, dan gaat die 5.000 verdwijnen en een uitkering van 7.660 in de plaats krijgen → Meerwaarde van 2.660!

Vennootschap A	
Activa	Passiva
FVA 5.000 Activa 8.000	Kapitaal 4.000 Wettelijke reserve. 400 Besch. reserve 600 Ov. Winst 2.660 Uitg. Belasting 340

- ⇒ B gaat uitkeren aan A. Je mag dus niets van het eigen vermogen van B optellen bij A, enkel de 8.000 en 340 komen binnen bij A. De overgedragen winst op het passief is je meerwaarde die je realiseert.

Fiscaal gaat er dus een uitkering zijn door toepassing van [art. 209 WIB], men gaat het fiscaal vereffeningsregime dus toch toepassen terwijl er voldaan is aan de voorwaarden voor een belastingneutrale fusie, maar omdat we te maken hebben met een moeder-dochterfusie moeten we dit regime toch toepassen.

- ⇒ Fiscaal gaan we niet het volledige eigen vermogen gebruiken om uit te keren → bij het uitkeren van onbelaste reserves zal vennootschapsbelasting verschuldigd zijn en dit willen we vermijden.
- **Fiscaal gestort kapitaal** (3.000) (participatie is 100%, dus 3.000 wordt uitgekeerd)
 - **Fiscale reserves**
 - Belaste reserves (1.500) → volledig uitkeren
 - Onbelaste reserves (4.000) → hier bestaan er **twee systemen**
 - [1]: Men gaat volgende reserves **verplicht** uitsluiten van de fiscale uitkering
 - Gespreid te belasten meerwaarden
 - Kapitaalsubsidies
 - Uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarde
 - Latente meerwaarde
 - [2]: Bij andere heeft men de **keuze** ze al dan niet uit te sluiten

b.1. Onbelaste reserves niet uitsluiten

In hoofde van de overgenomen vennootschap B:

De 3.000 andere verwezenlijkte meerwaarden ga je gebruiken. Je hebt 4.500 reserves die ook volledig uitgekeerd worden aan A (100% participatie)

- ⇒ Waarmee kunnen we het dividend uitkeren? 1.500 belaste reserves en voor de overige 3.000 moet je onbelaste reserves aanspreken.

Vennootschap B		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
Activa 8.000	Kapitaal 3.000	Wettelijke reserve	300	0
	Wettelijke reserve. 300	Beschikbare reserve	700	0
	Besch. reserve 700	Overdreven afschrijvingen	500	0
	Bel. Vrije res. 3.660		1.500	0
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	0
			4.000	1.000

- ⇒ Je fiscaal resultaat is 3.000 en zou je daarop belastingen moeten betalen. Waarom zou men voor dit systeem kiezen? Waarom kiest men ervoor het buiten de fiscale uitkering te houden? In de 8 volgende bewerkingen kan de vennootschap nog andere verliezen hebben, het is dus interessant deze verliezen nu direct te kunnen gebruiken waardoor het fiscale resultaat verdwijnt.

In hoofde van de overnemende vennootschap A:

Als je de eindtoestand invult ga je kijken naar de balans. Je moet je afschrijvingsexcedent ook opnemen in A. De fiscale waarden die bestonden in B bestaan verder in A. De fiscale waarde is dus hoger omwille van dit excident. Je moet dit tot uitdrukking brengen in je reserves (er zit een verdoken reserve in dat actief). Je kan dit wel niet als begintoestand nemen, enkel als eindtoestand.

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen winst	0	2.660
	Ov. Winst 2.660	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Uitg. Belasting 340		1.000	4.160
		Gespreid te belasten mw.	1.000	340
		Andere verw. mw.	/	/
			1.000	340

Er zijn geen belastingvrije reserves toegekomen in A, dus het enige waar er een belastingvrije reserve kan achter zitten is de 340. Als je niets doet aan je boekhouding, zou dit betekenen dat je maar voor 340 aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde voldoet en dus op het verschil (660) vennootschapsbelasting verschuldigd is.

Je gaat op 3.160 belasting betalen bestaande uit enerzijds **660** (zie net hierboven) en anderzijds het fiscaal resultaat van **2.500**. (7.500 fiscaal uitgekeerd terwijl de aanschaffingswaarde maar 5.000 was)

Die 660 kan je verhelpen door aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde te voldoen en daarvoor zijn er meerdere mogelijkheden:

[1] Extra belastingvrije reserve: We gaan een extra belastingvrije reserve gaan aanleggen voor 660 → dit is een kost. Je gaat dus een extra post hebben van 660, maar je overgedragen winst zal gedaald zijn tot 2.000.

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen winst	0	2.000
	Bel.vrije reserve 660	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Ov. Winst 2.000		1.000	3.500
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	/	/
			1.000	1.000

⇒ Op die 2.500 ga je een DBI-af trek kunnen toepassen van 100%! (moeder-dochterrichtlijn verplicht ons om de fusie belastingneutraal te laten plaatsvinden, daarom 100% en geen 95%!)

⇒ Nadeel: je boekhoudkundige winst gaat naar beneden en bedrijven hebben dat niet graag, vandaar...

[2] Kapitaal in kapitaalboeking: Je hebt kapitaal op je balans, daaronder zit er een rekening “geplaatst kapitaal”. We gaan 2 subrekeningen moeten maken van het kapitaal: *“in het kapitaal geïncorporeerde negatieve belaste reserves”* en *“In het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves”*. We zetten 660 op het credit van de geïncorporeerde vrijgestelde reserves en op het debet van geïncorporeerde negatieve belaste reserves.

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Bel. Reserves in het kapitaal	0	-660
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Wettelijke reserve	400	400
	Besch. reserve 600	Beschikbare reserve	600	600
	Ov. Winst 2.660	Overgedragen winst	0	2.660
	Uitg. Belasting 340	Overdreven afschrijvingen	0	500
			1.000	3.500
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	/	/
			1.000	340

Op die manier aanvaardt men dat er aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde is voldaan. → Men gaat voor de balans al die kapitaalrekeningen samennemen en die compenseren elkaar waardoor er geen effect zal zijn op de balans, terwijl er wel voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde. De rekeningen hebben geen effect.

b.2. Onbelaste reserves wel uitsluiten

We gaan enkel de 1.500 belaste reserves gaan gebruiken om uit te keren en de onbelaste reserves komen verder niet in aanmerking. We gaan ze dus uitsluiten. De onbelaste reserves die niet uitgekeerd worden blijven dus staan op de aangifte van B en zal later bij de overnemende vennootschap A toegevoegd moeten worden aan zijn begintoestand van zijn aangifte.

Aandelen in bezit van overnemende vennootschap	EV uitkeren
Aandelen in bezit van derden	EV optellen

Het vermogen van B komt erbij bij A, maar we mogen het eigen vermogen er niet bij optellen, want A heeft een 100% participatie, er is geen participatie in handen van derden. Het boekhoudkundig eigen vermogen van B is 7.660 (8.000-340) en dit wordt uitgekeerd aan de participatie. We verliezen onze FVA van 5.000 en verwezenlijken dus een meerwaarde van 2.660 (overgedragen winst).

Opgelet: mocht B schulden gehad hebben, gingen deze ook gewoon opgeteld worden bij A zoals het activa van 8.000 en de uitgestelde belasting van 340!

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen winst	0	2.660
	Ov. Winst 2.660	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Uitg. Belasting 340		1.000	4.160
		Gespreid te belasten mw.	1.000	340
		Andere verw. mw.	3.000	/
			4.000	340

De overdreven afschrijving is uitgekeerd door B (van 500 naar 0 in aangifte van B) en kan dus niet opgenomen worden in de begintoestand van A. We hebben een stijging van 3.160 in het fiscaal resultaat, terwijl we 3.660 hebben die belast moet worden.

- ⇒ Vanuit fiscaal oogpunt is 4.500 gegeven voor die participatie (de uitkering) terwijl die geboekt stond aan 5.000. Er is dus een minderwaarde van 500 gerealiseerd op de aandelen. Deze minderwaarde op aandelen gaan we opnemen in de aangifte als een verworpen uitgave. $3.160 + 500$ geeft ons het correcte resultaat van 3.660.

Ten belope van 340 voldoen we aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde, maar voor de rest van 3.660 (we kregen er immers 4.000 binnen) niet meer, want op de balans kan het enkel nog achter die 340 zitten. Nu gaan we ervoor proberen te zorgen dat er volledig aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde is voldaan (voor de volle 4.000) zodat er bij A niet meer belast moet worden. Hiervoor kunnen we weer opteren voor enerzijds een belastingvrije reserve en anderzijds een kapitaal in kapitaalboeking:

[1] Extra belastingvrije reserve: We gaan een belastingvrije reserve boeken ten belope van het bedrag dat niet aan de onaantastbaarheidvoorwaarde voldoet (3.660). Dit is een kost waardoor je winst naar beneden zal gaan. Dan hebben we nog een overgedragen verlies van 1.000 ($= 2.260 \text{ ov.winst} - 3.360$).

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen winst	0	-1.000
	Bel.vrije reserve 3.660	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Ov. Verlies -1.000		1.000	500
	Uitg. Belasting 340	Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

De minderwaarde van 500 zal wederom gecompenseerd moeten worden met de verworpen uitgave. Waardoor de totale grondslag van A nul zal bedragen.

[2] Kapitaal in kapitaalboeking: Ten belope van 3.660 gaan we weer een kapitaal in kapitaalboeking verrichten waardoor we een negatieve belaste reserve zullen moeten invullen ten belope van hetzelfde bedrag.

Vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.000	Bel. Reserve in het kapitaal	0	-3.660
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Wettelijke reserve	400	400
	Besch. reserve 600	Beschikbare reserve	600	600
	Ov. Winst 2.660	Overgedragen winst	0	2.660
	Uitg. Belasting 340	Overdreven afschrijvingen	0	500
			1.000	500
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

De minderwaarde van 500 zal wederom gecompenseerd moeten worden met de verworpen uitgave. Waardoor de totale grondslag van A nul zal bedragen.

c. Gedeeltelijke participatie

c.1. Onbelaste reserves niet uitsluiten

Vennootschap A	
Activa	Passiva
FVA 5.000 (70% B)	Kapitaal 4.000 Wettelijke reserve. 400 Beschikbare reserve 600

Aandelen in bezit van overnemende vennootschap	EV uitkeren
Aandelen in bezit van derden	EV optellen

We gaan dezelfde principes moeten toepassen als bij een volledige participatie. In dit geval heeft A een 70% participatie in B. Er moet dus ook 70% van het eigen vermogen uitgekeerd worden. De overige 30% is daarentegen in handen van derden. Dit gedeelte van het eigen vermogen zal dus moeten worden opgeteld.

Overgenomen vennootschap B		FISCALE AANGIFTE	
Activa	Passiva		
Activa 8.000	Kapitaal 3.000 Wettelijke reserve. 300 Besch. reserve 700 Bel.vrije reserve 3.660 Uitg. Belasting 340	Wettelijke reserve 300 Beschikbare reserve 700 Overdreven afschrijvingen 500	0 0 0
		1.500	0
		Gespreid te belasten mw. 1.000	1.000
		Andere verw. mw. 3.000	1.350
		4.000	2.350

Er zijn 4.500 reserves (we mogen de 1.000 gespreid te belasten mw. niet meetellen, ze zijn verplicht uitgesloten) en daarvan moet A 70% krijgen uitgekeerd. 3.150 reserves zullen dus het dividend moeten vormen. A gaat van het fiscaal gestort kapitaal 2.100 krijgen en daarnaast 3.150 dividend. Waarmee kunnen we dit laatste uitkeren?

⇒ We gaan vooreerst de 1.500 belaste reserves aanspreken. De overige 1.650 vullen we op met onbelaste reserves die niet verplicht uitgesloten worden (de andere verw. mw.).

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE	
Activa	Passiva		
FVA 5.000 Activa 8.000	Kapitaal 4.900 Wettelijke reserve. 400 Besch. reserve 600 Bel.vrije reserve 1.398 Ov. Winst 363 Uitg. Belasting 340	Wettelijke reserve 400 Beschikbare reserve 600 Overgedragen winst 0 Overdreven afschrijvingen 0	400 600 362 500
		1.000	1.862
		Gespreid te belasten mw. 1.000	1.000
		Andere verw. mw. 1.350	738
		2.350	1.738

winst: Boekhoudkundig moeten we opnieuw bekijken welk resultaat A op haar participatie realiseert. 7.660 (8.000-340) van het eigen vermogen waarvan 70% wordt uitgekeerd. We hebben dus 5.362 die boekhoudkundig uitgekeerd wordt. Er is dus een winst van 362 (5.362 – 5.000 aanschaffingswaarde).

kapitaal: 30% van het EV van B moeten worden opgeteld bij A. 900 (30% van 3.000 fiscaal gestort kapitaal). Dus moet er 90 bij de wettelijke reserve opgeteld worden. Achter een wettelijke reserve zit enkel een belaste reserve, maar we hebben alle belaste reserves van B reeds uitgekeerd. Boekhoudkundig kunnen we dus ook geen wettelijke reserve toevoegen van 90.

reserves: We nemen alle boekhoudkundige reserves van B samen (300+3.660+700) en daarvan gaan we 30% nemen die we gaan toevoegen aan A. Dit is 1.398. Dit zijn de reserves die je toe gaat voegen bij A. Welke soort reserves zijn dit dan? We gaan ze invullen als belastingvrije reserves, want A krijgt fiscaal enkel onbelaste reserves! De belaste werden reeds volledig opgebruikt voor de uitkering

We hebben een stijging van 812 in het fiscaal resultaat, terwijl we 612 hebben die belast moet worden.

⇒ Je hebt 862 als fiscaal resultaat op je participatie. De fiscale uitkering was 5.250. De aanschaffingswaarde was 5.000. We hebben dus een positieve meerwaarde op de aandelen van 250. We gaan een bijzondere DBI van 100% kunnen genieten hier in de 4^{de} bewerking waardoor er 250 afgaat en 0 overblijft.

1.398 en 340 zit achter de 1.738. We voldoen weer niet aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde voor 612, want we kregen 2.350 onbelaste reserves binnen door het optellen van het eigen vermogen. Dit zal dus belast moeten worden

[1] Extra belastingvrije reserve: We gaan een belastingvrije reserve boeken ten belope van het bedrag dat niet voldoet aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde, zijnde 612. Dit is een kost waardoor je winst naar beneden zal gaan. Dan hebben we nog een overgedragen verlies van 250 (= 362 ov.winst – 612).

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.900	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen verlies	0	-250
	Bel.vrije reserve 2.010	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Ov. Verlies -250		1.000	1.250
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	1.350	1.350
			2.350	2.350

Voor de positieve meerwaarde op de aandelen van 250 gaan we de bijzondere DBI van 100% kunnen genieten hier in de 4^{de} bewerking waardoor er 250 afgaat en 0 overblijft.

[2] Kapitaal in kapitaalboeking: Ten belope van 612 gaan we weer een kapitaal in kapitaalboeking verrichten waardoor we een negatieve belaste reserve zullen moeten invullen ten belope van hetzelfde bedrag.

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.900	Bel. Reserve in het kapitaal	0	-612
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Wettelijke reserve	400	400
	Besch. reserve 600	Beschikbare reserve	600	600
	Bel.vrije reserve 1.398	Overgedragen winst	0	362
	Ov. Winst 362	Overdreven afschrijvingen	0	500
	Uitg. Belasting 340		1.000	1.250
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	1.350	1.350
			2.350	2.350

c.2. Onbelaste reserves wel uitsluiten

We hebben een dividend van 1.050 (70% van 1.500). We moeten dus 1.050 van de belaste reserves uitkeren. We hebben er 1.500. Het afschrijvingsexcedent heeft het minste zin te gebruiken voor de uitkering dus dit gaan we het laatst en minst gaan gebruiken.

Overgenomen vennootschap B		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
Activa 8.000	Kapitaal 3.000	Wettelijke reserve	300	0
	Wettelijke reserve. 300	Beschikbare reserve	700	0
	Besch. reserve 700	Overdreven afschrijvingen	500	450
	Bel.vrije reserve 3.660		1.500	450
	Uitg. Belasting 340	Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

We gaan dus een uitkering doen van 3.150 waarvan 2.100 fiscaal gestort kapitaal en 1.050 dividend.

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000 Activa 8.000	Kapitaal 4.900	Wettelijke reserve	400	400
	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen winst	0	362
	Bel.vrije reserve 1.398	Overdreven afschrijvingen	450	500
	Ov. Winst 362		1.450	1.862
	Uitg. Belasting 340	Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	738
			4.000	1.738

winst: Boekhoudkundig moeten we opnieuw bekijken welk resultaat A op haar participatie realiseert. 7.660 (8.000-340) van het eigen vermogen waarvan 70% wordt uitgekeerd. We hebben dus 5.362 die boekhoudkundig uitgekeerd wordt. Er is dus een winst van 362 (5.362 – 5.000 aanschaffingswaarde).

kapitaal: 30% van het EV van B moeten worden opgeteld bij A. 900 (30% van 3.000 fiscaal gestort kapitaal). Dus moet er 90 bij de wettelijke reserve opgeteld worden. Achter een wettelijke reserve zit enkel een belaste reserve, maar we hebben alle belaste reserves van B reeds uitgekeerd. Boekhoudkundig kunnen we dus ook geen wettelijke reserve toevoegen van 90.

reserves: We nemen alle boekhoudkundige reserves van B samen (300+3.660+700) en daarvan gaan we 30% nemen die we gaan toevoegen aan A. Dit is 1.398. Dit zijn de reserves die je toe gaat voegen bij A. Maar er komen geen belaste reserves binnen, want die zitten in de uitkering en je excedent staat niet in je boekhouding. Dan moet je dit gaan halen uit je onbelaste reserves en dus ook boeken als onbelaste reserves.

excedent: De overdreven afschrijving bedraagt 500 terwijl we slechts 450 overnamen van B. We moeten dit dus terug gaan optrekken tot 500.

Je voldoet weer niet volledig aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Je hebt een stijging van 412 en je moet 2.262 belasten. We komen er nog niet, we moeten kijken naar wat is je resultaat op je participatie? 3.150 werd uitgekeerd en je aandelen werden aangekocht voor 5.000. Fiscaal hebben we dus een minderwaarde van 1.850. Dus moeten we een verworpen uitgave opnemen ten belope van dat bedrag.

[1] Extra belastingvrije reserve: We gaan een belastingvrije reserve boeken ten belope van het bedrag dat niet voldoet aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde, zijnde 2.262. Dit is een kost waardoor je winst naar beneden zal gaan. Dan hebben we nog een overgedragen verlies van 1.900 (= 362 ov.winst – 2.262).

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.900	Wettelijke reserve	400	400
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Beschikbare reserve	600	600
	Besch. reserve 600	Overgedragen verlies	0	-1.900
	Bel.vrije reserve 3.660	Overdreven afschrijvingen	450	500
	Ov. Verlies -1.900		1.450	-400
	Uitg. Belasting 340			
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

Voor de fiscale minderwaarde van 1.850 moeten we een verworpen uitgave opnemen ten belope van dat bedrag.

[2] Kapitaal in kapitaalboeking: Ten belope van 2.262 gaan we weer een kapitaal in kapitaalboeking verrichten waardoor we een negatieve belaste reserve zullen moeten invullen ten belope van hetzelfde bedrag.

Overnemende vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
FVA 5.000	Kapitaal 4.900	Bel. Reserve in het kapitaal	0	-2.262
Activa 8.000	Wettelijke reserve. 400	Wettelijke reserve	400	400
	Besch. reserve 600	Beschikbare reserve	600	600
	Bel.vrije reserve 1.398	Overgedragen winst	0	362
	Ov. Winst 362	Overdreven afschrijvingen	450	500
	Uitg. Belasting 340		1.450	-400
		Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

Voor de fiscale minderwaarde van 1.850 moeten we een verworpen uitgave opnemen ten belope van dat bedrag.

13.3. Splitsing

13.3.1. Belastingneutrale gewone splitsing

Het vereffeningregime wordt niet toegepast en dus moeten alle aandelen van A in handen van derden zijn. Het eindresultaat moet als begintoestand komen **bij ten minste twee vennootschappen** (↔ fusie: bij de overnemende vennootschap). Het moet dus verdeeld worden. De manier waarop men dat doet is **volgens de fiscale nettowaarde van de inbreng**.

Fiscale nettowaarde van A in zijn geheel: fiscale waarde van het actief is niet 8.000, maar 7.500 (8.000-1.000 herwaardering +500 afschrijvingsexcedent). Dit gaan we verdelen volgens de fiscale nettowaarde van de inbreng.

Te splitsen vennootschap A		FISCALE AANGIFTE		
Activa	Passiva			
Activa 8.000	Kapitaal 3.000	Wettelijke reserve	300	300
	Wettelijke reserve. 300	Beschikbare reserve	700	700
	Besch. reserve 700	Overdreven afschrijvingen	500	500
	Bel.vrije reserve 2.660		1.500	1.500
	Herw. Mw. 1.000	Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
	Uitg. Belasting 340	Uitgedr. Niet-verw. mw.	1.000	1.000
		Andere verw. mw.	3.000	3.000
			4.000	4.000

Alle reserves behoren tot de fiscale nettowaarde (300+700+500). Dan hebben we ook nog eens 3.000 (1000+2.000 (dus niet de herwaarderingsmw!)). Daarnaast hebben we ook nog eens je fiscaal gestort kapitaal van 3.000. We bekomen dus 7.500 fiscale nettowaarde. Deze 3 bestanddelen gaan we verdelen volgens de fiscale nettowaarde van de inbreng.

Stel: 3.000 van het activa komt in B terecht en 5.000 in C. Het passief van A moet dus ook ergens terechtkomen in die vennootschappen.

Vennootschap B		Vennootschap C	
Activa	Passiva	Activa	Passiva
Activa 3.000	Kapitaal 1.200 Wettelijke reserve 120 Beschikbare reserve 400 Bel.vrije reserve 860 Uitg. Belasting 340	Activa 5.000	Kapitaal 1.800 Herwaarderingsmw. 1.000 Wettelijke reserve 180 Belastingvrije reserve 1.800 Beschikbare reserve 220

Bijzonder:

- ⇒ **De herwaarderingsmeerwaarde** gaat naar de vennootschap waar het te herwaardenen actief terecht komt! Gespreid te belasten meerwaarde van 1.000.
- ⇒ **De uitgestelde belastingen** door wederbelegging.
 - Misschien is de wederbelegging al gedaan en dit wederbelegd actief is ingebracht in B, dan hebben die uitgestelde belastingen ook enkel zin hier.
 - Als de wederbelegging nog niet is gebeurd, kan B ook die verplichting op zich nemen de wederbelegging te verrichten waardoor ze alsnog best bij B geplaatst worden.

Overig:

Fiscaal gestort kapitaal van 3.000 moet je verdelen volgens de fiscale nettowaarde van de inbreng in de vennootschappen.

- Bij B kwam er 3.000 binnen en er is niets aan de hand ermee, dus de fiscale nettowaarde is ook 3.000
→ $\times 3.000/7500$ (breuk voor B) = **1.200**
- Bij C kwam er 5.000 binnen, maar er is een herwaarderingsmeerwaarde (-) en een excident (+). De fiscale nettowaarde is dus 4.500 (5.000 – 1.000 + 500). → $\times 4500/7500 = \mathbf{1.800}$

Belaste reserves: Er zijn 1.500 belaste reserves → B: 600 en C: 900

Onbelaste reserves: Er zijn 3.000 onbelaste reserves → B: 1.200 en C: 1.800

De rest: komt dan allemaal bij C terecht (1.000 uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarde)

Fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde onbelaste reserves:

B: Je voldoet aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde voor B.

C: je hebt 900 belaste reserves die voor 180 terechtkomt in je wettelijke reserve. Je hebt ook een stuk nodig voor je excident. Dan heb je nog 220 over die je als beschikbare reserve kunt zetten. We hebben nog 1.800 over die perfect is voor je onbelaste reserves.

13.3.2. Belastingneutrale partiële splitsing

Dit is gelijkaardig als een splitsing. Enkel een stuk van haar vermogen wordt afgesplitst. Wat naar B ging blijft nu zitten in A en wat naar C ging wordt nu afgesplitst. We gaan hiervoor net dezelfde verdeling volgen als bij de splitsing.

Bijzonder aan de partiële splitsing: er gaat 900 van de belaste reserves naar C waardoor je met een daling van 900 zit. Je mag dit niet laten staan, want dan zou je fiscaal zogezegd verlies gemaakt hebben, maar je bent enkel je vermogen aan het verdelen. Er moet dus een aanpassing zijn in de begintoestand (-900). Hierdoor zal de splitsing ook neutraal gebeurd zijn.

Partieel te splitsen vennootschap A	
Activa	Passiva
Activa 8.000	Kapitaal 3.000 Herw. Mw. 1.000 Wettelijke reserve. 300 Besch. reserve 700 Bel.vrije reserve 2.660 Uitg. Belasting 340

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	300	120
Beschikbare reserve	700	480
Overdreven afschrijvingen	500	0
	1.500	600
Aanpassing in min begint.	-900	
	600	600
Gespreid te belasten mw.	1.000	1.000
Uitgedr. niet-verw. mw.	1.000	0
Andere verw. mw.	2.000	200
	4.000	1.200

Vennootschap C	
Activa	Passiva
Activa 5.000	Kapitaal 1.800 Herw. Mw. 1.000 Wettelijke reserve. 180 Besch. reserve 220 Bel.vrije reserve 1.800

FISCALE AANGIFTE		
Wettelijke reserve	180	
Beschikbare reserve	220	
Overdreven afschrijvingen	500	
	900	
Gespreid te belasten mw.	1.000	
Andere verw. mw.	1.800	
	2.800	

XIV. VERREKENPRIJZEN [Sibylle Van Belle]**14.1. Internationaal perspectief****14.1.1. Interne verrekenprijs**

Multinationale ondernemingen spelen doorslaggevende rol in de economie. Binnen zo'n groep van vennootschappen worden verschillende soorten transacties uitgevoerd. Hiervoor gaan ze groepsinterne **verrekenprijzen** hanteren; dit zijn de prijzen die de ondernemingen die deel uitmaken van een multinationale groep aan elkaar doorrekenen voor bepaalde producten of diensten.

Op grond van verrekenprijzen is het mogelijk om de fiscale winstbepaling in gunstige zin te beïnvloeden door gebruik te maken van verschillende tarieven in de vennootschapsbelasting. Het is interessant om de winst te laten toekomen in het land waar de belastingdruk het laagst is. Dit kan men op twee wijzen doen:

- **Artificieel opdrijven van kosten**
- **Afzien van potentiële winst**

Waarom is dit oneerlijk? Tussen **onafhankelijke ondernemingen** speelt je **marktprijs**, terwijl bij transacties binnen groepsondernemingen deze factor volledig wegvalt.

Voorbeeld:

Stel dat men beslist om een goed aan te kopen in Denemarken (15% tarief) voor 60 EUR en deze door te verkopen aan een groepsvennootschap in België (34% tarief) voor 100 EUR die het op zijn beurt gaat verkopen voor 150 EUR. Op de eerste transactie zullen we 6 belasting moeten betalen en op de tweede 17 belasting om tot een geconsolideerde basis van **23** te komen.

	15%	34%	
	Vennootschap A	Vennootschap B	Geconsolideerd
Verkoop	100	150	150
Aankoop	60	100	60
Winst voor bel.	40	50	90
Belasting	6	17	23
Winst na bel.	34	33	67

→

	15%	34%	
	Vennootschap A	Vennootschap B	Geconsolideerd
Verkoop	120	150	150
Aankoop	60	120	60
Winst voor bel.	60	30	90
Belasting	9	10,2	19,2
Winst na bel.	51	19,8	70,8

Als vennootschap A de prijs voor het product kunstmatig gaat opdrijven tot 120 EUR (i.p.v. 100 EUR) en het aan deze hoge prijs te verkopen aan de vennootschap B in België, dan merk je dat men winst artificieel aan het verschuiven is naar Denemarken (waar je ook een goedkoper tarief geniet). De belasting zal nu respectievelijk 9 en 10,2 bedragen om tot een geconsolideerde belasting van **19,2** te komen. Je merkt dat er minder belastingen moeten betaald worden door deze artificiële verschuiving.

Voorbeeld (praktijk):

Starbucks: in het VK hebben ze zich voor het parlement moeten verantwoorden omdat ze al jaren geen winst maakte in het VK, maar toch aangaf dat hun onderneming het daar zéér goed deed.

Aan de Nederlandse vennootschap van Starbucks betaalden zij een royalty vergoeding waardoor de winsten van Starbucks UK sterk verminderde. De CEO heeft gezegd dat hij niet meer kon vertellen over die royalty vergoeding omdat het gaat om een geheime overeenkomst met de Nederlandse administratie. Dit was ter ore gekomen van de Europese Commissie en heeft deze overeenkomst opgevraagd en een onderzoek opgestart of er sprake was

van verboden staatssteun door de Nederlandse administratie. (Staatsteun is verboden binnen de EU gelet op het potentieel schadelijk systeem voor de interne markt).



Er bleek dat de Nederlandse vennootschap zéér hoge prijzen betaalde voor het aankopen van de bonen en een royalty betaalde aan een zustervenootschap in zwitserland voor het proces van het koffiebranden. Deze prijzen kwamen niet overeen met de prijzen die in realiteit ervoor betaald zouden worden.

- ⇒ De prijzen voor de koffiebonen zijn veel hoger dan de prijzen die betaald worden aan onafhankelijke leveranciers van exact dezelfde koffiebonen
- ⇒ Geen enkel andere koffiebranderij moest een royaltyvergoeding betalen voor de procedure

Dus er werden vergoedingen betaald die een onafhankelijke onderneming nooit zou moeten betalen, waardoor in Nederland er amper belastingen betaald werden.

Het voordeel was ook selectief, want ze verkreeg het via een voorafgaande beslissing door de overheid. Zo'n beslissing dient echter niet om speciale regimes te verlenen aan bepaalde vennootschappen volgens de Europese Commissie.

Het regime werd ook als schadelijk beschouwd voor de interne markt, want Starbucks is in verschillende landen aanwezig en omdat men hier een voordeel verleent, is het een nadeel voor de concurrentie binnen de Europese Unie.

14.1.2. Het OESO-Modelverdrag

Op het probleem van winstmanipulatie door de toepassing van interne verrekenprijzen werd in de meeste geïndustrialiseerde landen gereageerd door de ontwikkeling van het arm's length principe. Landen gingen proberen de intragroepsprizen te gaan vergelijken met de prijzen die gehanteerd zouden worden tussen onafhankelijke partijen. Op internationaal vlak is die norm vastgesteld in art. 9 van het OESO-modelverdrag:

De algemene internationale erkenning van het arm's length principe vond haar neerslag in **[art. 9, §1]** van het OESO-modelverdrag inzake het vermijden van dubbele belasting.

- ⇒ **Arm's Length principe:** een land mag correcties aanbrengen aan verrekenprijzen in de mate dat de voorwaarden die worden overeengekomen of opgelegd afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen.
 - ⇒ Belangrijke elementen:
 - De voorwaarden overeengekomen tussen verbonden ondernemingen wijken af van deze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen
 - door die afwijking is er een invloed op de winst
 - er moet een bepaling zijn in het intern recht die belastingheffing toestaat

Uitgangspunt: Verbonden ondernemingen moeten voor fiscale doeleinden handelen zoals onafhankelijke partijen onder vergelijkbare omstandigheden zouden doen.

→ **Afzonderlijke entiteitsbenadering**: hierbij gebeurt de vaststelling van abnormale of goedgunstige voordelen vanuit een **objectief oogpunt**, want het enige criterium waarnaar gekeken wordt is of de vennootschap die het voordeel heeft verleend, op dezelfde manier zou handelen indien de genietster van het voordeel een onafhankelijke onderneming was.

Er zijn verschillende methodes, hier behandelen we de **vergelijkbaarheidsanalyse**

- Vergelijkbare gegevens en een selectie van verrekenprijsmethoden
 - Een zo hoog mogelijke graad van vergelijkbaarheid bereiken
 - Aanpassingen moeten worden gemaakt voor materiële verschillen
 - Wanneer geschikte aanpassingen niet kunnen worden gemaakt, dan kunnen de transacties niet als vergelijkbaar worden aangemerkt
- ⇒ Je moet alle factoren in rekening brengen (marketing, bedrijfsstrategie, geografische locatie). Het is dus niet voldoende om gewoon de prijzen te vergelijken voor verschillende soorten waterflesjes.

Gelijk welke methode gehanteerd wordt, men moet steeds ervoor zorgen dat dezelfde producten vergeleken worden en dat er gecorrigeerd wordt voor bepaalde verschillen.

Zodra landen winst gaan corrigeren, ontstaat er een groot risico op dubbele belastingen:

Voorbeeld:

- België → kost (aan Nederland) wordt verworpen → belast
- Nederland → Kost is een opbrengst → belast

Om dit te gaan milderen werd voorzien in **[art. 9, §2]** OESO-Modelverdrag: er moet effectief sprake zijn van economische dubbele belasting ('*dienovereenkomstig belast*'). Het is niet voldoende dat het een vrijgesteld inkomen zou uitmaken in de andere staat, het moet effectief belast zijn. Zodra er sprake is van zo'n dubbele belasting, kan de andere staat op passende wijze het bedrag aan belasting herzien.

Dit is geen evidente procedure omdat staten niet verplicht zijn om tot een uitkomst te komen. Dat is logisch, want wanneer een bepaalde staat een correctie uitvoert, dan is de andere staat daar niet noodzakelijk mee akkoord. In bepaalde gevallen wordt er wel overleg gepleegd, maar het is dus niet verplicht om tot een consensus te komen tussen staten waardoor de belastingplichtige toch dubbele belastingen zal moeten betalen. Correctie kan pas zodra de andere staat akkoord gaat qua bedrag als systeem.

Dat is niet evident want in landen wordt het arm's length principe niet altijd op eenzelfde manier ingevuld...

14.2. Belgisch perspectief

14.2.1. Artikel 26 Wetboek Inkomstenbelasting

[art. 26 WIB]: De **verstrekte** en abnormale goedgunstige voordelen = een verrijking van de genietter zonder gelijkwaardige tegenprestatie ten voordele van de verstrekker.

Begrip:

Voordeel: een verrijking van de verkrijger zonder gelijkwaardige tegenprestatie ten voordele van de verstrekker.

Abnormaal: in strijd met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of met hetgeen in dergelijke gevallen gebruikelijk is.

Dit kan op 2 manieren beoordeeld worden

- administratie heeft de volledige term gezien als een rechtstreekse uitdrukking van het arm's length beginsel: wat in strijd is met de normale gang van zaken (wat tussen onafhankelijke ondernemingen kan worden overeengekomen).
- Rechtspraak en rulingcommissie hebben een ruimere invulling gegeven: het is geen rechtstreekse uitdrukking ervan, het is pas abnormaal wanneer er geen economische gronden aanwezig zouden zijn om dergelijke verrichting te gaan doen.
 - Dit is logischer, want een voordeel is al iets wat je krijgt zonder een gelijkwaardige tegenprestatie ertegenover. Abnormaal en goedgunstig wijst er juist op dat er in een bepaalde context er geen economische motieven voor te vinden zijn!

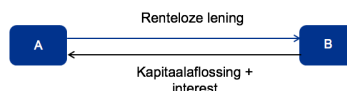
Goedgunstig: wanneer de verstrekker van het voordeel geen evenredige tegenprestatie in ruil voor het voordeel ontvangt.

Beoordeling:

Er wordt rekening gehouden met persoonlijke en feitelijke omstandigheden en behoort tot de feitelijke beoordelingsmacht van de rechter.

Voorbeeld:

A is de moeder en verstrekt een renteloze lening aan dochter B die in liquiditeitsproblemen verkeert.



- In dergelijke situatie heeft de **administratie** meermaals geprobeerd om te beweren dat er sprake is van een abnormaal en goedgunstig voordeel. Onafhankelijke partijen zouden elkaar nooit een renteloze lening verstrekken.
- De **rechtspraak en rulingcommissie** gaan ook rekening houden met de omstandigheden waarin die lening verstrekt is en gaan nagaan of de belastingplichtige kan aantonen dat het verstrekken van die lening in het belang is van beide partijen (**groepsvriendelijke houding**). A die de lening verstrekt zal dus moeten aantonen dat dit in het belang is zowel voor zichzelf als voor de verkrijger.
 - Zonder de lening zou B failliet gaan, het is dus essentieel voor de verdere levensduur van B
 - Moest B failliet gaan, dan zal ook de rest van de groep er een nadeel van ondervinden (o.a. imago schade)

a. Bewijslast

[1]: De administratie zal altijd het bewijs moeten leveren van een abnormaal en goedgunstig voordeel en het is in tweede instantie aan de belastingplichtige om aan te tonen dat het in belang was van beide vennootschappen.
 → De bewijslast voor de administratie is heel wat gemakkelijker dan voor de belastingplichtige!

[2]: Voordeel nog niet reeds belast onder [art. 54 WIB]:

Voor betalingen aan buitenlandse verkrijgers die niet onderworpen zijn aan een vennootschapsbelasting of aan een goedgunstigere belasting, moet de belastingplichtige aantonen dat

- de normale grenzen niet overschreden zijn en
- dat het oprechte en werkelijke verrichtingen uitmaakt.

Hier rust de bewijslast niet op de administratie, maar onmiddellijk op de belastingplichtige!

Ratio: Dit is om ervoor te zorgen dus dat de belastingplichtige de omkering van de bewijslast niet kan omzeilen.

b. Fiscale gevolgen voor de verstrekker

[1]: Het verstrekte voordeel wordt **toegevoegd aan de eigen winst**, tenzij ze in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger (cf. ontsnappingsclausule).

[2]: Ontsnappingsclausule: is in principe van toepassing wanneer het voordeel wordt verleend aan een aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap → Men houdt rekening met het feit dat men dubbele belasting wilt gaan vermijden. In een Belgische context zal daar bijna altijd aan voldaan zijn.

⇒ Het voordeel wordt geacht, rechtstreeks of onrechtstreeks, in aanmerking te komen voor het bepalen van het belastbaar inkomen van de verkrijger.

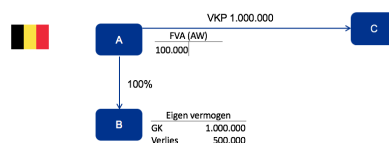
Voorbeeld: A en B zijn verbonden vennootschappen. B koopt aan tegen een lagere prijs dan normaal, dus A verleent een goedgunstig voordeel aan B. → Het voordeel is dus in hoofde van B (lagere prijs).

Een voordeel kan dus twee vormen aannemen:

- je geniet een lagere kost
- je geniet een hogere opbrengst

Uitzondering Belgische context: de ontsnappingsclausule geldt niet wanneer zij leidt tot onrechtmatige vrijstelling of aftrek bij de vennootschap die het voordeel verleent, zonder dat daar – rechtstreeks of onrechtstreeks – een effectieve belastingaanslag tegenover staat bij de vennootschap die het voordeel verkrijgt (Minister van Financiën)

Voorbeeld: A heeft een participatie van 100.000 EUR in B. B heeft een gestort kapitaal van 1.000.000 en een verlies van 500.000. Ze heeft ook nog enkele machines die niets meer waard zijn. Het maatschappelijk vermogen is dus gelijk aan 0 euro.

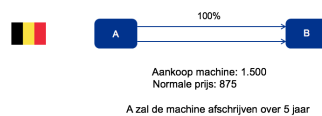


A verkoopt die participatie voor 1.000.000 EUR aan C. Daarmee verleent C aan A een abnormaal en goedgunstig voordeel, want B is 0 waard! Wanneer B vereffend zou worden, zal C een minderwaarde hebben van 1.000.000 die volledig aftrekbaar zal zijn (want het is een volledig verlies aan kapitaal).

A realiseert een meerwaarde van 900.000 EUR die eveneens vrijgesteld blijkt te zijn. Het kan niet zijn dat je een verlies aan kapitaal gaat hebben van 1M en dat daarbij bij A op de meerwaarde ook geen belastingen betaald worden → DUS: C verstrekt een voordeel en dat wordt bij A niet aan een effectieve belastingaanslag onderworpen

[3]: Onverminderd de toepassing van **[art. 49 WIB]**: dit artikel regelt de algemene voorwaarden voor de aftrekbaarheid van beroepskosten. Deze laat op zich al niet toe dat abnormale en goedgunstige voordelen in aftrek worden gebracht als beroepskost.

Voorbeeld: wanneer A een machine aankoopt voor 1.500 EUR (normale prijs is 875 EUR), dan is er een abnormaal goedgunstig voordeel van 625 EUR. Moet dit onmiddellijk in de verworpen uitgave?



Je gaat die machine elk jaar gaan afschrijven. 300 EUR komt elk jaar in de afschrijvingen terecht, maar die is te hoog en gaat men via de verworpen uitgave gaan corrigeren (art. 49 WIB). Van die 300 is er 125 EUR niet aftrekbaar (verworpen uitgave)

DUS: je mag art. 49 WIB zeker niet overslaan in je redenering

14.2.2. Artikel 55 Wetboek Inkomstenbelasting

[art. 55 WIB]: Wanneer er interessen betaald worden, zijn zij niet aftrekbaar in de mate dat ze hoger zijn dan de marktrente.

[1]: Vaststellen interest:

- Aard van het krediet
- Kredietwaardigheid van de onderneming
 - → Impliciete groepssteun?
 - Men houdt rekening met het feit dat de groep geen andere groepsvennootschap failliet zal laten gaan en ervoor zal zorgen dat ze haar schulden kan aflossen. We kijken naar de kredietwaardigheid in het geheel van de groep.
 - ⇔ Andere landen gaan de interest vaststellen exact alsof het een onafhankelijk onderneming is, we kijken enkel naar de parameters van die onderneming alleen.
- Bedrag

14.2.3. Artikel 207 Wetboek Inkomstenbelasting

[art. 207 WIB]: Dit artikel gaat over het ontvangen van een abnormaal en goedgunstig voordeel.

a. Bewijslast

- De administratie moet het bestaan van het ontvangen abnormaal en goedgunstig voordeel aantonen;
- Dit voordeel werd ontvangen van een onderneming waarmee er een wederzijdse band van afhankelijkheid bestaat.

Die **wederzijdse band van afhankelijkheid** kan door verschillende elementen aangetoond worden, er moet niet noodzakelijkerwijs sprake zijn van controle, er kunnen ook o.a. familiebanden zijn, belangrijke overeenkomsten.

b. Fiscale gevolgen voor de verkrijger

Geen van de aftrekken nog compensaties met het verlies van het belastbaar tijdperk mag worden verricht op **het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van verkregen abnormale of goedgunstige voordelen**. Het vormt dus een **minimale belastbare grondslag**.

Voorbeeld: je koopt producten aan voor 400 EUR (waarde is 500 EUR), maar worden niet verkocht tijdens het jaar, dan betekent dit in feite dat je ze gaat opnemen als voorraad. Je fiscaal resultaat is dus 0 (geen kosten, noch opbrengsten). Je minimale grondslag is wel 100! Je gaat dus belastingen zonder dat die producten al verkocht zijn. De belastingplichtige kan dan wel een verlies overdragen naar het volgende belastbaar tijdperk.

14.2.4. Artikel 185, §2 Wetboek Inkomstenbelasting

[art. 185, §2 WIB]: Dit artikel bevat het arm's length beginsel zoals het in art. 9 staat van het OESO-modelverdrag.

a. Fiscale gevolgen

Er zijn twee correcties ter zake:

- **a) Opwaartse correctie:** winst werd niet in België behaald ten gevolge van afwijkende voorwaarden
- **b) Neerwaartse correctie:** winst werd in België behaald ten gevolge van afwijkende voorwaarden
 - Het artikel bevat evenwel geen regeling inzake dubbele belasting. In België, om een neerwaartse correctie te krijgen staat los van het feit of er al dan niet sprake was van dubbele belasting.

Beide correcties vinden toepassing bij een voorafgaande beslissing **[art. 185, §2, tweede lid WIB]**.

b. Excess Profit Ruling

Het systeem van de '**excess profit rulings**'. Ons land trok er meer dan tien jaar mee de wereld rond om investeerders te lokken, als deel van een hele waaier aan belastingvoordelen.

Het voordeel zit in de internationale winsten die multinationals boeken. Want een deel van de winst in zo'n Belgische poot is onvermijdelijk te danken aan de groep. Bijvoorbeeld omdat het bedrijf kan terugvallen op knowhow uit de groep, managementvaardigheden, betere gezamenlijke aankooprijzen of internationale uitstraling (i.e. **synergiën en schaalvoordelen**).

Het is op die winsten, namelijk **de overwinst**, dat de 'excess profit ruling' van toepassing is. Het bedrijf wordt dan los van zijn groep gezien. Op alle winsten die het bedrijf maakt dankzij de groep, **heft ons land dus geen belastingen**. Een bedrijf dat bijvoorbeeld 10 miljoen euro boekhoudkundige winst realiseert, kan dankzij het gunstregime slechts op 4 miljoen belast worden. De andere zes miljoen zijn een voordeel van de groep. Over het verminderen van die belastbare winst moet onderhandeld worden met de rulingcommissie. Maar eens die ruling beklonken is, waren de Belgische inspecteurs daaraan verbonden.



Werkelijk geboekte winst van een multinational vergeleken met de hypothetische gemiddelde winst die een op zichzelf staande onderneming in een vergelijkbare situatie zou hebben gemaakt.

- ⇒ Het verschil in winst wordt beschouwd als overwinst en de belastinggrondslag van de multinational wordt verhoudingsgewijs verlaagd
- ⇒ Wanneer men die winst vergelijkt met de winst van een onafhankelijke onderneming, dan moet er een correctie gebeuren door de winsten van de vennootschappen te verlagen met een bepaald percentage.

Het is niet zo dat je in je aangifte je winst zou mogen verlagen met een bepaald percentage omdat je vindt dat je recht hebt op de regeling. Het is enkel van toepassing op vennootschappen die een ruling aanvroegen. De Commissie voegde eraan toe dat de ruling er enkel toe diende de wetgeving verder te verduidelijken en niet om regimes te gaan invoeren. Er is al beroep aangetekend tegen deze beslissing van de EC. Als er effectief sprake is van verboden staatssteun, dan zal België die steun moeten gaan terugvorderen.

14.2.5. Verschillen tussen internationaal en Belgisch arm's length principe

De **OESO** heeft als uitgangspunt **afzonderlijke entiteitsbenadering** (verboden met niet-verbonden vergelijken). Het is een objectieve benadering.

In **België** houdt men echter ook rekening met bepaalde omstandigheden (financiële bijstand aan dochtermaatschappijen). Men kijkt dus naar het **globaal evenwicht op groepsniveau**. Men gaat er niet enkel louter cijfermatig op ingaan (⇔ OESO). Het is een subjectieve benadering.

XV. OEFENINGEN**15.1. Oefening 1****a. Boekhoudkundig resultaat**

Opm.: De herwaardering van 100.000 niet meepakken in de opbrengsten, het is geen opbrengst van uw jaar.

BOEKHOUDKUNDIGE RESULTAAT	
OPBRENGSTEN	KOSTEN
200.000 (omzet)	230, 140 en 1.800 (auto)
	200 (installatiekosten machine)
	4.040,59 (afschrijving auto)
	2.486,34 (afschrijving machine) Geen volledige jaarafschrijving, want het is een grote vennootschap. Zie hieronder voor berekening*
	5.000 (afschrijving meerwaarde gebouw) boekwaarde op actief is hoger geworden en die moet je telkens afschrijven dus je hebt daar wel kosten aan! 100.000 op 20 jaar dus afschrijving van 5.000 op de geherwaardeerde waarde
200.000	13.896,93
Boekhoudkundig resultaat = 186.103,07	

*Berekening afschrijving machine: → 2016 = 366 dagen! (Aangekocht 3 juli → Eerste twee dagen juli vallen weg → 31 – 2 = 29 dagen juli + 31, 30, 31, 30, 31 = 182 dagen! Dit op 366.

⇒ 182/366

- Op welk bedrag ga je die breuk toepassen?
- Degressieve afschrijving.
 - 8 jaar = 12,5% lineair, je mag dit verdubbelen naar 25%.
 - Mag nooit hoger zijn dan 40%!!!
 - Dus 20 000/8 jaar = 2500
 - X 2 = 5000
 - 5000 x (182/366)
 - **2486, 34 = afschrijving machine!!**

b. Fiscaal resultaat

→ Zijn er opbrengsten die fiscaal niet belastbaar zijn []? En correcties op de kosten []?

FISCAAL RESULTAAT	
OPBRENGSTEN	KOSTEN
200.000 (omzet)	2.170 (auto) *1
	892,64 (2.170-358,74-711,76-206,86)
	24,86 200 (installatiekosten machine) *2
	4.040,59 (afschrijving auto)
	2.486,34 (afschrijving machine)
	5.000 (afschrijving meerwaarde gebouw) *3
200.000	7.444,43
Fiscaal resultaat = 192.555,57	
-206,86 (voordeel van alle aard)	
Resterend resultaat = 192.348,78	

***1:** Autokosten

- Bezoldiging van alle aard: $23\,500 \times 6/7 \text{ (wet)} \times 6,6\% = 1329,43$
 - 107 gram = referentie-uitstoot en daartegenover staat percentage van 5,5%
 - Hier hebben we 118, dat is 11 erboven, telkens 0,1 bijvoegen, dus $5,5 + 1,1 = 6,6\%$.
 - Voor januari geen voordeel alle aard. Met aantal dagen werken.
 - $1329,43 \times (335/366) =$ voordeel van 1216,83
 - VOORDEEL VAN ALLE AARD GEEN BOEKHOUDKUNDIGE KOST.
 - 70 en 30% (uitsplitsen).
 - $70\% = 851,78\%$
 - $30\% = 361,05\%$
 - Dat gaan we aftrekken van onze kosten.
 - 17% op voordeel van alle aard: $1216,83 \times 17\% = 206,86$
 - Die 17% is enkel bij de wagen als voordeel van alle aard.
- Niet alles is fiscaal aftrekbaar
 - Brandstofkosten: 75% aftrekbaar, 25% verworpen
 - $1800 - 361,05 = 1431,95$
 - 25% verwerpen
 - 358,74
 - Benzinewagen: 80% aftrekbaar, 20% verworpen
 - 230 verzekering
 - 140 verkeersbelasting
 - Afschrijving auto 4040,59
 - $= 4410,59 - 851,78 = 3558,81$
 - 20% verwerpen
 - 711,67
- Dus boekhoudkundig resultaat verhogen met: $358,74 + 711,67 + 206,86$

***2:** Die 200, de rest hebben ze afgeschreven. Bij venn belasting kan dat enkel bij kleine vennootschap. Maar grote vennootschap: afschrijven volgens zelfde ritme aanschaffingswaarde: artikel 196, §2, ten tweede.

- In aangifte corrigeren via opname overdreven afschrijving. Het is in een keer afgeschreven.
- Hoeveel is overdreven? Stel 20 200. Spreiden over 8 jaar = 2525, maar degressieve afschrijving. Nu maal twee want dubbele = 5050. Dit over 182/366 dagen. Dan zou de afschrijving die toegelaten is gelijk zijn aan 2511,20. Wij hebben 2486,34 en 200 installatiekost zit erbij. Dus boekhoudkundig 2686,34 en we mogen maar 2511,20 hebben. dus verschil is afschrijvingsexcedent = 175,14. Je mocht dus maar 24,86 in kost nemen, dus overdreven is 175,14
- Dit toevoegen aan boekhoudkundig resultaat!!!

***3:** Boekwaarde verhoogd en op die 100.000 geen belasting betaald → Die 5.000 werd afgetrokken maar mocht niet. We mogen dit fiscaal dus niet aftrekken

c. Bewerkingen

Notionele interestaftrek: Op 31 december 2015 was boekhoudkundig eigen vermogen 400 000 (kapitaal, wettelijke reserves, beschikbare reserves)

- ⇒ 150 000 FVA gaat ervan. Herwaardering was in boekjaar 2016. Je begint met 31 december 2015. Daar staat geen geherwaardeerd bedrag dus nog geen correctie doen. De herwaardering gebeurde pas in 2016. Hij moest reeds bestaan op 31 december 2015.
- Externe inbreng 50 000, verhoging eigen vermogen, daar houden we wel rekening mee. Gebeurde in maart, vanaf de maand die erop volgt, april, gaan we er rekening mee houden. Het was een inbreng

door de aandeelhouders. Is niet gelijk aan incorporatie van reserves, zou ze er wel bij zetten. Enkel bij externe inbreng gaat het meetellen, dus verhogen met 37.500. $(50\,000 \times 9/12)$

- 287.500 is totaal $\times 1,13\% = 3251,63$. → aftrekken van het resterend resultaat!

Investeringsaftrek: Gaat over investering in iets dat zorgt voor milieuvriendelijke producten. Dus bijzondere tarieven. Eenmalig 13,5% en gespreid 20,5%. Voordeligste nemen.

- Eenmalig 13,5% op bedrag.
- Gespreid wordt het afgeschreven en dan krijg je altijd 20,5%.
- Logisch dat die 20,5% natuurlijk voordeliger is.
- Niet voor elk jaar berekenen want ze vraagt enkel 2016.
- Machine gespreid: toepassen op fiscale afschrijving. Je hebt uw boekhoudkundige afschrijvingen op de machine. Maar die 200 installatiekosten mogen fiscaal niet in een keer in kost worden gebracht, je moet ze fiscaal ook afschrijven. Dus fiscale afschrijving = wat wordt fiscaal in kost genomen als afschrijving. Wat kwamen we daar uit? Fiscaal toegelaten kost van 2511,2! Daarop 20,5% berekenen!
 - 514,8
 - Dit dus aftrekken.
- Stel kleine vennootschap: ze mag 200 installatie onmiddellijk in kost nemen en dan had je die 2486,34 als afschrijving gehad en daarop 20,5%.

d. Vennootschapsbelasting

20 000 overgedragen verlies. Zevende bewerking. Moet er nog van, voor je die 514,80 aftrekt. Kosten in verleden gemaakt, waarvoor je fiscaal nog niks hebt gekregen. → Je hebt dan een bedrag van 168582,28. + 206,86. Op die twee samen vennootschapsbelasting berekenen.

- ⇒ 168789,14 = grondslag.
- Welk tarief? Hoeveel winst in mijn jaar? Minder dan 320.500 dan verlaagd opklimmend tarief. Niet voldaan aan voorwaarden (bedrijfsleider wordt niet genoeg betaald), dus gewone tarief van 33,99%. Dan is de vennootschapsbelasting: 57371,43
 - Verhoging voor niet-voorafbetalingen: $\times 1,125\% = 645,43$ erbij bij de vennootschapsbelasting
 - Belastingvermeerdering

Nu boekhoudkundig resultaat van 186.103,07 – 57.371,43 – 645,43 = 128.086,21 = te bestemmen winst! Dat houd je over uit je activa.

e. Resultaatsverwerking

Geen uitkering dus geen dividenden. We gaan het volledig reserveren in de vennootschap.

- ⇒ Wettelijke reserve: ik moet ieder jaar 5% van mijn winst op de wettelijke reserve zetten en je moet dat doen tot ik aan 10% kom van het kapitaal. We hebben kapitaal van 200 000 en de wettelijke reserve was 20 000, dus het was goed, maar er is wel 50 000 kapitaal bijgekomen, dus wettelijke reserve gaan aanvullen. Met welk bedrag aanvullen? 5000. 5% op 128086,21, zal hoger bedrag zijn dan 5000. Bereken je het op die winst, dan is het in de 6000.
- ⇒ De rest zetten we onder beschikbare reserves. Dat is 123086,21

f. Aangifte

Belastbare gereserveerde winst		
1004	0	5.000
1005	20.000	25.000
1007	180.000	303.086,1
1021	0	175,14
1040	200.000	333.261,35
1070 PN		
1080 PN		133.261,35

Vrijgestelde gereserveerde winst		
1101		
1102		
1103	0	95.000
1140	0	95.000

Verworpen uitgaven		
1201		58.016,86
1205		(711,76+358,74=) 1.070,50
Voordeel alle aard		206,86
1240		59.294,22

1410 PN		192.555,57
----------------	--	-------------------

15.2. Oefening 2**a. Boekhoudkundig resultaat**

BOEKHOUDKUNDIGE RESULTAAT	
OPBRENGSTEN	KOSTEN
130.000 (omzet)	15.000 (afschrijving gebouw)
1.000 (subsidie) Het binnenkomen van een subsidie is geen opbrengst, maar we gaan ze wel geleidelijk opnemen met het ritme van de afschrijvingen → je gaat 1.000 afboeken op het passief en 1.000 boeken op je opbrengsten	4.000 (afschrijving machine)
5.000 (dividend) Moet er RV van af? Neen, permanentie en taxatievoorwaarden zijn voldaan. Het verschil VG en VE maakt niet uit (⇔ DBI-af trek: VE).	3.500 (interesten)
1.320,20 (onttrekking a.d. belastingvrije reserves) De 6.601 moet nu belast worden vanwege de wederbelegging. Dit moet gespreid over 5 jaar.	4.000 (waardevermindering vordering) Als je niets gekregen hebt van de klant, dan heeft de fiscus ook geen recht op BTW.
679,80 (onttrekking a.d. uitgestelde belasting)	13.000 (voorafbetalingen)
138.000	39.500
Boekhoudkundig resultaat = 98.500	

b. Fiscaal resultaat

→ Zijn er opbrengsten die fiscaal niet belastbaar zijn []? En correcties op de kosten []?

FISCAAL RESULTAAT	
OPBRENGSTEN	KOSTEN
130.000 (omzet)	15.000 (afschrijving gebouw)
1.000 (subsidie) = Vrijgesteld Het binnenkomen van een subsidie is geen opbrengst, maar we gaan ze wel geleidelijk opnemen met het ritme van de afschrijvingen → je gaat 1.000 afboeken op het passief en 1.000 boeken op je opbrengsten	4.000 (afschrijving machine)
5.000 (dividend) Moet er RV van af? Neen, permanentie en taxatievoorwaarden zijn voldaan. Het verschil VG en VE maakt niet uit (⇔ DBI-af trek: VE).	3.500 (interesten) → 2.000 : de 1.500 betaal je te veel (boven de marktrente)
1.320,20 (onttrekking a.d. belastingvrije reserves) De 6.601 moet nu belast worden vanwege de wederbelegging. Dit moet gespreid over 5 jaar.	← 4.000 (waardevermindering vordering) Als je niets gekregen hebt van de klant, dan heeft de fiscus ook geen recht op BTW. Dit wordt een opbrengst (dus zit gezegd onder de linker tabel), maar wordt vrijgesteld! → (dus -4.000 bij opbrengsten)
679,80 (onttrekking a.d. uitgestelde belasting)	13.000 (voorafbetalingen)
	40.000 (tantièmes) !!!
133.000	61.000
Fiscaal resultaat = 72.000	

Andere manier is om te vertrekken van je boekhoudkundig resultaat: 98.500 – 1.000 (subsidie) + 13.000 (voorafbetaling) + 1.500 (overdreven interest) – 40.000 (tantième) = 72.000.