

UNIVERSITEIT GENT

FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2014 – 2015

**DE GESPREIDE TAXATIE VAN
MEERWAARDEN**

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van

Master of Science in de Handelswetenschappen

Elien Icket

onder leiding van

Dhr. Pieter Buyl

UNIVERSITEIT GENT

FACULTEIT ECONOMIE EN BEDRIJFSKUNDE

ACADEMIEJAAR 2014 – 2015

**DE GESPREIDE TAXATIE VAN
MEERWAARDEN**

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van

Master of Science in de Handelswetenschappen

Elien Icket

onder leiding van

Dhr. Pieter Buyl

VERTROUWELIJKHEIDSCLAUSULE

Ondergetekende verklaart dat de inhoud van deze masterproef mag geraadpleegd en/of gereproduceerd worden, mits bronvermelding.

Naam student

Elien Icket

WOORD VOORAF

Deze masterproef is tot stand gekomen in het kader van de opleiding Master in de Handelswetenschappen met als afstudeerrichting accountancy-fiscaliteit aan de Universiteit van Gent. Gedurende mijn opleiding is de interesse in het fiscaal recht toegenomen. De studie van de gespreide taxatie van meerwaarden heeft mij dan ook in staat gesteld om mij nog meer in dit vakgebied te verdiepen.

Ik wens in de eerste plaats nog een aantal mensen te bedanken voor de steun tijdens het schrijven van dit werk. Allereerst een woord van dank aan mijn promotor, de heer Pieter Buyl, voor de goede begeleiding en de rechtstreekse feedback. Daarnaast wil ik ook mijn ouders bedanken voor de steun en de mogelijkheid die zij mij hebben gegeven om deze opleiding te volgen.

Als laatste wil ik ook een woord van dank richten aan de docenten van wie ik les gekregen heb gedurende mijn opleiding aan de Katholieke Hogeschool Vives en de Universiteit Gent. Het zijn zij die mij de nodige kennis hebben bijgebracht om dit werk tot een goed einde te brengen.

Ten slotte wens ik u als lezer, veel leesplezier.

Elien Icket

Mei 2015

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf	I
Inhoudsopgave	III
1. Inleiding	1
2. Doelstelling gespreide taxatie	3
3. Toepassingsgebied artikel 47 WIB 92.....	6
3.1. Bedoelde belastingplichtigen.....	6
3.2. Bedoelde meerwaarden	6
3.2.1. Algemeen	6
3.2.2. Bedrag van de meerwaarde	7
3.2.3. Soorten meerwaarden.....	8
3.2.3.1. <i>Gedwongen meerwaarden</i>	8
3.2.3.2. <i>Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden</i>	9
3.3. Aard van de activa.....	9
3.3.1. Vervreemding van materiële en immateriële vaste activa	9
3.3.2. Voorwaarden	12
3.3.2.1. <i>Anciënniteitsvoorwaarde</i>	12
3.3.2.2. <i>Fiscaal aanvaarde afschrijvingen</i>	14
4. Herbeleggingsverplichting.....	19
4.1. Bedrag van de herbelegging	19
4.2. Herbeleggingstermijn.....	20
4.3. Aard van herbeleggingsactiva	22
4.3.1. Materiële en immateriële vaste activa	22
4.3.2. Voorwaarden	24
4.3.2.1. <i>Fiscaal aanvaarde afschrijvingen</i>	24
4.3.2.2. <i>Territorialiteitsvoorwaarde</i>	25
4.4. Gevolgen niet-tijdige of gebrekkige herbelegging.....	26
4.5. Gevolgen vervreemding of buitengebruikstelling herbelegging	29
5. Omschrijving gespreid taxatiestelsel.....	31
5.1. Kenmerken	31
5.1.1. Voorlopige vrijstelling belasting.....	31
5.1.2. Onaantastbaarheidsvoorwaarde	31

5.2.	Boekhoudkundige verwerking	33
6.	Topic: Artikel 47 WIB en belastingvrije reorganisaties.....	36
6.1.	Belastingvrije fusie	36
6.2.	Belastingvrije splitsing	39
	Conclusie	41
	Bibliografie	VII
	Wetgeving en voorbereidende werken.....	VII
	Administratieve bronnen	VII
	Rechtspraak.....	VIII
	Rechtsleer.....	IX
	Bijlagen	XII

Lijst met gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
CBN	Commissie voor Boekhoudkundige Normen
Comm. IB.	Commentaar op het Wetboek Inkomstenbelastingen
DVB	Dienst voor Voorafgaande Beslissingen
EER	Europese Economische Ruimte
IAS	International Accounting Standards
KB/WIB 92	Koninklijk Besluit tot uitvoering van het WIB 1992
WIB 92	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Lijst van figuren

Figuur 1: Herbeleggingstermijn vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden	20
Figuur 2: Herbeleggingstermijn gedwongen verwezenlijkte meerwaarden	21

1. INLEIDING

Wat zijn de voorwaarden om het gunstregime van de gespreide taxatie toe te passen in de praktijk? Dit is in essentie de vraag die in onderstaand werkstuk zal behandeld worden. Door analyse van de verschillende componenten van artikel 47 WIB 92, zal getracht worden een antwoord te vinden op deze vraag. Om een zo volledig mogelijk overzicht te geven, worden hierbij zowel wetgeving, administratieve stukken, rechtspraak als rechtsleer bestudeerd. De nadruk van de analyse wordt gelegd op evolutie en de onduidelijkheden die nog steeds bestaan inzake de concrete toepassing van het gespreid belastingstelsel.

In het eerste luik van deze masterproef wordt de doelstelling van het gunstregime toegelicht. Belastingplichtigen die een meerwaarde realiseren zijn in de regel onmiddellijk belastingen verschuldigd op deze meerwaarde. De wetgever wil met artikel 47 WIB 92 ondernemingen aanmoedigen om te herinvesteren in nieuwe activa in ruil voor een belastingvoordeel. Aanvankelijk had de wetgever voorzien in een regime van vrijstelling, later werd dit omgezet in het stelsel van gespreide taxatie.

In een tweede luik wordt de tekst van artikel 47 WIB 92 geanalyseerd. Enerzijds zijn er de voorwaarden die gelden voor de verwezenlijkte meerwaarden. Wie komt er in aanmerking? Welke meerwaarden maken aanspraak op het gunstregime? Voor welke bedrag? Aan welke voorwaarden moeten de immateriële en materiële activa voldoen waarop de meerwaarden zijn verwezenlijkt? Er wordt telkens een algemeen kader geschetst en dan wordt er aan de hand van rechtsleer en rechtspraak afgeleid wat de huidige problematiek is.

Anderzijds heb je de voorwaarden met betrekking tot de wederbelegging. Welk bedrag moet er herbelegd worden? Wat is de termijn hiervoor? Welke activa komen in aanmerking als geldige herbelegging? Wat zijn de gevolgen van een niet-tijdige herbelegging of een vervreemding van het herbelegde actiefbestanddeel? Dit zijn allemaal vragen waar in deel 4 een antwoord wordt op gegeven.

In een derde luik wordt er dieper ingegaan op de kenmerken van het gespreid taxatiestelsel. Welke formaliteiten dienen voldaan te zijn? Hoe werkt de onaantastbaarheidsvoorwaarde in de praktijk? Dit deel eindigt met de boekhoudkundige verwerking van de meerwaarden en desbetreffende herbeleggingsactiva.

In een vierde luik wordt er ingegaan op de problematiek van de toepassing van artikel 47 WIB 92 in belastingvrije reorganisaties. In het eerste deel wordt een grondig overzicht gegeven van verschillende visies in rechtspraak met betrekking tot belastingvrije fusies. In een tweede deel wordt er ingegaan op de consequenties van het gespreid taxatiestelsel bij splitsingen.

Ten slotte eindigt dit werkstuk met een conclusie. Daarin wordt een gestructureerde samenvatting gegeven van de verschillende opvattingen binnen de rechtsleer en de rechtspraak. Hierbij wordt er ook een kritische analyse gemaakt.

2. DOELSTELLING GESPREIDE TAXATIE

Meerwaarden zijn in principe geen inkomsten. Enkel de meerwaarden gerealiseerd op beroepsactiva en verwezenlijkt door personen die winsten¹, baten² of winsten en baten van vorige beroepswerkzaamheid³ genieten, zijn belastbaar. De volgende activa worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt:

1° de vaste activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt;

2° de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen;

*3° de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt.*⁴

Meerwaarden op beroepsactiva zijn onmiddellijk als winst belastbaar in het jaar dat ze gerealiseerd worden. De voorwaarde is wel dat de meerwaarden zijn verwezenlijkt en in de boekhouding tot uitdrukking zijn gebracht.⁵ Als de belastingplichtige niets onderneemt, worden de meerwaarden belast tegen het progressieve tarief in de personenbelasting of 33,99% in de vennootschapsbelasting.⁶ Vaak zijn meerwaarden niet meer dan papieren schijnwinsten als gevolg van de inflatie en daarvoor bieden gunstregimes zoals de gespreide taxatie soelaas.⁷

Op 22 november 1989 werd een wetsontwerp⁸ houdende fiscale bepalingen ingediend waarin maatregelen getroffen werden om de bepaling van de belastbare grondslag aan te passen. Het gewone tarief van de vennootschapsbelasting werd verlaagd van 43% naar 39%, dus zocht de wetgever naar een aantal mogelijkheden om deze kost van verlaging te compenseren.⁹

Eén van deze maatregelen, vermeld in de memorie van toelichting, houdt in om het stelsel van vrijstelling van meerwaarden te vervangen door het stelsel van de uitgestelde taxatie op meerwaarden. Het vrijstellingsregime stelde de gerealiseerde meerwaarde volledig vrij van belasting bij

¹ Art. 24, eerste lid, 2° WIB 92

² Art. 27, tweede lid, 3° WIB 92

³ Art. 28 WIB 92

⁴ Art. 41 WIB 92

⁵ Art. 24, eerste lid, 2° WIB 92

⁶ Als de voorwaarden van art. 215 WIB 92 tweede en derde lid zijn voldaan, is het verlaagd opklimmend tarief van toepassing.

⁷ CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2014, 897-914.

⁸ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen, *Parl. St. Senaat*, 1989-1990, doc. 47 nr. 806/001, 58.

⁹ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen, *Parl. St. Senaat*, 1989-1990, doc. 47 nr. 806/001, 58.

herinvestering.¹⁰ In het nieuwe regime wordt de ontvangen vergoeding opnieuw geïnvesteerd in materiële of immateriële vaste activa en de meerwaarde blijft in het vermogen van de onderneming behouden. De belastingplichtigen mogen de belasting op de meerwaarde gelijkmatig spreiden volgens het ritme van de fiscaal in aanmerking genomen afschrijvingen van de herbelegde activa.

Het nieuwe stelsel heeft striktere fiscale regels ten opzichte van het oude vrijstellingsregime, maar de toepassingsvoorwaarden zijn soepeler. Zo vervalt bijvoorbeeld de voorwaarde dat de activa waarin moet herbelegd worden nieuw moet zijn.¹¹ Het doel van het nieuwe stelsel is om ondernemingen aan te zetten nieuwe investeringen te doen. Dit komt de Belgische economie ten goede.¹² De heer Verhofstadt is kritisch tegenover het nieuwe gunstregime en meent dat de belastingdruk op ondernemingen alleen maar zal toenemen. *“Het duidelijk dat deze nieuwe regeling de modernisering van de herinvestering in onze bedrijven totaal fnuikt met het gevolg dat België op korte termijn terug een verouderd industrieel weefsel zal kennen met een versneld verlies aan tewerkstelling en concurrentiekracht.”*¹³

Ondank deze kritische noot kwam de wet er op 22 december 1989¹⁴ en daarmee is het gespreid taxatiestelsel een feit. Het huidig stelsel is van kracht vanaf 1 januari 1990. De belastingplichtige kan verscheidene redenen hebben voor het toepassen van dit nieuwe gunstregime. Ten eerste is er het voordeel van het tijdseffect. De geactualiseerde waarde van de gespreide belasting ligt aanzienlijk lager dan de waarde van de belasting die onmiddellijk zou betaald worden. Daarnaast wordt de belastbare grondslag ook verlaagd en dit kan er toe bijdragen dat de belastingplichtige in aanmerking komt voor bijvoorbeeld het verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting.¹⁵

Als de belastingplichtige niet opteert voor het stelsel van gespreide taxatie is er naast artikel 47 WIB 92 nog een artikel die een gunstiger tarief voorziet. De belastingplichtige moet in dit geval niet herbeleggen. Op basis van artikel 171, 4°, a) WIB 92 kan er genoten worden van een afzonderlijk voordelig tarief van 16,5%. Er zijn ook een aantal toepassingsvoorwaarden aan deze verlaagde aanslagvoet verbonden. Zo moet de verwezenlijkte meerwaarde op materiële of financiële activa op het ogenblik van vervreemding sedert meer dan 5 jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt. Er mag voorafgaandelijk ook niet geopteerd zijn voor de gespreide taxatie. De voorwaarde

¹⁰ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen en wetsvoorstel houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, *Parl.St.* Kamer, 1989-1990, doc. 47 nr. 1026/005, 25.

¹¹ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen, *Parl. St.* Senaat, 1989-1990, doc. 47 nr. 806/001, 58.

¹² Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen en wetsvoorstel houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, *Parl.St.* Kamer, 1989-1990, doc. 47 nr. 1026/005, 25.

¹³ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen en wetsvoorstel houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, *Parl.St.* Kamer, 1989-1990, doc. 47 nr. 1026/005, 25.

¹⁴ Wet 29 december 1989 houdende fiscale bepalingen, *BS 29 december 1989*.

¹⁵ X, ‘Wat brengt de gespreide taxatie u in feite écht op?’, ondernemingsbank.indicator.be, geraadpleegd op 9 mei 2015.

van de vijfjarenperiode is daarentegen niet vereist als de meerwaarde wordt verwezenlijkt naar aanleiding van een volledige en definitieve stopzetting van de beroepswerkzaamheid of één of meerdere takken. Verwezenlijkte meerwaarden op aandelen die meer dan 5 jaar in de onderneming aanwezig zijn, vallen ook binnen het toepassingsgebied van artikel 171 WIB 92.¹⁶

¹⁶ Art. 171, 4°, a) WIB 92

3. TOEPASSINGSGEBIED ARTIKEL 47 WIB 92

3.1. Bedoelde belastingplichtigen

De gespreide taxatie is zowel van toepassing in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting.¹⁷

De meerwaarden die in aanmerking komen, worden verwezenlijkt door exploitanten van een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming of beoefenaars van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid.¹⁸

3.2. Bedoelde meerwaarden

3.2.1. Algemeen

Het gespreid taxatiestelsel is enkel van toepassing op vrijwillig of gedwongen verwezenlijkte meerwaarden op immateriële en materiële vaste activa. Meerwaarden verwezenlijkt op portefeuillewaarden, voorraden en bestellingen in uitvoering vallen buiten het toepassingsgebied van dit artikel.¹⁹ De meerwaarden mogen tevens niet vrijgesteld zijn op basis van art. 44, § 1, 2°, art. 44, §2, art. 44bis of 44ter WIB 92. Er is namelijk een volledige vrijstelling voor meerwaarden gerealiseerd op gronden van landbouw- en tuinbouwondernemingen en een monetaire vrijstelling voor meerwaarden die vóór 1.1.1950 zijn aangeschaft.²⁰ Paragraaf 5 van art. 44 bis en 44ter WIB 92 stellen dat de belastingplichtige niet kan terugkomen op zijn keuze. Eenmaal gekozen voor het regime van de volledige vrijstelling, kan zij later niet meer overschakelen op het systeem van gespreide taxatie als zij de gestelde voorwaarden niet heeft nageleefd.

Artikel 44 bis en artikel 44 ter WIB 92 beogen dezelfde doelstelling als de gespreide taxatie, maar ze zijn specifiek voor bepaalde vaste activa. Hieronder volgt een beknopte vermelding van een aantal mogelijkheden om volledige vrijstelling te verkrijgen voor bepaalde verwezenlijkte meerwaarden. In dit werkstuk wordt er niet verder ingegaan op deze gunstregimes.

Op basis van artikel 44 bis WIB 92 is er een fiscaal vrijstellingsregime van toepassing op de verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen die vennootschappen gebruiken voor goederenvervoer of het bezoldigde personenvervoer.²¹ Ook hier is de vrijstelling afhankelijk van de herbeleggingsvoorwaarde. In tegenstelling tot artikel 47 WIB 92 moet er verplicht wederbelegd worden in een voertuig van dezelfde

¹⁷ Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen, *Parl. St.* Senaat, 1989-1990, doc. 47 nr. 806/001, 58.

¹⁸ Comm. IB. 92, nr. 47/4.

¹⁹ VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160-175.

²⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/5.

²¹ VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160-175. en Art. 44 bis WIB 92

aard als het vorige voertuig. (cf. *infra*, nr. 4.3) De herbeleggingstermijnen zijn ook een stuk korter in vergelijking met de gespreide taxatie. (cf. *infra*, nr. 4.2) De gedwongen vervreemding moet gebeuren binnen het jaar dat eindigt na het verstrijken van het boekjaar waarin de schadevergoeding is ontvangen. Voor een vrijwillige vervreemding heeft de belastingplichtige twee jaar de tijd vanaf de start van de eerste dag van het kalenderjaar waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt. Daarnaast is er tevens een volledige vrijstelling voor binnenschepen die bestemd zijn voor commerciële vaart.²² De herbeleggingsvoorwaarde is hier opnieuw aanwezig.

3.2.2. *Bedrag van de meerwaarde*

De definitie van een verwezenlijkte meerwaarde wordt omschreven in artikel 43 WIB 92 en is zowel van toepassing bij de berekening van vrijgestelde meerwaarden als voor de berekening van afzonderlijk en gespreid belaste meerwaarden.²³

*“De verwezenlijkte meerwaarde is gelijk aan het positieve verschil tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed verminderd met de kosten van vervreemding en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen.”*²⁴

De berekeningswijze van de verwezenlijkte meerwaarden houdt sinds aanslagjaar 2007 rekening met de nettowaardedefinitie van de meerwaarde.²⁵ Aangezien de kosten van vervreemding rechtstreeks van de verkoopwaarde worden afgetrokken, heeft dit ook zijn invloed op de gespreide taxatie. Het verkleint namelijk het bedrag dat in aanmerking komt om te herbeleggen.²⁶

Het begrip ‘kosten van vervreemding’ kan zeer ruim worden geïnterpreteerd. Om duidelijkheid te scheppen heeft de Administratie een circulaire opgesteld met daarin een niet-limitatieve opsomming. Het betreft kosten die betrekking hebben op de vervreemdingsverrichting in haar geheel.²⁷ De kosten van vervreemding moeten rechtstreeks kunnen toegewezen worden aan een vervreemding die aanleiding geeft tot het ontstaan van de meerwaarde. Artikel 43 WIB 92 beoogt enkel die kosten die door de verkoper worden gedragen. Ter illustratie enkel voorbeelden uit de niet-limitatieve lijst: publiciteitskosten, notariskosten, makelaarskosten, financiële kortingen, uitvoerheffingen,... De vereiste is wel dat deze kosten voldoen aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92. Ook de kosten van

²² Art. 44 ter WIB 92

²³ CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2014, 897-914.

²⁴ Art. 43 WIB 92

²⁵ TACK, T., “Investeringsverplichtingen in het WIB : een overzicht”, *Fiscale Actualiteit 2007*, afl. 37, pp. 15-19.

²⁶ CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2014, 897-914.

²⁷ Wetsontwerp tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *Parl. St. Kamer*, 2004-2005, doc. 51 nr. 1778/001, 9.

vervreemding die zijn gedaan of gedragen tijdens een vorig boekjaar en die verband houden met vervreemding komen in aanmerking.²⁸

3.2.3. Soorten meerwaarden

3.2.3.1. Gedwongen meerwaarden

Een meerwaarde wordt als gedwongen beschouwd als ze wordt gerealiseerd naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis.²⁹ Om gekwalificeerd te worden als gelijkaardige gebeurtenis dient er volgens de Administratie aan twee voorwaarden te zijn voldaan: de gebeurtenis moet zich onafhankelijk van de wil van de genierter voordoen en ze moet eveneens onvoorzienbaar zijn of toegekend zijn door een overheid.³⁰

De eenzijdige opzegging van een concessieovereenkomst behoort o.a. tot een gelijkaardige gebeurtenis in de zin van artikel 47 WIB 92. De vergoeding moet verkregen zijn uitgaande van een onverwachte intrekking van het concessierecht en buiten de wil van de belastingplichtige. Dit blijkt uit een arrest van het hof van beroep te Gent op 18 december 2001.³¹ De franchisenemer weigerde in dit geval maatregelen te nemen om de rentabiliteit te verbeteren en verwezenlijkte een meerwaarde bij de opzeg van zijn contract. Omdat de belastingplichtige zelf aan de basis ligt van de meerwaarde, verdwijnt het gedwongen karakter.

Een andere vergoeding die in bepaalde gevallen wordt aanzien als gelijkaardige gebeurtenis is deze verkregen bij de verbreking van een handelshuurovereenkomst. Deze verbrekingsvergoeding kan evenwel ook ondergebracht worden in de omschrijving van Comm. IB 92, nr. 47/6. In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Luik is er echter sprake van een vriendschappelijke band tussen de partijen. Ze komen met wederzijds akkoord overeen tot de ontbinding van de handelsovereenkomst. De eigenaar kon de ontbinding van deze handelsovereenkomst voorkomen, dus is er volgens de rechtbank geen sprake van een gedwongen meerwaarde. Zelfs al is het voor de belastingplichtige volstrekt wettelijk om over de ontbinding van de handelsovereenkomst te onderhandelen.³²

²⁸ Circ. nr. Ci. RH. 241/576.972 (AOIF 11/2006), 6 april 2006

²⁹ Art. 47, §1, 1° WIB 92.

³⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/7.

³¹ DOOLAE GHE, A., DE MEYERE, L. en WESTEN, B., "Overzicht Rechtspraak 2003.", A.F.T. 2004, afl. 6-7, 41.

³² Rb. Luik 21 maart 2012, Zaak R.G. 11/2204/A, www.fisconet.be.

3.2.3.2. *Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden*

Tot voor aanslagjaar 1998 had artikel 47 WIB 92 enkel betrekking op meerwaarden die werden verwezenlijkt op materiële en immateriële vaste activa naar aanleiding van een verkoop. De minister erkende echter dat het gunstregime een ruimer doel voor ogen had. In een parlementaire vraag antwoordde de minister dat meerwaarden betaald bij het uittreden uit onverdeeldheid niet kaderen in de bepalingen van artikel 47 WIB 92, aangezien het geen betrekking heeft op een verkoopakte. De minister is zich echter bewust van het onlogisch karakter van het wetsartikel en hij deelt mee een onderzoek in te stellen om de gespreide belasting uit te breiden tot alle verwezenlijkte meerwaarden.³³

Sinds de wet van 22 december 1998 is het artikel uitgebreid tot enigerlei vervreemding, zoals afstand, ruil of inbreng in een vennootschap.³⁴ De administratieve commentaren maken nog steeds enkel melding van meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop.³⁵ De vervreemding van een actiefbestanddeel dient wel degelijk ruimer geïnterpreteerd te worden dan de verkoop ervan. Dit wordt nog eens bevestigd door het antwoord op een parlementaire vraag gesteld door dhr. Gehlen: *“Onder vervreemding van een actiefbestanddeel wordt elke rechtshandeling (verkoop, ruil, inbreng, enz.) verstaan waarbij dat actiefbestanddeel de onderneming definitief verlaat.”*³⁶

3.3. Aard van de activa

3.3.1. *Vervreemding van materiële en immateriële vaste activa*

Voor de gespreide taxatie van meerwaarden komen enkel materiële en immateriële vaste activa in aanmerking zoals bedoeld in de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.³⁷ De meerwaarden zijn pas belastbaar als de vaste activa voor de beroepswerkzaamheid worden gebruikt. Er moet pas rekening worden gehouden met de waarde van het actiefbestanddeel op het ogenblik dat het daadwerkelijk wordt geaffecteerd voor de beroepsuitoefening.³⁸

³³ *Vr. en Antw. Kamer*, 1994-95, 18 januari 1995, 14987 (Vr. nr. 1379 DUPRE)

³⁴ Wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 1997-1998, doc. 49 nr. 1608/001, 6.

³⁵ Comm. IB. 92, nr. 47/11.

³⁶ *Vr. en Antw. Kamer*, 1996-97, 27 februari 1997, 11480 (Vr. nr. 790 GEHLEN)

³⁷ Comm. IB. 92, nr. 47/19.

³⁸ Antwerpen 19 november 2013, *FJF* 2014, afl. 10, 1108.

Onder de materiële activa worden verstaan:

Terreinen, gebouwen, installaties, machines, uitrusting, meubilair, rollend materieel, leasing, overige materiële vaste activa, activa in aanbouw en vooruitbetalingen op materiële vaste activa.³⁹

De immateriële activa worden gevormd door:

Kosten van onderzoek en ontwikkeling, concessies, octrooien, licenties, know-how, merken, andere soortgelijke rechten, goodwill en vooruitbetalingen op immateriële vaste activa.⁴⁰

Portefeuillewaarden, voorraden, bestellingen in uitvoering en kosten (zoals bijvoorbeeld kosten voor onderzoek en ontwikkeling) die onmiddellijk ten laste zijn genomen tijdens het boekjaar waarin zij gedaan zijn, vallen buiten het toepassingsgebied van artikel 47 WIB 92.⁴¹

Zakelijke rechten worden op basis van artikel 95, §1 KB/W.Venn. eveneens aanzien als materiële vaste actiefbestanddelen.⁴² Er bestaat echter nog heel wat onduidelijkheid over welke zakelijke rechten gekwalificeerd worden onder het begrip “vervreemding”.⁴³ Met betrekking tot deze materie heeft de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) een aantal uitspraken gedaan.

De DVB is van mening dat de meerwaarden die ontstaan bij het verlenen van het recht van erfpacht door vennootschap X aan vennootschap Y en de onmiddellijk daaropvolgende verkoop van de naakte eigendom van vennootschap X aan vennootschap Z in aanmerking komen voor de gespreide taxatie. Door de snelle opeenvolging van deze transacties argumenteert de DVB dat deze beide verrichtingen uit het standpunt van vennootschap X kunnen beschouwd worden als een verwezenlijking van de volle eigendom. Het onroerend goed verdwijnt definitief uit het vermogen van vennootschap X.⁴⁴

Op 24 maart 2005⁴⁵ sprak de DVB zich uit over een casus waarin vennootschap X een onroerend goed verkocht aan vennootschap Y met behoud van erfpacht. Daarna volgde een tweede transactie waarbij de erfpacht ook aan vennootschap Y werd overgedragen. De vraag hierbij was of de tweede transactie

³⁹ Comm. IB. 92, nr. 47/20.

⁴⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/21.

⁴¹ Comm. IB. 92, nr. 47/22.

⁴² Art. 95, §1, III, A KB/W.Venn.

⁴³ PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, p. 15.

⁴⁴ Voorafg. Besl. nr. 300.311, 29 april 2004 en PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

⁴⁵ Voorafg. Besl. nr. 400.255, 24 maart 2005 en PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

aanspraak maakte op het gespreid taxatiestelsel. Strikt genomen stelt de DVB vast dat het begrip “vervreemding” uit artikel 47 §1, 2° WIB 92 enkel betrekking heeft op de “overdracht” van eigendom. Desondanks oordeelde de DVB dat de tweede transactie toch een akte van overdracht betreft omdat de erfpacht voorafgaandelijk is ontstaan.

In een latere aanvraag behandelt de DVB een gelijkaardige case zoals in de eerste besproken beslissing. (cf. *supra*, nr. 3.3.1) Er wordt opnieuw een recht van erfpacht gevestigd, onmiddellijk gevolgd door een verkoop van bezwaarde volle eigendom aan een derde partij. De DVB bevestigt haar eerder genomen conclusie.⁴⁶

PEETERS leidt uit de eerste en de derde genoemde beslissing af dat de voorwaarde van gelijktijdigheid van de transacties een essentiële rol spelen bij de besluitvorming van de DVB. De transacties kunnen beschouwd worden als één geheel zodat er in feite een overdracht van volle eigendom plaatsvindt. In de tweede genoemde voorafgaande beslissing aanvaardt de DVB de toepassing van de gespreide belasting bij een transactie waarbij alle gehouden rechten werden vervreemd, zelfs al waren dit enkel zakelijke rechten en geen volle eigendom.⁴⁷ Buiten de transacties die door de DVB worden aanvaard als geldige “vervreemding” dienen volgens PEETERS volgende twee erfpachtovereenkomsten ook in aanmerking te komen.⁴⁸

1. Erfpachtovereenkomst waarbij de tegenprestatie bestaat uit de betaling van een eenmalige vergoeding. De waarde van het onroerende goed zal verminderd worden met de waarde van de erfpacht. Het actiefbestanddeel verdwijnt niet volledig uit het vermogen van de vennootschap. De eventuele meerwaarde wordt in resultaat genomen en komt in aanmerking voor gespreide taxatie.

2. Erfpachtovereenkomst waarbij de tegenprestatie plaats vindt bij wijze van periodieke betalingen die de mogelijkheid bieden om het geïnvesteerd kapitaal terug samen te stellen. Het onroerend goed verdwijnt volledig uit de balans van de erfpachtgever. De gerealiseerde meerwaarde komt volgens de rechtsleer hier ook in aanmerking voor de gespreide taxatie.

⁴⁶ Voorafg. Besl. nr. 500.072, 7 oktober 2005.

⁴⁷ PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

⁴⁸ PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

PEETERS interpreteert het begrip “vervreemding” ruimer dan de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen: elke transactie die op basis van de wetgeving op de boekhouding en de regelgeving inzake de jaarrekening aanleiding geeft tot het geheel of gedeeltelijk uitboeken van de aanschaffingswaarde van het actiefbestanddeel. Zijn analyse wordt gesteund door de standpunten van de Commissie voor Boekhoudkundige normen inzake de vervreemding van zakelijke rechten.⁴⁹

Ook de overdracht of vestiging van het vruchtgebruik van een goed wordt als vervreemding beschouwd. Dit wordt zowel bevestigd in de rechtspraak als in een parlementaire vraag. Het Hof van Beroep te Bergen oordeelt dat het vruchtgebruik een actiefbestanddeel is dat verdwijnt en vervangen wordt door een tegenwaarde. Bijgevolg valt de overdracht van vruchtgebruik onder toepassing van artikel 43 WIB 92.⁵⁰ De minister stelt dat de vestiging van een recht van vruchtgebruik een bijzonder geval is van overdracht. De eigenaar splitst de volle eigendom om het vruchtgebruik ervan af te staan.⁵¹

De overdracht van volle eigendom van een opstal, zonder de grond, is een zakelijk recht die op basis van een ruling eveneens in aanmerking komt voor de toepassing van artikel 47, §1 WIB 92.⁵²

3.3.2. Voorwaarden

3.3.2.1. Anciënniteitsvoorwaarde

Bij de gedwongen meerwaarden is de bezitsduur van het vervreemde activum van geen belang, maar bij de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden stelt de wetgever dat de verkochte goederen sedert meer dan vijf jaar voor de vervreemding de aard van activa moeten gehad hebben. In het commentaar van het WIB 92 staat te lezen dat de wetgever daarmee bedoeld dat de termijn van vijf jaar moet beoordeeld worden in functie van de beroepswerkzaamheid.⁵³

In de Kamer werd op 12 oktober 2004 de vraag gesteld of de termijn van vijf jaar betrekking heeft op de duur van de aanwezigheid van het vast actief in het bedrijf zelf, ofwel de termijn vanaf wanneer het goed werd aanzien als vast actief. Dit kan van belang zijn bij tweedehandse goederen die bijvoorbeeld al eerder in een andere vennootschap gebruikt werden. De Minister van Financiën antwoordde dat de termijn van vijf jaar uitsluitend moet beoordeeld worden in functie van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige die het goed vervreemdt.⁵⁴

⁴⁹ Bull. CBN 26 maart 1991, p. 14-25, www.cnc.cbn.be

⁵⁰ BUYSE, C., “Overdracht vruchtgebruik”, *Fiscoloog* 2002, afl. 871, 9.

⁵¹ Vr. en Antw. Kamer, 2000-01, 21 december 2001, 16829 (Vr. nr. 854 VISEUR)

⁵² Voorafg. Besl. nr. 800.106, 29 juli 2008.

⁵³ Comm. IB. 92, nr. 47/11.

⁵⁴ Vr. en Antw. Kamer, 2004-05, 5 augustus 2004, 7557 (Vr. nr. 457 DENIS)

Er is echter een uitzondering op deze regel. Als de activa belastingvrij zijn ingebracht in de onderneming, dan dient de termijn van 5 jaar berekend te worden vanaf de datum van aanschaffing door de overgenomen vennootschap. Artikel 46, §2, eerste lid WIB 92 stelt namelijk dat *“de ten name van de nieuwe belastingplichtige in aanmerking te nemen meerwaarden op de door de vroegere belastingplichtige afgestane activa worden bepaald alsof deze laatste niet van eigenaar waren veranderd.”*⁵⁵

Een tweede uitzondering doet zich voor als de gespreide belasting betrekking heeft op de vestiging of overdracht van zakelijke rechten. Bij het bepalen van de vijfjarige periode dienen volgende vaststellingen in aanmerking worden genomen. De Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) aanvaardt dat de overgedragen erfpacht de aard van activa blijft behouden ondanks de afsplitsing.⁵⁶ (cf. *supra* nr. 3.3.1) De DVB verwijst hierbij ook naar een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige normen (CBN). Het onroerend goed kan bij de eigenaar blijven staan onder de post materiële vaste activa, er dient enkel rekening worden gehouden met een waardevermindering.⁵⁷

De vijfjarige termijn wordt berekend vanaf de datum waarop het goed of elk van de afzonderlijk bestelde bestanddelen ervan, daadwerkelijk in het bezit van de belastingplichtige zijn gekomen. Zelfs indien de betaling later heeft plaatsgevonden. Het bewijs van de startdatum moet geleverd worden op basis van een factuur, verzendnota of andere stukken of feiten. De periode van vijf jaar dient berekend te worden van dag tot dag.⁵⁸ Als het activum oorspronkelijk verkregen werd naar aanleiding van akte van vervreemding onder ontbindende of onder opschortende voorwaarde wordt in de administratieve commentaren verwezen naar artikel 42 WIB 92.⁵⁹ Dit artikel maakt duidelijk welke datum in aanmerking moet genomen worden voor de berekening van de vijfjarige termijn. Voor de verbintenissen onder opschortende voorwaarde moet rekening worden gehouden met de datum waarop de voorwaarde is vervuld.⁶⁰ Als het actiefbestanddeel werd ‘wederingebracht’, naar aanleiding van een verkoop onder ontbindende voorwaarde, dan telt de datum van de ontbindende voorwaarde als aanvangsdatum voor de berekening van de anciënniteit.

⁵⁵ *Vr. en Antw. Kamer*, 1997-98, 16 juni 1998, 19317 (Vr. nr. 1422 GHESQUIERE)

⁵⁶ Voorafg. Besl. nr. 400.255, 24 maart 2005.

⁵⁷ *Bull. CBN* 26 maart 1991, p. 14-25, www.cnc.cbn.be

⁵⁸ Comm. IB. 92 nr. 47/14.

⁵⁹ Comm. IB. 92 nr. 47/18.

⁶⁰ Comm. IB. 92 nr. 42/6.

Een voorbeeld om dit laatste geval te illustreren.⁶¹

1° Verkoop van een activum onder ontbindende voorwaarde op 15.10.2010 voor 100.000 EUR. De ontbindende voorwaarde is een beding van wederinkoop. De verkoper behoudt zich voor de verkochte zaak terug te nemen, mits terugbetaling van de oorspronkelijke prijs.⁶²

2° De ontbindende voorwaarde doet zich voor op 25.05.2011. Er vindt een wederinkoop plaats voor 100.000 EUR.

3° De belastingplichtige verkoopt het activum definitief op 12.08.2011 voor 212.000 EUR. De meerwaarde van 112.000 EUR komt niet in aanmerking voor het stelsel van de gespreide taxatie aangezien het activum nog geen vijf jaar voor de beroepswerkzaamheid werd gebruikt. De datum van de ontbindende voorwaarde geldt namelijk als aanvangsdatum.

3.3.2.2. Fiscaal aanvaarde afschrijvingen

Enkel meerwaarden verwezenlijkt op immateriële activa waarop fiscaal afschrijvingen zijn aangenomen, mogen gespreid belast worden. De voorwaarde van afschrijfbaarheid op immateriële vaste activa is slechts van toepassing op de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden.

De vereiste van fiscale afschrijvingen werd ingevoerd met ingang van aanslagjaar 1998.⁶³ De wettekst maakte vroeger enkel melding van 'goederen die de aard van immateriële of materiële vaste activa hadden'. De wijziging kwam er naar aanleiding van de discussie die ontstond met betrekking tot de bewoordingen 'de aard van'. De vraag stelde zich of de gespreide taxatie ook van toepassing was op goederen die van nature vaste activa waren, maar boekhoudkundig niet waren opgenomen op de activazijde van de balans. In het bijzonder werd verwezen naar de zelf opgebouwde goodwill.⁶⁴ De wijziging is gesteund op twee parlementaire vragen over meerwaarden verwezenlijkt op niet-geboekte activa. De Minister van Financiën en de Minister van Economische Zaken kwamen tot een gezamenlijk antwoord. De Minister van Financiën verwijst voor de betekenis van de begrippen immateriële en materiële vaste activa naar de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening. De Minister van Economische Zaken voegt eraan toe dat het (toenmalig) koninklijk besluit van 8 oktober 1976 niet toestaat dat de cliënteel op de actiefzijde van de balans wordt geboekt. Volgens dit besluit is er slechts

⁶¹ Comm. IB. 92 nr. 42/5.

⁶² Comm. IB. Art. 42/2 WIB 92

⁶³ Wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 1997-1998, doc. 49 nr. 1608/001, 6.

⁶⁴ VAN CROMBRUGGE, S., "Geen gespreide belasting meerwaarden op niet-geboekte activa", *Fiscoloog* 2013, afl. 1365, 6.

sprake van immateriële vaste activa als de goederen op het actief van de balans van de onderneming als dusdanig werden geboekt. De minister besluit dat de zelf opgebouwde goodwill dan ook niet in de resultatenrekening mag opgenomen als meerwaarde op vaste activa.⁶⁵ Het Hof van Cassatie sluit zich aan bij de ministeriële standpunten. Volgens het Hof was de invoering van de afschrijvingsvoorwaarde enkel een bevestiging van wat er daarvoor eigenlijk ook al geldig was.⁶⁶

VAN CROMBRUGGE vindt het standpunt van de ministers en het Hof fiscaal betwistbaar. Het eigen meerwaardenbegrip in de fiscale wetgeving stelt namelijk geen boekingsvoorwaarde voor de immateriële vaste activa. Het Hof verwijst enkel naar de boekhoudrechterlijke begrippen en houdt geen rekening met het meerwaardenbegrip.⁶⁷

“Voor de toepassing van de artikelen 24, eerste lid, 2°, 27, tweede lid, 3° en 28, worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt:

1° ...

2° ...

*3° de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, **ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt.**”⁶⁸*

PHILIPPE en CASSAER sluiten zich aan bij wat het Hof van Cassatie zegt op boekhoudrechterlijk vlak. Goodwill verworven van derden mag geactiveerd en afgeschreven worden. Daarentegen wordt zelf opgebouwde goodwill volgens de boekhoudwetgeving niet geactiveerd en komt dus niet in aanmerking voor de gespreide taxatie. Ze merken wel op dat in artikel 60 van KB/W.Venn staat vermeld dat activering van zelf opgebouwde immateriële vaste activa wel degelijk mogelijk is.⁶⁹

“Andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de vennootschap van deze vaste activa.”⁷⁰

PHILIPPE en DENIS geven aan dat zelf opgebouwde activa echter zeer moeilijk te waarderen is in de praktijk. De wetgever verwijst slechts naar het toekomstig gebruik. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) heeft een advies uitgebracht over de boekhoudkundige verwerking

⁶⁵ VAN CROMBRUGGE, S., “Geen gespreide belasting meerwaarden op niet-geboekte activa”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1365, 6. en *Vr. en Antw. Senaat*, 1994-95, 11 januari 1994, 1565 (Vr. nr. 643 HATRY)

⁶⁶ VAN CROMBRUGGE, S., “Geen gespreide belasting meerwaarden op niet-geboekte activa”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1365, 6.

⁶⁷ VAN CROMBRUGGE, S., “Geen gespreide belasting meerwaarden op niet-geboekte activa”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1365, 6.

⁶⁸ Art. 41 WIB 92

⁶⁹ PHILIPPE, D. en CASSAER E., “Cassatie maakt gespreide belasting bij overdracht goodwill moeilijker”, *Fiscale actualiteit* 2013, afl. 18, 2-5.

⁷⁰ Art. 60, KB/W. Venn.

van immateriële vaste activa. Daarin wordt gesteld dat de zelf tot stand gebrachte immateriële vaste activa aan een aantal cumulatieve criteria moeten voldoen om geactiveerd te mogen worden. Zo moet het actiefbestanddeel bijdragen tot het verwezenlijken van een ondernemingsdoel en nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn. De gemaakte kosten moeten afzonderlijk bepaalbaar zijn en de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn.⁷¹ Anderzijds heb je ook nog de International Accounting Standard (IAS) 38, nr. 16 die stelt dat het immaterieel vast actief toekomstige economische voordelen moet opleveren en dat de vennootschap zeggenschap moet kunnen uitoefenen over het bestanddeel.⁷²

De overdracht van goodwill is al jarenlang het voorwerp voor betwisting in de rechtspraak. Dit is ook te wijten aan het toepassingsprobleem die zich voordoet. Stel dat de belastingplichtige een meerwaarde verwezenlijkt op goodwill verworven van een derde. De goodwill werd opgenomen in de balans en er zijn fiscaal afschrijvingen op aangenomen. In de praktijk rijst de vraag of de meerwaarde die wordt gerealiseerd, betrekking heeft op vroeger verworven goodwill, of op nieuwe zelf opgebouwde goodwill. In de rechtspraak zijn hierover twee opvattingen ontstaan.⁷³ Enerzijds wordt de gespreide belastingheffing geweigerd, in sommige gevallen wordt ze dan weer wel toegestaan.

a) Geen gespreide belastingheffing

Een arrest van 21 september 2010 van het Hof van beroep te Gent maakt de eerste opvatting duidelijk. De volgende casus werd voorgelegd aan de rechtbank. In 1986 werd bij de inbreng van een eenmanszaak, in casu een café, in een bvba verworven goodwill geactiveerd. Dit activum was in 1994 volledig afgeschreven. In 2001 werd de goodwill overgedragen aan een derde. De belastingplichtige wou beroep doen op artikel 47 van het WIB 92 aangezien het actiefbestanddeel meer dan 5 jaar in de vennootschap aanwezig was en er afschrijvingen waren op gebeurd. Het Hof van beroep volgt de redenering van de fiscus en stelt dat deze goodwill zelf gecreëerd was. De voorheen verworven goodwill was immers volledig afgeschreven, dus de waarde is nu nihil.⁷⁴ Dit arrest toont aan dat een meerwaarde die gerealiseerd wordt op goodwill waarop fiscaal afschrijvingen zijn aangenomen, niet altijd automatisch in aanmerking komt voor gespreide taxatie. PHILIPPE en DENIS stellen dat deze conclusie absurde gevolgen heeft in de praktijk. De meerwaarde die wordt gerealiseerd vóór het einde van de afschrijvingstermijn kan gespreid worden belast, maar niet als de overdracht plaatsvindt net na het

⁷¹ Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa, oktober 2012, nr. 2012/13, www.cnc.cbn.be.

⁷² PHILIPPE, D. en DENIS, N., "Bedenkingen rond het stelsel van gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa", *Pacioli* 2009, afl. 270.

⁷³ VAN CROMBRUGGE, S., "Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill", *Fiscooloog* 2014, afl. 1402, 8.

⁷⁴ Gent 21 september 2010, *FJF* 2011, afl. 282.

aflopen van de afschrijvingstermijn. Hun conclusie heeft betrekking op een gelijkaardig vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven.⁷⁵

Het Hof van Cassatie bevestigt het arrest op 15 maart 2012. Het Hof voegt er in haar conclusie aan toe dat het immaterieel vast actiefbestanddeel waarop de meerwaarde is verwezenlijkt, identiek moet zijn aan het immaterieel vast actiefbestanddeel waarop afschrijvingen zijn aangenomen. Artikel 47 WIB 92 kan volgens het Hof niet toegepast worden op fluctuerende immateriële vaste activa zoals een klantenbestand. Enkel als het nieuwe klantenbestand volledig overeenstemt met het afgeschreven oude klantenbestand, mag er gespreid belast worden.⁷⁶ PHILIPPE en CASSAER stellen deze conclusie in vraag. Geen enkel actiefbestanddeel is bij de verkoop identiek aan het oorspronkelijke.⁷⁷

b) Toch gespreide belastingheffing

Het bewijs dat er veel betwisting is omtrent de overdracht van goodwill toont het eerder arrest van het Hof van Beroep te Brussel op 3 juni 2010 aan.⁷⁸ De goodwill in casu heeft betrekking op de overname van een apotheek. Het Hof oordeelde dat er wel gespreide belasting mogelijk is op een meerwaarde die is verwezenlijkt op goodwill die volledig afgeschreven is. Er kan namelijk niet worden afgeleid dat de bestaande goodwill volledig vervangen is door zelf opgebouwde goodwill. Het Hof volgt de argumentatie van de belastingplichtige. Goodwill is de prijs die betaald wordt voor de verwerving van een onderneming of van een bedrijfsafdeling die hoger is dan de nettowaarde van de actief minus passiefbestanddelen van de verworven onderneming.⁷⁹ De goodwill omvat veel meer dan enkel cliënteel, de meerwaarde heeft ook betrekking op de knowhow, reputatie, relaties in de sector,... De afgeschreven goodwill kan in die zin nooit volledig verdwenen zijn.⁸⁰ PHILIPPE en CASSAER komen tot de vaststelling dat het Hof hiermee impliciet erkent dat een klantenbestand evolueert. Het is een zaak die aan niemand toebehoort en die vrij is om al dan niet trouw te blijven aan het handelsfonds.⁸¹ Volgens de fiscus zou er eigenlijk een opsplitsing moeten gemaakt worden in een oud en nieuw gedeelte van de

⁷⁵ PHILIPPE, D. en DENIS, N., "Bedenkingen rond het stelsel van gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa", *Pacioli* 2009, afl. 270.

⁷⁶ Cass. 15 maart 2012, *Fisc. Koer.* 2012, afl. 8, 387-389.

⁷⁷ Cass. 15 maart 2012, *Fisc. Koer.* 2012, afl. 8, 387-389.

⁷⁸ Brussel 3 juni 2010, *Fisc. Koer.* 2010, afl. 15, 605.

⁷⁹ Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, *BS 29 september 1983*.

⁸⁰ PHILIPPE, D. en CASSAER E., "Cassatie maakt gespreide belasting bij overdracht goodwill moeilijker", *Fiscale actualiteit* 2013, afl. 18, 2-5.

⁸¹ PHILIPPE, D. en CASSAER E., "Cassatie maakt gespreide belasting bij overdracht goodwill moeilijker", *Fiscale actualiteit* 2013, afl. 18, 2-5.

goodwill, maar het Hof van Brussel voegt eraan toe dat dit niet in overeenstemming is met de wettelijke voorwaarden van artikel 47 WIB 92.⁸²

Een recent vonnis van 22 september 2014 door de rechtbank van eerste aanleg te Bergen volgt eveneens de tweede opvatting. In casu gaat het over de overdracht van reeds (gedeeltelijk) afgeschreven goodwill op een overgenomen notarisstudie. De Administratie is terug van mening dat er een opsplitsing van de meerwaarde dient gemaakt te worden om te kunnen afleiden welk deel er nog betrekking heeft op de oude verworven immateriële vaste activa. De rechtbank vonnist dat de belastingplichtige artikel 47 WIB 92 mag toepassen op de totale meerwaarde. De Administratie houdt in haar argumentatie geen rekening met de evolutie van het klantenbestand. De rechtbank voegt in haar conclusie toe dat ze de redenering van het Hof van beroep te Gent niet volgt.(cf. *supra* nr. 3.3.2.2 a)) Het toepassen van deze zienswijze zou er volgens haar toe leiden dat het gespreid taxatiestelsel kan geweigerd worden voor iedere meerwaarde verwezenlijkt op een volledig afgeschreven activum.⁸³

VAN CROMBRUGGE is van mening dat beide opvattingen feitenkwesties zijn. Het is aan de belastingplichtige om aan te tonen dat de oude verworven goodwill nog aanwezig is in de onderneming ondanks de afschrijvingen die erop gebeurd zijn.⁸⁴

⁸² PHILIPPE, D. en CASSAER E., "Cassatie maakt gespreide belasting bij overdracht goodwill moeilijker", *Fiscale actualiteit* 2013, afl. 18, 2-5.

⁸³ VAN CROMBRUGGE, S., "Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill", *FiscoLoog* 2014, afl. 1402, 8.

⁸⁴ VAN CROMBRUGGE, S., "Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill", *FiscoLoog* 2014, afl. 1402, 8.

4. HERBELEGGINGSVERPLICHTING

4.1. Bedrag van de herbelegging

Een belastingplichtige komt in aanmerking voor het stelsel van gespreide taxatie wanneer hij het bewijs levert dat er tenminste voor een bedrag gelijk aan de totale verkoopprijs of de ontvangen vergoeding is herbelegd. Deze voorwaarde moet beoordeeld worden per actiefbestanddeel dat vervreemd, onteigend of opgeëist is en waarop een meerwaarde is verwezenlijkt. Volgens de Administratie kan er derhalve per actiefbestanddeel een keuze gemaakt worden of er al dan niet voor de gespreide taxatie wordt geopteerd.⁸⁵ Deze opvatting wordt ook bevestigd door de Minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag.⁸⁶ In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge gaat de rechter een stap verder. Hij oordeelt dat de belastingplichtige niets belet om een gedeelte van de meerwaarde onmiddellijk te laten belasten en voor een gedeelte te opteren voor het gespreid taxatiestelsel.⁸⁷ Dit is een manier voor de belastingplichtigen om de aangifte te optimaliseren. Bijvoorbeeld⁸⁸: Je hebt een deel niet-overdraagbare aftrekposten (giften, octrooiaftrek,...) in het huidig aanslagjaar. Als er direct een deel belastbaar wordt gesteld, kunnen de aftrekposten volledig benut worden. Het andere deel van de meerwaarde kan gespreid belast worden. De voorwaarde blijft wel dat de vennootschap de volledige verkoopprijs moet herbeleggen.

Als er te weinig wordt herbelegd, kan er geen pro rata vrijstelling van de meerwaarde worden toegestaan. Dit blijkt uit de bewoordingen van artikel 47 WIB 92: een bedrag gelijk aan ... Omgekeerd kan het voorkomen dat een belastingplichtige voor een hoger bedrag herbelegd dan de verkoopwaarde of de ontvangen schadevergoeding. In dat geval moet de belastingplichtige kenbaar maken welke belegging hij wenst te gebruiken om tot het vereiste herbeleggingsbedrag te komen. Het overschot kan eventueel dienen voor de herbelegging van een ander gespreid te belasten meerwaarde. Als er daarentegen geen andere meerwaarden zijn verwezenlijkt die in aanmerking komen voor het gespreid taxatiestelsel, dan wordt het belegde bedrag proportioneel verminderd tot het vereiste herbeleggingsbedrag is bereikt.⁸⁹

⁸⁵ Comm. IB. 92, nr. 47/28.

⁸⁶ *Vr. en Antw. Kamer*, 1998-99, 15 mei 1998, 4458 (Vr. nr. 1089 HATRY)

⁸⁷ Rb. Brugge 16 maart 2004, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 8, 419.

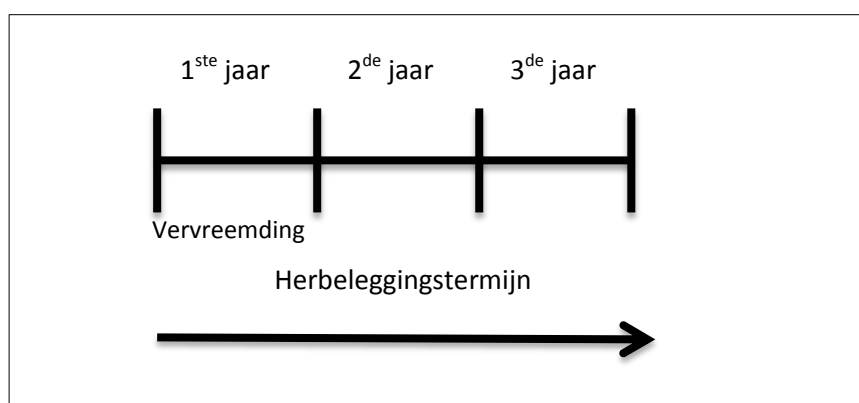
⁸⁸ VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160 175.

⁸⁹ Comm. IB. 92, nr. 47/61.

Wanneer de belastingplichtige een meerwaarde verwezenlijkt op activa die slechts gedeeltelijk voor het beroep worden gebruikt, dan is het voldoende om enkel het fiscaal afschrijfbaar bedrag te herbeleggen in de vereiste vormen en binnen de gestelde termijn. Dit is eveneens het geval voor voertuigen die onderworpen zijn aan de beperkte aftrekbaarheid van 75% ingevolge artikel 66 WIB 92.⁹⁰ (cf. *infra* 4.3.2.1) Als er daarentegen een meerwaarde wordt gerealiseerd bij de verkoop van een gebouw, dan moet de volledige verkoopprijs worden herbelegd. Dit is zowel de waarde die betrekking heeft op de gebouwen als de waarde van de niet-afschrijfbaar grond. De belastingplichtige argumenteerde voor het Hof van Beroep te Gent dat de meerwaarde enkel bekomen werd door de geboekte afschrijvingen op de gebouwen. Het Hof vonniste dat het verkochte gebouw met grond dient te worden beschouwd als één activum. Gebouwen en grond zijn duurzaam met elkaar verbonden, ook al wordt er op boekhoudkundig vlak een onderscheid gemaakt. De boekhoudkundige opdeling is voor andere redenen noodzakelijk, bijvoorbeeld voor afschrijvingen en waardering.⁹¹

4.2. Herbeleggingstermijn

Om in aanmerking te komen voor het stelsel van de gespreide taxatie moet de belastingplichtige een herbeleggingstermijn naleven. Bij een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde dient de verkoopwaarde binnen de 3 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt te worden herbelegd. (cf. *infra* Figuur 1) Het is pas op het moment dat de verkoper een zekere en vaststaande schuldvordering op de koper heeft verkregen dat de meerwaarde wordt geacht te zijn verwezenlijkt. Op het moment van herbelegging is het van geen belang dat de verkoper daadwerkelijk over de verkoopprijs beschikt.⁹²



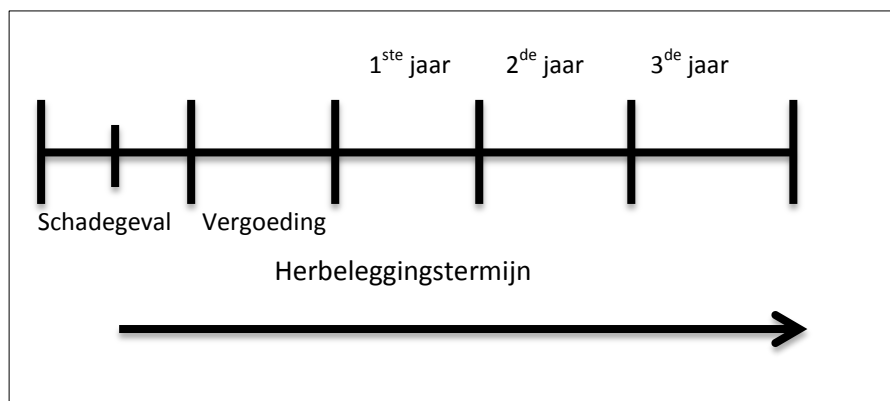
Figuur 1: Herbeleggingstermijn vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden.

⁹⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/29.

⁹¹ VAN CROMBRUGGE, S., "Uitgestelde en gespreide taxatie vereist volledige herbelegging", *Fiscoloog* 2013, afl. 1342, 12.

⁹² Comm. IB. 92, nr. 47/46.

Als het gaat om een gedwongen verwezenlijkte meerwaarde moet de ontvangen vergoeding worden herbelegd binnen de 3 jaar na het einde van het belastbare tijdperk waarin de vergoeding is ontvangen.⁹³ (cf. *infra* Figuur 2) De gedwongen meerwaarden worden pas geacht te zijn verwezenlijkt op datum van de ontvangst van de schadeloosstelling.⁹⁴ Als de vergoeding in verschillende betalingen wordt verkregen, is er voor elk afzonderlijk ontvangen deel een termijn van 3 jaar. Die termijn begint te lopen vanaf het einde van het belastbare tijdperk waarin het deel van de betaling is ontvangen.⁹⁵



Figuur 2: Herbeleggingstermijn gedwongen verwezenlijkte meerwaarden.

De verlengde herbeleggingstermijn van 5 jaar is uitsluitend mogelijk voor de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden. De herinvestering moet tevens plaatsvinden in gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen. Voor deze soort van activa is er meestal een langere oprichtings- of productietijd vereist. Vóór aanslagjaar 2013 kwamen enkel de in eigendom verworven gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen in aanmerking voor de verlengde herbeleggingstermijn. Met een voorafgaande beslissing liet de Administratie in 2013 haar gewijzigd standpunt weten. Sindsdien wordt ook de onroerende financiële leasing over een bedrijfsgebouw als herbelegging in een gebouwd onroerend goed gezien.⁹⁶ Wie herbelegt in zonnepanelen kan ook genieten van de verlengde herbeleggingstermijn. De montage en installatie op een bedrijfsgebouw wordt aanzien als een herbelegging in gebouwd onroerend goed.⁹⁷

⁹³ Comm. IB. 92, nr. 47/40.

⁹⁴ Comm. IB. 92, nr. 47/41.

⁹⁵ Comm. IB. 92, nr. 47/42.

⁹⁶ Voorafg. Besl. nr. 2013.171, 4 juni 2013.

⁹⁷ Voorafg. Besl. nr. 2010.244, 6 juli 2010.

Wanneer tijdens de gewone driejarige termijn reeds gedeeltelijk in andere activa werd herbelegd, staat de wet ook de verlenging van 2 jaar toe.⁹⁸ De belastingplichtige heeft de keuze vanaf wanneer de vijfjarige herbeleggingstermijn begint te lopen. Dit kan ofwel vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt, ofwel op de eerste dag van het voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat.

Ter illustratie een voorbeeld: Een belastingplichtige verwezenlijkt in maart 2006 een meerwaarde bij de verkoop van een machine. In 2004 kocht de belastingplichtige een gebouwd onroerend goed. Deze laatste aankoop valt nog steeds binnen de geldige herbeleggingstermijn. De herbeleggingstermijn loopt van 1.1.2006 tot 31.12.2010 of van 1.1.2004 tot 31.12.2008.

4.3. Aard van herbeleggingsactiva

4.3.1. Materiële en immateriële vaste activa

Om te kunnen genieten van de voordelen van de gespreide belasting, dient de vennootschap de verkoopprijs of de schadevergoeding te herbeleggen in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa.⁹⁹ Daarenboven komen twee extra voorwaarden om aanspraak te maken op het gunstregime. De afschrijvingen op de vervangingsactiva moeten fiscaal aanvaard zijn¹⁰⁰ en de herbeleggingen horen plaats te vinden in materiële of immateriële activa die binnen de Europese Economische Ruimte (EER) voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.¹⁰¹ Artikel 47, § 2, is van toepassing op de meerwaarden gerealiseerd vanaf het belastbare tijdperk dat aan aanslagjaar 2012 is verbonden.¹⁰² Deze laatste aanvullende voorwaarden worden hierna verder uitgediept in 4.3.2.

Met de bewoordingen 'immateriële en materiële activa' verwijst de wetgever naar de betekenis zoals bepaald in artikel 2, §1, 9°, WIB 92.¹⁰³ De immateriële en materiële activa worden gedefinieerd in de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen. Deze herbelegde activa moeten niet noodzakelijk nieuw zijn.¹⁰⁴ Evenmin dienen de afschrijfbaar activa van soortgelijke aard te zijn als de vervreemde activa.¹⁰⁵ Portefeuillewaarden, voorraden en bestellingen in uitvoering komen

⁹⁸ Comm. IB. 92, nr. 47/48.

⁹⁹ Art. 47, §2 WIB 92

¹⁰⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/60.

¹⁰¹ Art. 47, WIB 92

¹⁰² Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 2010-2011, doc. 53 nr. 1737/001, 4.

¹⁰³ Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 2010-2011, doc. 53 nr. 1737/001, 4.

¹⁰⁴ Comm. IB. 92, nr. 47/37.

¹⁰⁵ Comm. IB. 92, nr 47/38.

niet in aanmerking als geldige herbelegging, net zoals dat het geval is voor de verwezenlijkte meerwaarden.¹⁰⁶ (cf. *supra* 3.3.1)

De verwezenlijkte meerwaarde die gespreid wordt belast, hoeft niet het resultaat te zijn van een zuivere verkoop van volle eigendom. (cf. *supra* 3.3.1) Dit is evenzeer van toepassing voor de herbeleggingsverplichting. De Rulingcommissie besliste dat bepaalde zakelijke rechten op een gebouwd onroerend ook in aanmerking komen als geldige herbelegging. In een vonnis van 21 maart 2011 beslist de rechtbank van Brugge dat de investering in een gebouwd onroerend niet noodzakelijk moet gebeuren in volle eigendom. Artikel 47 WIB 92 en de administratieve commentaren maken geen melding over de wijze van herbelegging. Bijgevolg oordeelt de rechtbank van Brugge dat het vruchtgebruik eveneens is toegestaan als geldige herbelegging.¹⁰⁷ Een herbelegging in naakte eigendom komt niet in aanmerking, vermits er daar geen afschrijvingen op zijn toegestaan.¹⁰⁸ Als de vruchtgebruiker daarentegen vroegtijdig aan zijn vruchtgebruik verzaakt, binnen de herbeleggingstermijn, dan aanvaardt de DVB dat de naakte eigendom wel een geldige herbelegging is. De vennootschap wordt hierdoor immers volle eigenaar.¹⁰⁹

Financiële leasing komt ook in aanmerking als geldige herbelegging. Een kenmerk van de financiële leasing is dat het opgenomen wordt op de balans van de leasingnemer en dat er dus afschrijvingen op aangenomen worden. Operationele komt bijgevolg niet in aanmerking.¹¹⁰

Verbouwingswerken kunnen volgens de Administratie niet aanvaardt worden als een geldige herbelegging in ‘gebouwde onroerende goederen’ zoals vermeld in artikel 47, §4, eerste lid. Om een onderscheid te maken is in deze paragraaf bewust afgeweken van de boekhoudkundige begrippen die worden vernoemd in artikel 47, §2.¹¹¹ In 2013 past de Administratie haar standpunt hierover aan. Er wordt beslist dat verbouwingswerken wel in aanmerking komen als geldige herbelegging in de zin van artikel 47, §4.¹¹² De rechtspraak oordeelt dat de werken pas in aanmerking komen als ze een hogere waarde geven aan het onroerende goed.¹¹³

¹⁰⁶ Comm. IB. 92, nr 47/39

¹⁰⁷ MEES, F., “Gespreide taxatie en herbelegging binnen verlengde termijn van vijf jaar: vruchtgebruik”, monkey.be, geraadpleegd op 4 februari 2015. en Brugge 21 maart 2011, *FJF* 2013, afl. 79.

¹⁰⁸ Brussel 25 mei 2001, arrest B 01/3, www.lexfin.be.

¹⁰⁹ SALENS, P. en TAGHON, C., *Aangifte Vennootschapsbelasting 2014*, Maklu, 2014, 388 p.

¹¹⁰ Voorafg. Besl. nr. 2013.171, 4 juni 2013.

¹¹¹ *Vr. en Antw. Senaat*, 2001-02, 25 juli 2001, 2418 (Vr. nr. 1447 DE CLIPPELE)

¹¹² Voorafg. Besl. nr. 2013.177, 11 juni 2013.

¹¹³ Antwerpen 12 januari, *Fisc. Koer.* 2007, afl. 9, 459.

4.3.2. Voorwaarden

4.3.2.1. Fiscaal aanvaarde afschrijvingen

Als de belastingplichtige ervoor kiest om te herbeleggen in een gebouw dienen enkele aandachtspunten in acht genomen te worden met betrekking tot de afschrijvingen. De grondwaarde, die is inbegrepen in de aanschaffingsprijs van het onroerend goed, telt niet mee als geldige herbelegging. Aangezien grond niet afschrijfbaar is.¹¹⁴ Bijkomende kosten die mee geactiveerd en afgeschreven worden met de herbelegging, voldoen aan de voorwaarden van een geldige herbelegging. Het gaat dan voornamelijk over registratierechten, erelonen, bankkosten, enz., die mee geactiveerd worden.¹¹⁵

De bijkomende voorwaarde van de fiscaal aanvaarde afschrijvingen wordt nogmaals duidelijk in een arrest van 13 mei 2014 van het Hof van Beroep te Gent. De rechtbank oordeelde er over volgende rechtsvraag: als de belastingplichtige opteert om te herbeleggen in een personenwagen, mag dan het volledige investeringsbedrag in acht genomen worden?¹¹⁶ Autokosten, inclusief afschrijvingen, zijn immers maar beperkt fiscaal aftrekbaar. In casu ging het om een naamloze vennootschap waarvan de autokosten slechts ten belope van 75% in aftrek konden worden genomen. Volgens de Administratie kan enkel de fiscaal afschrijfbare waarde in acht genomen worden.¹¹⁷ Op basis van de artikelen 47 §2 en 66 §1 WIB heeft het Hof van Beroep de zienswijze van de Administratie en het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge op 15 oktober 2012 gevolgd. De herbeleggingsvoorwaarde houdt namelijk in dat er moet herbelegd worden in een afschrijfbaar activa en dit heeft de vennootschap in casu voor een deel niet gedaan. De herbelegde meerwaarde zou in de visie van de belastingplichtige slechts beperkt belast worden tot het afschrijfbaar bedrag, in tegenstelling tot de aankoopprijs die voor 100% in aanmerking komt voor herbelegging. Dit is strijdig met het beoogde doel van artikel 47 WIB.¹¹⁸ De rechtbank heeft geoordeeld dat maar 75% van de aanschaffingswaarde in aanmerking komt voor herbelegging. Daartegenover dient de ontvangen verkoopprijs of schadevergoeding eveneens slechts voor 75% te worden herbelegd als de verwezenlijkte meerwaarde betrekking heeft op een personenwagen.¹¹⁹

¹¹⁴ Comm. IB. 92 nr. 47/37. en BUYSSE, C., "Gespreide taxatie en herbelegging: enkel waarde 'gebouw' telt mee", *Fiscoloog* 2011, afl. 1268, 11.

¹¹⁵ Luik 19 februari 2013, 2012/RG/204, www.lexfin.be

¹¹⁶ Gent 13 mei 2014, *Fisc. Koer.* 2014, afl. 11, 494.

¹¹⁷ Comm. IB. 92, nr 47/63

¹¹⁸ VAN CROMBRUGGE, S., "Gespreide meerwaardentaxatie mits herbelegging in auto", *Fiscoloog* 2013, afl. 1328, 12.

¹¹⁹ Comm. IB. 92, nr. 47/29.

4.3.2.2. Territorialiteitsvoorwaarde

Vóór 2011 moest de herbelegging plaatsvinden in afschrijfbaar materiële en immateriële vaste activa die in België voor de beroepswerkzaamheid gebruikt worden. Volgens de administratieve commentaren hoeven de investeringen niet letterlijk op Belgisch grondgebied plaats te vinden, maar moeten zij wel herbelegd worden in een inrichting waarover de belastingplichtige in België beschikt.¹²⁰

Dit wordt ook bevestigd in een voorafgaande beslissing.¹²¹ In casu werd er beslist dat de verwerving van een onroerend goed gelegen in Spanje, om verder te verhuren aan derden, niet beschouwd kan worden als een geldige herbelegging. De DVB staaft haar beslissing aan de hand van een circulaire en het dubbelbelastingverdrag tussen België en Spanje. Enerzijds wordt er in de circulaire¹²² geconcludeerd dat een herbelegging in schip dat onder de Belgische vlag vaart, geen belemmering vormt voor de toekenning van het stelsel van gespreide taxatie. Het schip valt onder een Belgische inrichting en er worden fiscaal afschrijvingen op aangenomen. In de beslissing wordt gesteld dat er niet kan verhinderd worden dat de herbelegging plaatsvindt in activa die hoofdzakelijk in lidstaten van de Europese Unie worden gebruikt. Anderzijds wordt er verwezen naar het dubbelbelastingverdrag dat van kracht is tussen België en Spanje. Volgens dit verdrag heeft Spanje de heffingsbevoegdheid over de huurinkomsten. Bijgevolg zullen de afschrijvingen op het onroerend goed geen deel uitmaken van de Belgische winst. Aangezien afschrijvingen een essentieel element zijn voor de toepassing van artikel 47 WIB 92, besluit de DVB dat er in casu geen gespreide taxatie mogelijk is.

De territorialiteitsvoorwaarde inherent aan de actiefbestanddelen die herbelegd worden, is bij wet van 7 november 2011 uitgebreid van België naar de Europese Economische Ruimte. De aanpassing kwam er naar aanleiding van een ingebrekestelling door de Europese Commissie.¹²³ Als de herbelegging enkel mag gebeuren in goederen die in België worden gebruikt voor de beroepswerkzaamheid heeft dit op basis van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie tot gevolg dat de vrijheid van vestiging, het vrij verkeer van kapitaal en het vrij verrichten van diensten belemmerd wordt.¹²⁴

De aanvulling van artikel 47, §2 houdt een uitbreiding in naar buitenlandse goederen. Niettegenstaande het een buitenlandse herbelegging betreft, dienen de activa wel nog steeds belastbare inkomsten in België voort te brengen. Deze stelling van LIOEN, SUIJS en WOUTERS is gebaseerd op artikel 68 WIB 92

¹²⁰ Comm. IB. 92, nr. 47/36.

¹²¹ Voorafg. Besl. nr. 900.063, 10 november 2009.

¹²² Circ. nr. Ci.RH. 242/564.660, 13 september 2005.

¹²³ Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 2010-2011, doc. 53 nr. 1737/001, 4.

¹²⁴ Art. 49, 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *Publicatieblad nr. C326 26 oktober 2012*.

dat verband houdt met de investeringsaftrek.¹²⁵ Uit de administratieve commentaren bij dit artikel leiden zij af dat de inkomsten van de activa belastbaar moeten zijn in België.¹²⁶ Het speelt hierbij geen rol of de activa zijn aangeschaft of gebruikt worden in België of in het buitenland. LIOEN, SUIJS en WOUTERS trekken deze redenering door voor artikel 47 WIB 92.¹²⁷ Afgezien van deze stelling wordt er in de administratieve commentaren bij artikel 47 WIB 92 echter niet vermeld dat de inkomsten met betrekking tot buitenlandse activa in België moeten belastbaar zijn.¹²⁸ Artikel 47, §2 WIB 92 is dus nog voor interpretatie vatbaar. Het is nog onduidelijk of buitenlandse goederen waarvan de inkomsten niet belastbaar zijn in België ook in aanmerking komen voor de territorialiteitsvoorwaarde.

4.4. Gevolgen niet-tijdige of gebrekkige herbelegging

Als de belastingplichtige noch tijdig, noch in de juiste activa herbelegt zal de belasting op de meerwaarde (of het deel dat nog niet is belast) alsnog in één keer moeten voldaan worden. Het principe van artikel 47, §6 WIB houdt in dat de verwezenlijkte meerwaarde volledig als winst wordt aangemerkt van het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken.¹²⁹ Als je artikel 47, §6 WIB 92 letterlijk interpreteert kan de fiscus enkel de meerwaarde belasten in het belastbare tijdperk waarin de termijn is verstreken en niet in een later tijdperk. De fiscus maakte echter gebruik van een ander wetsartikel om de meerwaarde alsnog te belasten.¹³⁰ Artikel 361 WIB 92 stelt dat onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva kunnen worden aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de Administratie een onderzoek doet van de boekhouding. Zelfs al hebben de overwaarderingen betrekking op voorgaande belastbare tijdperken.¹³¹ De rechtbank van eerste aanleg te Gent oordeelde op 14 december 2010 dat de fiscale wet strikt moet geïnterpreteerd worden.¹³² De specifieke regeling in artikel 47, §6 WIB 92 primeert. De bijkomende aanslag die de Administratie had gevestigd omdat de meerwaarde niet volledig terug bij de inkomsten van het tijdperk was gevoegd, werd bijgevolg vernietigd.

Als de belastingplichtige niet correct herbelegt volgt er daarbovenop nog een sanctie in de vorm van nalatigheidsintresten. De fiscus steunt hierbij op artikel 416 WIB 92. De nalatigheidsintrest is verschuldigd vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de

¹²⁵ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹²⁶ Comm. IB. 92, nr. 68/18.

¹²⁷ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹²⁸ Comm. IB. 92, nr. 47/23.

¹²⁹ Art. 47, §6 WIB 92

¹³⁰ BUYASSE, C., “Niet-tijdige herbelegging: wanneer moet de belasting plaatsvinden?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1240, 6.

¹³¹ Art. 361 WIB 92

¹³² BUYASSE, C., “Niet-tijdige herbelegging: wanneer moet de belasting plaatsvinden?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1240, 6. en Gent 14 december 2010, *FJF* 2012, afl. 194.

vrijstelling werd toegestaan.¹³³ Stel dat de belastingplichtige vóór het verstrijken van de herbeleggingstermijn tot de conclusie komt dat hij niet aan de herinvesteringsverplichting zal kunnen voldoen. De belastingplichtige neemt hierbij op eigen initiatief de eerder vrijgestelde meerwaarden weer in het resultaat op en schendt zo de onaantastbaarheidsvoorwaarde. Kan de fiscus in dit geval ook nalatigheidsintresten aanrekenen? Deze kwestie werd op 18 september 2013 voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg te Brussel.¹³⁴ De Administratie was van oordeel dat er wel degelijk nalatigheidsintresten verschuldigd zijn en dit op basis van de ratio legis van artikel 416 WIB 92. De gunstmaatregel van artikel 47 WIB 92 mag namelijk niet gebruikt worden om de belastingheffing en de betaling straffeloos uit te stellen.¹³⁵

De rechter is echter een andere mening toegedaan. Het vonnis van de rechtbank is gesteund op de letterlijke lezing van de tekst van artikel 416, eerste lid WIB 92, waarin verwezen wordt naar artikel 47, §6 WIB 92 en dus “het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken”.¹³⁶ Er kunnen dus geen nalatigheidsintresten worden gevorderd in het geval dat de meerwaarden vóór het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt spontaan weer in de belastbare basis worden opgenomen.

Op 28 januari 2014 werden er aangaande het verschuldigd zijn van nalatigheidsintresten in het kader van gespreide taxatie op meerwaarden twee vragen gesteld in de Kamer.¹³⁷ Ten eerste vroeg dhr. Van Biesen aan Minister van Financiën Koen Geens uitleg over de situatie waarin er geen positief fiscaal resultaat is voor de belastingplichtige. In de praktijk worden er geen nalatigheidsintresten aangerekend, maar op basis van artikel 416 WIB zou men de belasting die proportioneel verband houdt met de meerwaarden fictief kunnen berekenen en daarop dan nalatigheidsintresten berekenen. minister Geens antwoordt dat er geen nalatigheidsintrest verschuldigd is, zelfs al is de belastbare basis nihil. De tweede vraag van dhr. Van Biesen ging over dezelfde kwestie als het vonnis van 18 september 2013 door de rechtbank van eerste aanleg te Brussel. (cf. supra) De minister laat weten dat, op basis van de uitdrukkelijke bewoordingen in artikel 416 WIB, er geen nalatigheidsintresten verschuldigd zijn. Minister Geens maakt hierbij geen onderscheid tussen de drie- en vijfjarige termijn.¹³⁸ Het standpunt van de rechtbank wordt dus nogmaals bevestigd door de Minister van Financiën.

¹³³ Art. 416 WIB 92

¹³⁴ Rb. Brussel 18 september 2013, Fisc. Koer. 2014, afl. 18, 664.

¹³⁵ Comm. IB. 92, nr. 416/2.

¹³⁶ Comm. IB. 92, nr. 416/1.

¹³⁷ Vr. en Antw. Kamer, 2013-14, 28 januari 2014, 910 (Vr. nr. 21709 VAN BIESEN)

¹³⁸ THUIS, C. en DE GEYNDT S., “Nalatigheidsinterest bij uitblijven herinvestering : minister is soepel”, *Fiscale Actualiteit* 2014, afl. 19, 3-6.

In de volgende cijfervoorbeelden worden er drie hypothesen toegelicht.¹³⁹

Voorbeeld 1: In het jaar N wordt er een vrijwillig meerwaarde verwezenlijkt van 500. De vennootschap opteert voor gespreide taxatie en de driejarige termijn is van toepassing. De vennootschap voldoet niet aan de herbeleggingsvoorwaarden, dus de meerwaarde wordt aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken.¹⁴⁰

Aangezien ze de meerwaarde niet spontaan weer in de belastbare basis hebben opgenomen, is er nalatigheidsintrest verschuldigd. Deze intrest wordt berekend op het deel van de belasting dat proportioneel verband houdt met de meerwaarde.

Boekjaar N	Belastbare basis: 600
Boekjaar N + 1	Belastbare basis: 100
Boekjaar N + 2	Belastbare basis: 100 + 500 = 600
Te betalen VenB N + 2	$600 * 33,99\% = 204$
Nalatigheidsintresten	$(500/600) * 204 = 170$

Voorbeeld 2: Idem voorbeeld 1, maar de meerwaarde wordt uit eigen initiatief van de belastingplichtige als winst aangemerkt vóór het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, hier het jaar N + 1. Hier zijn dus geen nalatigheidsintresten verschuldigd.

Boekjaar N	Belastbare basis: 600
Boekjaar N + 1	Belastbare basis: 100 + 500
Te betalen VenB N + 1	$600 * 33,99\% = 204$
Nalatigheidsintresten	Nihil

Voorbeeld 3: Idem voorbeeld 1, maar in het boekjaar N + 2 is er geen belastbare basis. Het gevolg is dat er noch vennootschapsbelasting, noch nalatigheidsintresten verschuldigd zijn in het jaar N + 2.

Boekjaar N	Belastbare basis: 600
Boekjaar N + 1	Belastbare basis: 100
Boekjaar N + 2	Belastbare basis: $-600 + 500 = -100$
Te betalen VenB N + 2	Nihil
Nalatigheidsintresten	Nihil

¹³⁹ THUIS, C. en DE GEYNDT S., "Nalatigheidsinterest bij uitblijven herinvestering : minister is soepel", *Fiscale Actualiteit* 2014, afl. 19, 3-6.

¹⁴⁰ Comm. IB. 92, nr. 416/1

Thijs en De Geyndt, allebei tax consultants bij Ernst & Young, voegen hier aan toe dat het niet mogelijk is om slechts een deel van een meerwaarde te belasten vóór het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken. In artikel 47 WIB wordt er telkens verwezen naar de meerwaarden in zijn geheel. De meerwaarde gerealiseerd op één activum kan niet opgesplitst worden met de bedoeling om een deel ineens te belasten en op het andere deel verder het gespreid taxatiestelsel toe te passen. De Minister van Financiën verwijst eveneens naar de meerwaarde in zijn totaliteit.¹⁴¹ Deze visie is tegenstrijdig met de uitspraak op 16 maart 2004. (cf. *supra* nr. 4.1)

4.5. Gevolgen vervreemding of buitengebruikstelling herbelegging

De verwezenlijkte meerwaarde wordt alsnog ineens belastbaar hetzij wanneer het activum ophoudt gebruikt te worden voor de beroepswerkzaamheid, hetzij door stopzetting van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige zelf. De meerwaarde wordt dan belast ten belope van het nog niet afgeschreven saldo.

Herbeleggen in meerdere afschrijfbaar activa is toegelaten.¹⁴² Maar opeenvolgende herbeleggingen worden echter niet toegelaten. Het herbelegde actief bestanddeel mag niet vervangen worden door een ander vervangingsactief. De keuze voor het herbelegde actiefbestanddeel is met andere woorden onherroepelijk, zelfs als de vervreemding of buitengebruikstelling gebeurt binnen of buiten de herbeleggingstermijn.¹⁴³ Het is eveneens niet toegelaten om één gezamenlijk formulier 276 K op te stellen met de herbeleggingen van alle jaren.¹⁴⁴ De rechtspraak volgt de visie van de Administratie. In casu werd een meerwaarde verwezenlijkt bij de verkoop van een schip. De belastingplichtige besliste om opnieuw in een schip te herbeleggen, schip A. Binnen de herbeleggingstermijn werd duidelijk dat schip A niet aan de vereisten voldeed, dus beslist de onderneming om in een ander schip te herbeleggen, schip B. Schip A werd verkocht. Het Hof van Beroep te Gent stelt vast dat het schip ophoudt gebruikt te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, dus wordt de meerwaarde onmiddellijk als winst aangemerkt.¹⁴⁵

¹⁴¹ THIJS, C. en DE GEYNDT S., "Nalatigheidsinterest bij uitblijven herinvestering : minister is soepel", *Fiscale Actualiteit* 2014, afl. 19, 3-6.

¹⁴² Comm. IB. 92, nr. 47/38.

¹⁴³ BUYSSE, C., "Aanvullen mag, vervangen niet", *Fiscoloog* 2007, afl. 1078, 9.

¹⁴⁴ Comm. IB. 92 nr. 47/76.

¹⁴⁵ VAN CROMBRUGGE, S., "Gespreide taxatie van meerwaarden: geen opeenvolgende herbeleggingen", *Fiscoloog* 2009, afl. 1171, 12.

Vervangen is dus niet mogelijk, maar de aanvulling van de herbelegging is daarentegen wel toegelaten volgens de Administratie.¹⁴⁶ Dit wordt ook bevestigd in de rechtspraak.¹⁴⁷ Zolang de herbeleggingstermijn nog niet verstreken is, kan een gedane herbelegging verder worden aangevuld.

¹⁴⁶ Comm. IB. 92, nr. 47/67.

¹⁴⁷ BUYSSE, C., "Aanvullen mag, vervangen niet", *Fiscoloog* 2007, afl. 1078, 9.

5. OMSCHRIJVING GESPRED TAXATIESTELSEL

5.1. Kenmerken

5.1.1. Voorlopige vrijstelling belasting

Het gespreid taxatiestelsel houdt een voorlopige vrijstelling van belasting in. Een gedwongen meerwaarde kan tot drie jaar na de ontvangen vergoeding vrijgesteld blijven (cf. *supra* nr. 4.2). Daarna wordt de tijdelijk vrijgestelde meerwaarde stelselmatig belast volgens het ritme van de fiscaal in aanmerking genomen afschrijvingen van de herbelegde activa.

Om aanspraak te maken op de voorlopige vrijstelling, moet de belastingplichtige zijn keuze kenbaar maken door opgave 276K bij de aangifte te voegen van het aanslagjaar waarin de meerwaarde is verwezenlijkt. (cf. *infra* Bijlage 2) Dit moet ieder jaar herhaald worden tot de meerwaarde volledig is belast. Wanneer de belastingplichtige nalaat om zo'n opgave in te dienen, wordt het niet belaste deel van de meerwaarde aan de winst van het aanslagjaar toegevoegd. Dit standpunt wordt gevolgd door de belastingadministratie en het Hof van Beroep te Gent.¹⁴⁸ Het Hof van Antwerpen deed al eerder een uitspraak over de laattijdige indiening. Het stelsel van gespreide taxatie mag volgens deze uitspraak wel behouden blijven.¹⁴⁹ Artikel 47, §6 WIB 92 maakt namelijk geen melding van een sanctie indien er niet voldaan wordt aan de indienverplichting. Het ontbreken van het formulier leidt niet noodzakelijk tot de weigering van het stelsel van de gespreide belasting. Ook de minister bevestigde toen dat een ontbrekend formulier niet kan leiden tot onmiddellijke taxatie. Deze vraag had betrekking op een formulier 328K. Op basis van dit antwoord kan een formulier nog ingediend worden in om het even welk stadium van de procedure.¹⁵⁰

5.1.2. Onaantastbaarheidsvoorwaarde

De belasting op de verwezenlijkte meerwaarde is pas verschuldigd op het moment dat de herbelegde investering afgeschreven wordt. Deze toekomstige belastingen worden boekhoudkundig 'uitgestelde belastingen' genoemd. Om van deze gunstregeling gebruik te maken, dient de belastingplichtige de voorwaarde van onaantastbaarheid te voldoen.

De gedwongen of vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden dienen onder een afzonderlijke post van het passief geboekt te zijn en te blijven. In de jaarrekeningschema's is destijds rekening gehouden met de

¹⁴⁸ Gent 17 maart 2009, *Fisc. Koer.* 2009, afl. 12, 559.

¹⁴⁹ Antwerpen 21 oktober 2003, *Fisc. Koer.*, afl. 648.

¹⁵⁰ *Vr. en Antw. Kamer*, 2004-05, 22 oktober 2003, 12545 (Vr. nr. 75 PIETERS)

gespreide taxatie. De uitgestelde belastingen moeten geboekt worden onder een afzonderlijke post die noch onder het eigen vermogen, noch onder de schulden valt.¹⁵¹ De meerwaarde wordt verdeeld over de passiefrekeningen 13200 'Belastingvrije reserves' en 16800 'Uitgestelde belastingen'. (cf. *infra* nr. 5.2) De meerwaarden mogen tevens niet in aanmerking komen voor de berekening van de toevoeging aan de wettelijke reserve of een andere vorm van winsttoekenning.¹⁵²

Vanaf het moment dat niet meer voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde worden de voorheen vrijgestelde sommen of het voorlopig niet belaste deel van de meerwaarde onmiddellijk belastbaar in hetzelfde belastbare tijdperk.¹⁵³ Om te beoordelen of de onaantastbaarheid is geschonden moet er eerst geverifieerd worden of de wettelijke vrijstellingsvoorwaarden ab initio vervuld waren. Als de toepassingsvoorwaarden voor de gespreide taxatie aanvankelijk niet voldaan waren, kan er geen sprake zijn van een schending van artikel 190 WIB 92.¹⁵⁴ Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de belastingplichtige beslist om een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde over te boeken naar de passiefrekeningen 'belastingvrije reserves' en 'uitgestelde belastingen' niettegenstaande dat het vervreemde activum nog geen 5 jaar voor de beroepswerkzaamheid gebruikt werd. (cf. *supra* nr. 3.3.2.1)

De controle van de vrijstellingsvoorwaarden ab initio is van belang om het moment van belastbaarheid te bepalen. Bijgevolg wordt de meerwaarde uit het laatst genoemde voorbeeld, met betrekking tot de vijfjarenperiode, belastbaar op het moment van de realisatie van de meerwaarde. Dit in tegenstelling tot de situatie waarin de onaantastbaarheid wel wordt geschonden. In dat laatste geval wordt de meerwaarde aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de wederbeleggingstermijn is verstreken.¹⁵⁵ In een casus die het Hof van beroep te Luik behandelde op 18 september 2013 was de aanslagtermijn voor het belasten van deze meerwaarde reeds verstreken. Om terug een getrouw beeld te krijgen werden de belastingvrije reserves en de uitgestelde belastingen overgeboekt naar de beschikbare reserves.¹⁵⁶ Het niet-belastbare bedrag mocht terug in mindering gebracht worden van het fiscale resultaat, na omdeling volgens oorsprong.¹⁵⁷

¹⁵¹ Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies, oktober 2013, nr. 2013/14, www.cnc.cbn.be

¹⁵² Art. 190, eerste lid, WIB 92

¹⁵³ Art. 190, vierde lid, WIB 92

¹⁵⁴ CHEVALIER, C., "De onaantastbaarheidsvoorwaarde kan pas geschonden zijn indien aanvankelijk alle wettelijke vrijstellingsvoorwaarden vervuld waren." *T.F.R.* 2014, afl. 460, 407

¹⁵⁵ Art. 47, §6, WIB 92

¹⁵⁶ CHEVALIER, C., "De onaantastbaarheidsvoorwaarde kan pas geschonden zijn indien aanvankelijk alle wettelijke vrijstellingsvoorwaarden vervuld waren." *T.F.R.* 2014, afl. 460, 407

¹⁵⁷ Art. 76, 2°, c) KB/WIB 92

CHEVALIER volgt de redenering van het arrest. Als de belastingplichtige de verwezenlijkte meerwaarde ten onrechte boekhoudkundig verwerkt als een belastingvrije reserve, respectievelijk uitgestelde belasting, kan dit niet als gevolg hebben dat de meerwaarde wordt vrijgesteld.¹⁵⁸

5.2. Boekhoudkundige verwerking

Wanneer een belastingplichtige opteert voor de gespreide taxatie van meerwaarden, zal de belasting volledig ten laste van de volgende boekjaren komen. Het vermogen wordt bezwaard met een belastingschuld die blijft vast te staan in de volgende jaren. Hoe dit boekhoudkundig verwerkt wordt, staat in onderstaand voorbeeld beschreven.

*Voorbeeld*¹⁵⁹

De aanschaffingswaarde van een machine is 120.000 EUR waarop 60.000 EUR afgeschreven werd. De machine werd aangekocht op 26.05.2005 en het afschrijvingspercentage bedraagt 10%. Op 12.05.2010 wordt de machine verkocht voor 80.000 EUR. De meerwaarde, 20.000 EUR, dient binnen de 3 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt te worden herbelegd. In de loop van 2011 koopt de vennootschap meerdere machines aan voor een totaalbedrag van 80.000 EUR. De machines worden afgeschreven over een periode van 5 jaar.

In dit voorbeeld wordt er uitgegaan van een belastingpercentage van 33,99%. De uitwerking van het voorbeeld volgt het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) inzake de boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt.¹⁶⁰

¹⁵⁸ CHEVALIER, C., "De onaantastbaarheidsvoorwaarde kan pas geschonden zijn indien aanvankelijk alle wettelijke vrijstellingsvoorwaarden vervuld waren." *T.F.R.* 2014, afl. 460, 407

¹⁵⁹ VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160-175.

¹⁶⁰ Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies, oktober 2013, nr. 2013/14, www.cnc.cbn.be en VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160-175.

Stap 1: Realisatie van de meerwaarde op 12.05.2010. De vennootschap boekt de brutomeerwaarde in opbrengsten en neemt de eventuele kosten van vervreemding te laste. Enkel het de nettomeerwaarde moet overgeboekt worden naar het passief van haar balans.

		Debet	Credit
416	Diverse vorderingen	80.000,00	
2309	Geboekte afschrijvingen op machines (-)	60.000,00	
763	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa ¹⁶¹		20.000,00
2300	Machines		120.000,00

Stap 2: Overboeking van de gerealiseerde meerwaarde naar de uitgestelde belastingen en de belastingvrije reserves eind 2010. Het deel op de passiefrekeningen gaat proportioneel terug naar de resultatenrekening.

		Debet	Credit
68000	Overboeking naar de uitgestelde belastingen	6.798,00	
68900	Overboeking naar de belastingvrije reserves	13.202,00	
16820	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa		6.798,00
13200	Belastingvrije reserves		13.202,00

Stap 3: Herbelegging van het ontvangen verkoopbedrag in de loop van 2011.

		Debet	Credit
2300	Gebouwen	80.000,00	
44000	Leveranciers		80.000,00

Stap 4: Op 31 december 2011 wordt de belastingvrije reserve en de uitgestelde belasting gelijkmatig met de afschrijvingen van het herbelegd activum in winst genomen.

Het te belasten deel van de meerwaarde kan worden berekend aan de hand van volgende formule:¹⁶²

$$D = \frac{M \times A}{V} \qquad D = \frac{20.000 \times 16.000}{80.000} = 4.000$$

¹⁶¹ Of rekening 74100: Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa

¹⁶² CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2014, 897-914.

D = het in bepaald belastbaar tijdperk te belasten deel van de meerwaarde

M = bedrag van de verwezenlijkte meerwaarde

A = fiscaal aangenomen afschrijvingen op het herbeleggingsactiuvum

V = te herbeleggen verkoopbedrag in het voorbeeld

		Debet	Credit
16820	Uitgestelde belasting op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa	1.359,60	
13200	Belastingvrije reserves	2.640,40	
78000	Onttrekking aan de uitgestelde belastingen		1.359,60
78900	Onttrekking aan de belastingvrije reserves		2.640,40

Gedurende de afschrijvingsperiode van de investering, worden de uitgestelde belastingen geleidelijk afgeboekt via een overboeking naar de post 'Onttrekkingen aan uitgestelde belastingen' van de resultatenrekening. Deze boeking valt samen met de opneming van de meerwaarden in het belastbaar resultaat.¹⁶³

De initiële waardering van de uitgestelde belastingen moet geschieden tegen het normale bedrag van de belasting die op de meerwaarde zou zijn geheven in het geval er niet zou geopteerd zijn voor gespreide taxatie. Als er echter een vermoeden is dat de belasting op de meerwaarde in de toekomst lager zal liggen, door bijvoorbeeld een belastingvermindering, dan mag de belastingplichtige deze vermindering in rekening brengen.¹⁶⁴ Artikel 76 van het Koninklijk Besluit staat ook latere aanpassingen toe voor zover het effectieve bedrag van de geraamde belasting sterk verschilt van het bedrag geboekt op de passiefrekening 168.¹⁶⁵ Dit kan bijvoorbeeld voorkomen als de fiscale toestand van de onderneming wijzigt. Zowel de initiële correcte als de latere correctie mag enkel gebeuren indien het voorzichtigheidsbeginsel in gedrang komt.¹⁶⁶

¹⁶³ Art. 76, §2, tweede lid KB W.Venn

¹⁶⁴ Art. 76, §1 KB W.Venn.

¹⁶⁵ Art. 76, §3 KB W.Venn.

¹⁶⁶ Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991

6. TOPIC: ARTIKEL 47 WIB EN BELASTINGVRIJE REORGANISATIES

6.1. Belastingvrije fusie

In deze topic wordt de toepassing van artikel 47 WIB in het kader van belastingvrije reorganisaties bestudeerd. Het eerste deel betreft een grondig overzicht van de veranderingen in de rechtspraak met betrekking tot de belastingvrije fusie. Daarna wordt de belastingvrije splitsing besproken.

Op 25 oktober 2011 verscheen er een opmerkelijk vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Gent over de samenhang tussen de herbeleggingsverplichting in het kader van de gespreide taxatie van meerwaarden en de belastingvrije fusie.¹⁶⁷ Dit vonnis werd op 25 juni 2013 bevestigd door het Hof van Beroep te Gent.¹⁶⁸ Beide uitspraken gaan in tegen de opvatting die al jarenlang werd aangenomen door de fiscus. Tot dan werd verondersteld dat activa verkregen naar aanleiding van een belastingvrije fusie niet in aanmerking komen als geldige wederbelegging.¹⁶⁹

In casu ging het over een vennootschap X die op 30 augustus 2004 een fusie aanging met vennootschap Y. In het eigen vermogen van vennootschap Y bevond zich een onroerend goed, namelijk een gebouw. Voordien had vennootschap X een aanzienlijke meerwaarde gerealiseerd op de verkoop van een appartement op datum van 25 april 2002. In aanslagjaar 2006 (boekjaar van 1 oktober 2005 tot 30 september 2006) voegde vennootschap X het formulier 276K bij haar aangifte vennootschapsbelasting. Hierbij duidde vennootschap X het gebouw, verkregen ingevolge de fusie, aan als herbelegging. Vennootschap X ging er vanuit dat de herbeleggingsverplichting was voldaan in de zin van artikel 47 WIB. De Administratie was echter van oordeel dat de belastingvrije inbreng van het gebouw ten gevolge van de fusie niet kan fungeren als geldige herbelegging. Bijgevolg kreeg vennootschap X een bericht van wijziging omdat er niet aan de wettelijke voorwaarden voldaan was.¹⁷⁰

Artikel 47 WIB 92 spreekt zich niet uit over welke wijze de erin vermelde herbelegging moet gebeuren. De centrale rechtsvraag die hier beantwoord dient te worden is: komen activa verkregen naar aanleiding van een belastingvrije fusie al dan niet in aanmerking als geldige herbelegging?¹⁷¹

¹⁶⁷ Rb. Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.

¹⁶⁸ Gent 25 juni 2013, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁶⁹ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P., "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁷⁰ Rb. Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.

¹⁷¹ Rb. Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.

Een belangrijke deelvraag die dient te worden opgeworpen impliceert de overgang van rechtswege bij een belastingvrije fusie. Geldt dergelijke overgang als “verkrijging” in de zin van artikel 47 WIB 92?¹⁷² Artikel 47 §1 verwijst althans naar herbelegde goederen die moeten verkregen of tot stand zijn gebracht.¹⁷³ De Administratie argumenteert dat er geen sprake kan zijn van een verkrijging op basis van het fiscale neutraliteitsprincipe. Het fiscale neutraliteitsprincipe houdt in dat er een (tijdelijke) vrijstelling van vennootschapsbelasting is voor alle partijen betrokken bij de fusie.¹⁷⁴ Bij een belastingvrije inbreng moeten de activa en passiva van de overgenomen vennootschap opgenomen worden in de boekhouding van de overnemende vennootschap tegen hun huidige boekhoudkundige waarde.¹⁷⁵ Deze boekhoudkundige neutraliteit wordt fiscaal doorgetrokken in artikel 46, §2 WIB 92. De in aanmerking te nemen afschrijvingen, investeringsaftrekken, belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling, minderwaarden of meerwaarden bij de overnemende vennootschap worden bepaald alsof er geen overdracht is.¹⁷⁶ Artikel 212 WIB omvat een soortgelijke bepaling. Al de bestanddelen die bij de overnemende vennootschap in aanmerking worden genomen worden bepaald alsof de fusie of de splitsing niet heeft plaatsgevonden.¹⁷⁷

De Administratie verwijst naar twee parlementaire vragen en een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge van 17 juni 2009 om haar argumentatie te staven.¹⁷⁸ De eerste parlementaire vraag die de Administratie aanduidt, werd gesteld door de heer Vergote op 17 juni 1993: “Kan de inbreng van een gebouwd onroerend goed in een vennootschap al dan niet worden aanzien als een geldige wederbelegging in de zin van artikel 47 WIB 92?” De Minister van Financiën antwoordt dat de vennootschap die een gebouwd onroerend goed ingevolge een niet belastingvrije inbreng heeft verkregen, met uitsluiting van de waarde van de grond, dit gebouw als geldige herbelegging kan in aanmerking nemen.¹⁷⁹ Ongeveer een jaar later wordt dezelfde vraag opnieuw gesteld, maar nu met betrekking tot een belastingvrije inbreng. De Minister van Financiën antwoordt op de vraag van de heer Hartry dat het ingebrachte onroerend goed niet in aanmerking als herbelegging. De minister baseert zich hierbij op het algemene fiscale neutraliteitsbeginsel bepaald in de artikelen 46, §2 en 212 eerste lid WIB 92.¹⁸⁰ Als laatste argument gebruikt de Administratie een vonnis van de rechtbank van eerste

¹⁷² LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁷³ Art. 47, §2 WIB 92

¹⁷⁴ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁷⁵ Art. 78, §2, KB/W.Venn.

¹⁷⁶ Art. 46, §2 WIB 92

¹⁷⁷ Art. 212 WIB 92

¹⁷⁸ LIOEN, K., SUIJS, E. en Wouters, P. , “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁷⁹ *Vr. en Antw. Senaat*, 1992-93, 17 juni 1993, 6705 (Vr. nr.599 VERGOTE)

¹⁸⁰ *Vr. en Antw. Senaat*, 1994-95, 7 februari 1994, 1579 (Vr. nr. 610 HATRY)

aanleg te Brugge van 17 juni 2009. In dit vonnis wordt aangewezen rekening te houden met het principe van de fiscale neutraliteit in de context van artikel 47.¹⁸¹ Er moet echter opgemerkt worden dat dit vonnis minder relevant is aangezien het om een andere rechtsvraag gaat en het werd ook niet gevolgd in hoger beroep.¹⁸²

De conclusie van de rechtbank van eerste aanleg is dat het fiscale neutraliteitsbeginsel te ruim wordt geïnterpreteerd door de Administratie. De argumentatie van de Administratie is voor deze concrete toepassing van artikel 47 WIB niet logisch en te weinig concreet verantwoord. Het beginsel moet in zijn eigen context worden gezien en dient restrictief te worden toegepast. De fictie van de niet-overdracht in artikel 46, §2 WIB kadert enkel in de belastingvrije en fiscaal neutrale karakter van de fusie. De activa veranderen wel degelijk van eigenaar. De overnemende vennootschap heeft deze activa verworven. Of de activa een geldige herbelegging zijn, moet enkel beoordeeld worden op basis van artikel 47 WIB.¹⁸³ Het Hof van Beroep volgt de uitspraak van rechtbank van eerste aanleg. Het belastingneutrale karakter van de fusie heeft geen invloed op de toepassing van het artikel 47.¹⁸⁴

De rechtsleer sloot zich aan bij deze uitspraak aangezien artikel 47 WIB niet concreet bepaalt op welke wijze deze herbelegging moet plaatsvinden en daar het principe van de neutraliteit niet algemeen geldend is.¹⁸⁵ Maar in de rechtsleer werd er nog een andere rechtsvraag geformuleerd. Delanote en Dillen stellen zich de vraag of er niet eerder sprake is van een verdere belegging dan van een herbelegging? De overgenomen vennootschap heeft immers al afschrijvingen verricht.¹⁸⁶ Volgens het doctrineartikel van LIOEN, SUIJS en WOUTERS is er nog steeds sprake van een herbelegging. Deze tweede rechtsvraag is nog altijd verbonden met de vorige rechtsvraag. Er vindt altijd een herbelegging plaats als er een overgang is goederen is.

De uitspraak van het Hof van Beroep vond niet enkel goedkeuring in de rechtsleer, maar ook de minister en zijn Administratie gingen akkoord met het arrest. Op 7 maart 2013 werd door mevrouw Veerle Wouters de vraag gesteld of de Minister van Financiën nog akkoord gaat met het standpunt van de toenmalige minister. De minister antwoordt op 22 april 2014 en sluit zich aan bij het arrest van 25 juni

¹⁸¹ Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.

¹⁸² LIOEN, K., SUIJS, E. en Wouters, P., "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁸³ Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.

¹⁸⁴ Gent 25 juni 2013, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

¹⁸⁵ DILLEN, L., "Administratie bevestigt dat activa verkregen ingevolge een belastingvrije herstructurering kwalificeren als herbelegging.", *A.F.T.* 2014, afl. 11, p.5.

¹⁸⁶ DELANOTE, M. en DILLEN L., "Herbelegging door overdracht actiefbestanddeel bij belastingvrije fusie?", *Fisc. Act.* 2012, afl. 3, 1.

2013.¹⁸⁷ In de voorafgaande beslissing nr. 2013.355 van 24 december 2013 wordt een aanvraag beantwoordt met betrekking tot een belastingneutrale fusie door overneming. De uitspraak van het Hof van beroep te Gent wordt hierbij niet in vraag gesteld.¹⁸⁸ Wouters stelt ook de vraag of het niet meer opportuun is om de wet te wijzigen in plaats van een onzekere juridische strijd te voeren. Het antwoord van de minister brengt geen uitsluitsel want de Administratie is bezig met onderzoeken van deze problematiek.¹⁸⁹ De Administratie is niet in cassatie gegaan tegen het arrest.¹⁹⁰

Het is duidelijk dat nog niet alle onduidelijkheden zijn weggewerkt in het kader van de belastingvrije fusie. Er is nood aan een meer transparante regelgeving daaromtrent.¹⁹¹

6.2. Belastingvrije splitsing

In dit tweede deel worden de gevolgen van artikel 47 WIB 92 besproken op de belastingvrije (partiële) splitsing. Bij een belastingvrije (partiële) splitsing wordt een deel van het vermogen van vennootschap A, overgedragen aan een vennootschap B. Vennootschap A ondergaat een vermogensvermindering die gelijk is aan het deel van het vermogen dat werd overgedragen.¹⁹²

In een vonnis van 17 juni 2009 werd een belastingvrije splitsing besproken, waarbij de gesplitste vennootschap een belastingvrije reserve had aangelegd om gespreide taxatie van meerwaarden te kunnen toepassen.¹⁹³ De administratieve commentaren daaromtrent stellen dat het vrijgesteld gedeelte van de gespreid te belasten meerwaarde bij voorrang toegewezen wordt aan de verkrijgende vennootschap waarbij de herbelegde activa worden ingebracht. De vrijgestelde reserves moeten verdeeld worden in verhouding tot de fiscale nettowaarden aan elk van die vennootschappen toegewezen.¹⁹⁴ In casu werd de belastingvrije reserve volledig toegewezen aan de vennootschap die het herbeleggingsactief had verkregen. De belastingplichtige krijgt gelijk op basis van o.a. artikel 212 en 213 WIB 92. Met artikel 212 WIB 92 wou de wetgever bepaalde reserves van de gesplitste vennootschap toewijzen aan de verkrijgende vennootschap waarin zich activa bevinden waarop de betrokken reserves betrekking hebben.¹⁹⁵

¹⁸⁷ *Vr. en Antw. Kamer*, 2013-14, 25 april 2014, 127 (Vr.nr. 61 WOUTERS)

¹⁸⁸ Voorafg. Besl. nr. 2013.535, 24 december 2013.

¹⁸⁹ *Vr. en Antw. Kamer*, 2013-14, 25 april 2014, 127 (Vr.nr. 61 WOUTERS)

¹⁹⁰ DILLEN, L., "Administratie bevestigt dat activa verkregen ingevolge een belastingvrije herstructurering kwalificeren als herbelegging.", *A.F.T. 2014*, afl. 11, p.5.

¹⁹¹ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P., "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R. 2014*, afl. 468.

¹⁹² Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, september 2009, nr. 2009/11, www.cnc.cbn.be.

¹⁹³ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P., "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R. 2014*, afl. 468.

¹⁹⁴ Comm. IB. 92 nr. 211/56.

¹⁹⁵ Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564.

Daarna werd deze casus voorgelegd aan het Hof van Beroep te Gent.¹⁹⁶ Het Hof ging niet akkoord met de zienswijze van de rechtbank van eerste aanleg, maar volgde het standpunt van de Administratie. De belastingvrije reserves moeten overgaan in verhouding met de fiscale nettowaarde van elk van de onderdelen en niet globaal genomen.

De rechtsleer besluit dat er rekening moet gehouden worden met de verschillende standpunten in de rechtspraak.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Gent 1 maart 2011, *Fisc. Koer.* 2011, afl. 6, 211.

¹⁹⁷ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R.* 2014, afl. 468.

CONCLUSIE

Met de gespreide taxatie van meerwaarden wil de wetgever zowel de belastingplichtige ondernemingen als natuurlijke personen aanmoedigen om investeringen te doen. In ruil hiervoor kunnen ze door middel van een tijdsvoordeel hun fiscale last aanzienlijk verminderen. De verwezenlijkte meerwaarde zal belast worden a rato van de afschrijvingen aangenomen op het herbelegde actiefbestanddeel. De wetgever is er naar mijn mening in geslaagd om een goede fiscale stimulus te creëren.

Na deze studie kan er vastgesteld worden dat er toch nog wat onduidelijkheden bestaan inzake de concrete toepassing van het gespreid belastingstelsel. In werkelijkheid liggen de zaken vaak veel ingewikkelder. Vooreerst is er sinds de wet van 22 december 1998 een uitbreiding gebeurd van het toepassingsgebied van artikel 47 WIB 92. Het artikel strekt zich nu uit tot elke rechtshandeling waarbij het actiefbestanddeel de onderneming definitief verlaat. De administratieve commentaren maken echter nog steeds melding van de meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop.

In het deel 'Toepassingsgebied' van dit werkstuk kwamen de meerwaarden aan bod die ontstaan bij de vervreemding of vestiging van zakelijke rechten op een onroerend goed. De Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) aanvaardt de toepassing van de gespreide taxatie als er een quasi gelijktijdige vervreemding van alle rechten plaatsvindt en wanneer alle gehouden rechten vervreemd worden. In de rechtsleer worden daar nog twee erfpachtovereenkomsten aan toegevoegd. Enerzijds de overeenkomst de erfpachtovereenkomst tegen een eenmalige vergoeding, anderzijds deze tegen een periodieke vergoeding.¹⁹⁸ De Commissie voor Boekhoudkundige Normen hanteert dezelfde visie. De overdracht van vruchtgebruik en opstal maken ook aanspraak op de gespreide belasting.

Als er een vrijwillige meerwaarde wordt verwezenlijkt, dan moeten de verkochte activa minimum vijf jaar de aard van activa hebben gehad. In de regel moet de termijn beoordeeld worden op basis van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige die het goed vervreemdt. Als de activa echter belastingvrij zijn ingebracht, mag er rekening gehouden worden met het tijdstip van aanschaffing van de overgenomen vennootschap. Bij de berekening van de termijn van vijf jaar moet er ook een onderscheid gemaakt worden in verbintenissen onder opschortende of onder ontbindende voorwaarde.

¹⁹⁸ PEETERS, C., "Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten", *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

Een belangrijke voorwaarde voor de toepassing van het gespreid taxatiestelsel zijn de fiscaal aanvaarde afschrijvingen. Het probleem situeert zich vooral bij de immateriële vaste activa. Enerzijds leiden de Administratie en het Hof af dat er enkel een meerwaarde kan gerealiseerd worden als de immateriële vaste activa als dusdanig geboekt zijn. Daarbij wordt gesteund op de wetgeving op de boekhouding van de jaarrekening. De rechtsleer argumenteert dat het meerwaardenbegrip niet stelt dat de immateriële vaste activa moeten voldoen aan een boekingsvoorwaarde.

Anderzijds wekt het toepassingsprobleem rond de volledig afgeschreven goodwill discussie op. Er zijn twee opvattingen ontstaan in de rechtspraak. De eerste opvatting stelt dat de meerwaarde verwezenlijkt bij de overdracht van goodwill die volledig afgeschreven is, enkel kan slaan op nieuwe gecreëerde goodwill. Zelf opgebouwde goodwill komt niet in aanmerking voor de gespreide taxatie. In de praktijk zorgt dit voor absurde gevolgen volgens de rechtsleer. Als de meerwaarde wordt gerealiseerd voor het einde van de afschrijvingsperiode, dan komt deze wél in aanmerking voor het gespreid taxatiestelsel. De tweede opvatting houdt in dat de afgeschreven goodwill nooit helemaal verdwenen kan zijn. De rechtsleer leidt uit deze rechtspraak af dat hiermee impliciet erkend wordt dat klantenbestanden van evoluerende aard zijn. Volgens de rechtsleer komt het erop neer dat deze cases moeten gezien worden als feitenkwesies. Aangezien het een gunstregime is, is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de oude goodwill nog aanwezig is in de onderneming.¹⁹⁹

Aan de herbeleggingen zijn er ook een reeks voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden zijn gelijkaardig aan deze die gelden voor de materiële en immateriële vaste activa waarop meerwaarden zijn gerealiseerd. Een extra voorwaarde die hierbij komt is de territorialiteitsvoorwaarde. Ook hier wordt er in de rechtsleer enkele bedenkingen gemaakt. De buitenlandse herbeleggingen moeten wel nog steeds belastbare inkomsten in België voortbrengen, dit blijkt echter nog niet uit de administratieve commentaren.

Als de belastingplichtige niet tijdig of gebrekkig herbelegt, volgen er onmiddellijk sancties in de vorm van volledige belasting van de (resterende) meerwaarde en nalatigheidsinteressen. De belastingeffecten dienen in de jaarrekening op een correcte manier tot uiting te komen. De fiscale gevolgen op de actief- en passiefbestanddelen moeten duidelijk afgeleid kunnen worden.

Uit de bespreking van de topic blijkt dat er ook nog enkele aandachtspunten zijn bij de toepassing van artikel 47 WIB 92 in het kader van de belastingvrije fusies en belastingvrije splitsingen. Bij de

¹⁹⁹ VAN CROMBRUGGE, S., "Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill", *Fiscoloog* 2014, afl. 1402, 8.

belastingvrije fusie gaat de rechtspraak in tegen de opvatting die al jarenlang door de Administratie wordt aangehouden. Aanvankelijk stond de Administratie weigerachtig tegenover het aanvaarden van een herbelegging in activa die voortkomen uit belastingvrije fusies. De rechtsleer sluit zich aan bij de uitspraken van de verschillende rechtbanken. In de rechtsleer wordt de vraag gesteld of een wetswijziging niet meer opportuun is. Bij belastingvrije splitsingen zijn de Administratie en het Hof van beroep het met elkaar eens. De rechtsleer volgt, maar stelt dat de verschillende uitspraken toch indachtig moet gehouden worden.²⁰⁰

Het gespreid taxatiestelsel is een gunstregime. Het komt erop neer dat de belastingplichtige steeds zelf zal moeten bewijzen dat er aan de nodige voorwaarden is voldaan. In de toekomst kan het zinvol zijn dat de wetgever een meer transparante regelgeving op enkele vlakken uitwerkt. Veel begrippen zijn voor interpretatie vatbaar wat nog altijd voor onduidelijkheden zorgt.

²⁰⁰ LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P. , "Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties", *T.F.R.* 2014, afl. 468.

BIBLIOGRAFIE

Wetgeving en voorbereidende werken

- Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen, *Parl. St. Senaat*, 1989-1990, doc. 47 nr. 806/001, 58.
- Ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen en wetsvoorstel houdende hervorming van de vennootschapsbelasting, *Parl.St. Kamer*, 1989-1990, doc. 47 nr. 1026/005, 25.
- Wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 1997-1998, doc. 49 nr. 1608/001, 6.
- Wetsontwerp tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *Parl. St. Kamer*, 2004-2005, doc. 51 nr. 1778/001, 9.
- Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen, *Parl. St. Kamer*, 2010-2011, doc. 53 nr. 1737/001, 4.
- Koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, *BS 29 september 1983*.
- Wet 29 december 1989 houdende fiscale bepalingen, *BS 29 december 1989*.
- Koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen, *BS 6 februari 2001*.
- Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *Publicatieblad nr. C326 26 oktober 2012*.

Administratieve bronnen

Administratieve commentaren

- Comm. IB 92, nr. 42/2 - 42/6
- Comm. IB. 92, nr. 43/1
- Comm. IB. 92, nr. 47/1 - 47/132
- Comm. IB. 92, nr. 68/18
- Comm. IB. 92, nr. 416/1
- Comm. IB. 92, nr. 211/56

Circulaires

- Circ. nr. Ci. RH.242/564.660, 13 september 2005.
- Circ. nr. Ci. RH. 241/576.972 (AOIF 11/2006), 6 april 2006

Voorafgaande beslissingen

- Voorafg. Besl. nr. 300.311, 29 april 2004.
- Voorafg. Besl. nr. 400.255, 24 maart 2005.
- Voorafg. Besl. nr. 500.072, 7 oktober 2005.
- Voorafg. Besl. nr. 800.106, 29 juli 2008.
- Voorafg. Besl. nr. 900.063, 10 november 2009.
- Voorafg. Besl. nr. 2010.244, 6 juli 2010.
- Voorafg. Besl. nr. 2013.171, 4 juni 2013.
- Voorafg. Besl. nr. 2013.177, 11 juni 2013.
- Voorafg. Besl. nr. 2013.535, 24 december 2013.

Parlementaire vragen

- *Vr. en Antw.* Kamer, 1992-93, 17 juni 1993, 6705 (Vr. nr. 599 VERGOTE)
- *Vr. en Antw.* Senaat, 1994-95, 11 januari 1994, 1565 (Vr. nr. 643 HATRY)
- *Vr. en Antw.* Senaat, 1994-95, 7 februari 1994, 1579 (Vr. nr. 610 HATRY)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 1994-95, 18 januari 1995, 14987 (Vr. nr. 1379 DUPRE)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 1996-97, 27 februari 1997, 11480 (Vr. nr. 790 GEHLEN)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 1997-98, 16 juni 1998, 19317 (Vr. nr. 1422 GHESQUIERE)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 1998-99, 15 mei 1998, 4458 (Vr. nr. 1089 HATRY)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 2000-01, 21 december 2001, 16829 (Vr. nr. 854 VISEUR)
- *Vr. en Antw.* Senaat, 2001-02, 25 juli 2001, 2418 (Vr. nr. 1447 DE CLIPPELE)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 2004-05, 22 oktober 2003, 12545 (Vr. nr. 75 PIETERS)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 2004-05, 5 augustus 2004, 7557 (Vr. nr. 457 DENIS)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 2013-14, 25 april 2014, 127 (Vr.nr. 61 WOUTERS)
- *Vr. en Antw.* Kamer, 2013-14, 28 januari 2014, 910 (Vr. nr. 21709 VAN BIESEN)

Rechtspraak

- Cass. 15 maart 2012, *Fisc. Koer.* 2012, afl. 8, 387-389.
- Brussel 25 mei 2001, arrest B 01/3, www.lexfin.be.
- Antwerpen 21 oktober 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 648.
- Rb. Brugge 16 maart 2004, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 8, 419.
- Antwerpen 12 januari 2007, *Fisc. Koer.* 2007, afl. 9, 459.
- Gent 17 maart 2009, *Fisc. Koer.* 2009, afl. 12, 559.

- Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564.
- Brussel 3 juni 2010, *Fisc. Koer.* 2010, afl. 15, 605.
- Gent 21 september 2010, *FJF* 2011, afl. 282.
- Gent 14 december 2010, *FJF* 2012, afl. 194.
- Gent 1 maart 2011, *Fisc. Koer.* 2011, afl. 6, 211.
- Brugge 21 maart 2011, *FJF* 2013, afl. 79.
- Rb. Gent 25 oktober 2011, *FJF* 2012, afl. 134.
- Rb. Luik 21 maart 2012, Zaak R.G. 11/2204/A, www.fisconet.be.
- Luik 19 februari 2013, 2012/RG/204, www.lexfin.be.
- Rb. Brussel 18 september 2013, *Fisc. Koer.* 2014, afl. 18, 664.
- Gent 25 juni 2013, *T.F.R.* 2014, afl. 468.
- Antwerpen 19 november 2013, *FJF* 2014, afl. 10, 1108.
- Gent 13 mei 2014, *Fisc. Koer.* 2014, afl. 11, 494.

Rechtsleer

Boeken

- BEGHIN, P. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek personenbelasting 2014-2015*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 464.
- CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2014, 897-914.
- CLOCHERET, A., DE GROOTE, B. et al., *Wetboek Accountancy en Fiscaliteit, 2014-2015 boek 1: Grondwet, Burgerlijk Recht, Inkomstenbelasting, Algemene Fiscale wetgeving, Successierechten, Registratierechten*, Brussel, De Boeck, 2012, 325.
- DE LEMBRE E., EVERAERT P., en VERHOEYE J., *Handboek Boekhouden Vennootschapsboekhouding*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 134.
- SALENS, P. en TAGHON, C., *Aangifte Vennootschapsbelasting 2014*, Maklu, 2014, 388 .
- VAN KERCHOVE W., *Praktisch Vennootschapsbelasting*, Berchem, De Boeck nv, 2011, 160-175.

Tijdschriften

Algemeen fiscaal tijdschrift

- DILLEN, L., “Administratie bevestigt dat activa verkregen ingevolge een belastingvrije herstructurering kwalificeren als herbelegging.”, *A.F.T.* 2014, afl. 11, 5.
- DOOLAEGHE, A., DE MEYERE, L. en WESTEN, B., “Overzicht Rechtspraak 2003.”, *A.F.T.* 2004, afl. 6-7, 41.

- PEETERS, C., “Gespreide belasting conform artikel 47 WIB 1992 bij vervreemding of vestiging van zakelijke rechten”, *A.F.T.* 2008, afl. 12, 15.

Fiscale Actualiteit

- DELANOTE, M. en DILLEN L., “Herbelegging door overdracht actiefbestanddeel bij belastingvrije fusie?”, *Fiscale actualiteit* 2012, afl. 3, 1.
- PHILIPPE, D. en CASSAER E., “Cassatie maakt gespreide belasting bij overdracht goodwill moeilijker”, *Fiscale actualiteit* 2013, afl. 18, 2-5.
- TACK, T., “Investeringsverplichtingen in het WIB : een overzicht”, *Fiscale Actualiteit* 2007, afl. 37, 15-19.
- THUIS, C. en DE GEYNDT S., “Nalatigheidsinterest bij uitblijven herinvestering : minister is soepel”, *Fiscale Actualiteit* 2014, afl. 19, 3-6.

Fiscoloog

- BUYSSE, C., “Overdracht vruchtgebruik”, *Fiscoloog* 2002, afl. 871, 9.
- BUYSSE, C., “Aanvullen mag, vervangen niet”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1078, 9.
- BUYSSE, C., “Niet-tijdige herbelegging: wanneer moet de belasting plaatsvinden?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1240, 6.
- BUYSSE, C., “Gespreide taxatie en herbelegging: enkel waarde ‘gebouw’ telt mee”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1268, 11.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Gespreide taxatie van meerwaarden: geen opeenvolgende herbeleggingen”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1171, 12.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Gespreide meerwaardentaxatie mits herbelegging in auto”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1328, 12.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Uitgestelde en gespreide taxatie vereist volledige herbelegging”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1342, 12.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Geen gespreide belasting meerwaarden op niet-geboekte activa”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1365, 6.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1402, 8.

Pacioli

- PHILIPPE, D. en DENIS, N., “Bedenkingen rond het stelsel van gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa”, *Pacioli* 2009, afl. 270.

Tijdschrift voor Fiscaal Recht

- CHEVALIER, C., “De onaantastbaarheidsvoorwaarde kan pas geschonden zijn indien aanvankelijk alle wettelijke vrijstellingsvoorwaarden vervuld waren.” *T.F.R.* 2014, afl. 460, 407.
- LIOEN, K., SUIJS, E. en WOUTERS, P., “Gespreide belasting van meerwaarden: recente ontwikkelingen en toepassing op belastingvrije reorganisaties”, *T.F.R.* 2014, afl. 468.

CBN Adviezen

- Bull. CBN 26 maart 1991, 14-25, www.cnc.cbn.be.
- Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, september 2009, nr. 2009/11, www.cnc.cbn.be.
- Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa, oktober 2012, nr. 2012/13, www.cnc.cbn.be.
- Commissie voor boekhoudkundige normen, advies over de boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies, oktober 2013, nr. 2013/14, www.cnc.cbn.be.
- Commissie voor boekhoudkundige normen, technische nota bij de boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling en bij kapitaalsubsidies, oktober 2013, nr. 2013/14, www.cnc.cbn.be.

Websites

- MEES, F., ‘Gespreide taxatie en herbelegging binnen verlengde termijn van vijf jaar: vruchtgebruik’, monkey.be, geraadpleegd op 4 februari 2015.
- X, ‘Wat brengt de gespreide taxatie u in feite écht op?’, ondernemingsbank.indicator.be, geraadpleegd op 9 mei 2015.

Algemene websites

www.fisconet.be

www.jura.be

www.lexfin.be

www.monkey.be

www.stradalex.be

BIJLAGEN

Bijlage 1: Artikel 47 WIB 92 (aj. 2015)

Artikel 47, WIB 92²⁰¹

§ 1. Wanneer een bedrag gelijk aan de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde wordt herbelegd op de wijze en binnen de termijn als hierna gesteld, worden de meerwaarden op immateriële en materiële vaste activa die niet zijn vrijgesteld ingevolge de artikelen 44, § 1, 2° en § 2, 44bis en 44ter en die zijn verwezenlijkt,

1° naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis, of

2° bij een niet in het 1° vermelde vervreemding van immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen of van materiële vaste activa en voor zover de vervreemde goederen sedert meer dan 5 jaar vóór hun vervreemding de aard van vaste activa hadden, aangemerkt als winst of baten van het belastbare tijdperk waarin de herbelegde goederen zijn verkregen of tot stand gebracht en van ieder volgende belastbare tijdperk en zulks naar verhouding tot de afschrijvingen op die goederen die respectievelijk op het einde van het eerst vermelde belastbare tijdperk en voor elk volgende belastbare tijdperk in aanmerking worden genomen en, in voorkomend geval, tot het saldo op het ogenblik dat de goederen ophouden gebruikt te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

Met materiële vaste activa worden gelijkgesteld, de terreinen en gebouwen die voorkomen onder de actiefpost beleggingen, overeenkomstig de wetgeving betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen.

§ 2. De herbelegging moet gebeuren in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa die in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

²⁰¹ www.fisconet.be

§ 3. De herbelegging moet uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid gebeuren en binnen een termijn:

1° die verstrijkt na 3 jaar volgend op het einde van het belastbare tijdperk waarin de schadeloosstelling is ontvangen, voor meerwaarden vermeld in § 1, 1°;

2° van 3 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarden vermeld in § 1, 2°, zijn verwezenlijkt.

§ 4. Wanneer wordt herbelegd in een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig, wordt, in afwijking van § 3, 2°, de herbeleggingstermijn gebracht op 5 jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat.

In afwijking van § 1 wordt in gevallen als vermeld in het eerste lid, de meerwaarde in het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt als winst of baten aangemerkt naar verhouding tot het bedrag van de afschrijvingen op het door herbelegging verkregen goed die op het ogenblik van verwezenlijking van de meerwaarde reeds in aanmerking zijn genomen.

§ 5. Om het in § 1 vermelde belastingstelsel te rechtvaardigen moet de belastingplichtige bij zijn aangifte in de inkomstenbelastingen, voor het aanslagjaar van de verwezenlijking van de meerwaarde en de erop volgende aanslagjaren tot wanneer de verwezenlijkte meerwaarde volledig belast is, een opgave voegen waarvan het model door de Minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld.

§ 6. Indien niet wordt herbelegd op de wijze en binnen de termijnen gesteld in de §§ 2 tot 4 wordt de verwezenlijkte meerwaarde, of het gedeelte ervan dat nog niet is belast, aangemerkt als een inkomen van het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstreken is.

Federale Overheidsdienst

FINANCIEN
Algemene administratie van de FISCALITEIT



GESPREIDE BELASTING VAN MEERWAARDEN

(artikel 47 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992)

Repertoriumnr.:

Ondermemingsnr.

of nationaal nr.:

[illegible]

Nr. 276 K - 2015

Vak III. INVESTERINGSVERBINTENIS (FACULTATIEF)

Ik ga de verbintenis aan om, binnen twee jaar na het verstrijken van de algemene herbeleggingstermijn van drie jaar, de verkoopwaarde van de hierna vermelde activa te herbeleggen in gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen.

[illegible]

(Datum)

(Handtekening)

Vak IV. BEREKENING VAN HET DEEL VAN DE MEERWAARDEN DAT VOOR HET BELASTBARE TIJDPERK BELASTBAAR IS

[illegible]

TOELICHTING

I - GEBRUIKTE AFKORTINGEN

art.: artikel(en)
WIB 92: (van het) Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

II. - ALGEMEEN

1. Wanneer art. 47, WIB 92 wordt toegepast, worden het niet-monetaire gedeelte van de gedwongen meerwaarden op immateriële of materiële vaste activa, en het niet-monetaire gedeelte van de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden op zulke activa die sedert meer dan vijf jaar vóór de vervreemding de aard van vaste activa hadden (wat de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden op immateriële vaste activa betreft, moet het bovendien gaan om activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen), voorlopig vrijgesteld voor het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt en, mits herbelegging, gespreid belast over een aantal belastbare tijdperken naar verhouding van de afschrijvingen die op de als herbelegging geldende activa worden aangenomen.

Opmerkingen.

De gespreide belasting bedoeld in art. 47, WIB 92 is uiteraard niet van toepassing op:

- meerwaarden die door zelfstandigen (natuurlijke personen) zijn verwezenlijkt op ongebouwde onroerende goederen gebruikt in het kader van hun land- of tuinbouwonderneming en die krachtens art. 44, § 2, WIB 92 van belasting zijn vrijgesteld;
- meerwaarden op bedrijfsvoertuigen die overeenkomstig de art. 44bis en 190, WIB 92 van belasting zijn vrijgesteld doordat een bedrag gelijk aan de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde binnen een bepaalde termijn is herbelegd in bedrijfsvoertuigen die aan bepaalde ecologische normen beantwoorden (in dat geval moet evenwel een opgave 276 N bij de aangifte worden gevoegd);
- meerwaarden op binnenschepen bestemd voor de commerciële vaart, die overeenkomstig art. 44ter en 190, WIB 92 van belasting zijn vrijgesteld doordat een bedrag gelijk aan de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde binnen een bepaalde termijn is herbelegd in binnenschepen die aan bepaalde voorwaarden en ecologische normen beantwoorden (in dat geval moet evenwel een opgave 276 P bij de aangifte worden gevoegd).

2. Het stelsel van de gespreide belasting is facultatief. Het is slechts van toepassing wanneer de belastingplichtige een bedrag gelijk aan de verkoopwaarde of de ontvangen vergoeding herbelegt in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt in België, of, wat de vanaf aanslagjaar 2012 verwezenlijkte meerwaarden betreft, in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

De herbelegging moet plaatsvinden binnen een termijn:

- die verstrijkt drie jaar na het einde van het belastbare tijdperk waarin de schadevergoeding is ontvangen, indien het om gedwongen meerwaarden gaat;
- van drie jaar die aanvangt op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, indien het om vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden gaat.

Voor gedwongen meerwaarden begint de herbeleggingstermijn te lopen vanaf het schadegeval en, in geval van onteigening, vanaf de datum van de akte waarbij de onteigene instantie voor de eerste maal aan de eigenaar haar voornemen heeft kenbaar gemaakt het te onteigenen goed te willen verwerven.

3. Voor vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden wordt de herbeleggingstermijn van drie op vijf jaar gebracht wanneer de verkoopwaarde van de vervreemde activa wordt herbelegd in gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen.

De verlengde termijn van vijf jaar vangt, naar keuze van de belastingplichtige, aan:

- ofwel, op de eerste dag van het voorlaatste belastbare tijdperk dat aan de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat;
- ofwel, op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt (in dit geval wordt de verlenging met twee jaar slechts toegestaan indien op het einde van de gewone termijn vak III van de opgave 276 K wordt ingevuld).

4. Bij gebrek aan herbelegging van de verkoopwaarde of de ontvangen vergoeding op de passende wijze en binnen de gestelde termijn, wordt de niet-monetaire meerwaarde of het gedeelte daarvan dat nog niet is belast, aangemerkt als een winst of baat van het belastbare tijdperk waarin die termijn is verstreken. Op de aldus verschuldigde belasting is een nalatigheidsinterest verschuldigd vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de voorlopige vrijstelling is verleend.

5. De belastingplichtige die voor de gespreide belasting van meerwaarden kiest, geeft dit te kennen door voor het belastbare tijdperk van verwezenlijking van de meerwaarde bij zijn aangifte een opgave 276 K te voegen, waarin alle nodige gegevens moeten worden vermeld om de meerwaarden voorlopig vrij te stellen en ze, bij herbelegging, gespreid te belasten. Ook voor de volgende aanslagjaren moet een opgave worden ingediend, tot wanneer de meerwaarde volledig is belast.

6. Wanneer de belastingplichtige geen opgave 276 K indient voor het belastbare tijdperk van de verwezenlijking van de meerwaarde, is die meerwaarde in één maal belastbaar als winst of baat van datzelfde tijdperk (zie evenwel ook de opmerkingen onder nr. 1).

7. De in de opgave 276 K vermelde meerwaarden worden gespreid belast, d.w.z. naar verhouding van de op de vervangingsactiva aangenomen afschrijvingen, zodat de periode waarin de gespreide belasting plaatsvindt, in principe met de afschrijvingsperiode(n) van die vervangingsactiva samenvalt.

8. De gespreide belasting van de meerwaarde vangt aan in het belastbare tijdperk waarin de eerste tijdige en geldige – zelfs gedeeltelijke – herbelegging van de verkoopwaarde of de ontvangen vergoeding plaatsheeft, maar ten vroegste in het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt.

9. Bij vervreemding of buitengebruikstelling van de vervangingsactiva of bij stopzetting van de beroepswerkzaamheid moet het nog niet belaste saldo van de meerwaarde, voor het belastbare tijdperk waarin zo'n gebeurtenis plaatsvindt, in vak IV van de opgave 276 K als belastbaar bestanddeel worden aangegeven.

III. - TOELICHTING BIJ DE VAKKEN

Vak I. Opgave van de meerwaarden

In de kolommen 1 tot 13 van dit vak moeten de gevraagde gegevens worden vermeld met betrekking tot de vervreemde (of verdwenen) activa en de verwezenlijkte meerwaarden waarvoor de gespreide belasting wordt gevraagd.

In kolom 6 moeten alle kosten worden vermeld die op de vervreemding van de betrokken activa betrekking hebben. Die omvatten niet enkel de kosten die gemaakt zijn op het ogenblik van de vervreemding, maar ook vroegere kosten, die rechtstreeks met de vervreemding verband houden, zelfs al zijn die gedaan of gedragen tijdens een vorig belastbaar tijdperk.

Vermeld in kolom 10 (aard van de verwezenlijking) de letter A of B, naargelang het een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde of een gedwongen meerwaarde betreft.

Vak II. Opgave van de herbeleggingen

Vermeld in de kolommen 1 tot 6 van dit vak de gevraagde gegevens met betrekking tot de in aanmerking te nemen herbeleggingen.

De in aanmerking te nemen herbeleggingen zijn in principe die van het beschouwde belastbare tijdperk. Wanneer het belastbare tijdperk datgene is waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, komen als herbeleggingen evenwel ook in aanmerking, de vóór dat laatste tijdperk gedane herbeleggingen die zijn bedoeld in nr. 2, derde lid en nr. 3, tweede lid, 1^o gedachtestreep, van rubriek II. - ALGEMEEN.

In de kolommen 1 en 2 moet worden aangegeven met welke meerwaarde de herbeleggingen verband houden. Het in kolom 1 te vermelden aanslagjaar (afgekort Aj.) is dat waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, terwijl het te vermelden volgnummer datgene is waaronder die meerwaarde in vak I van de voor datzelfde aanslagjaar ingediende opgave 276 K is opgegeven. In kolom 2 moet het bedrag van het niet-monetaire gedeelte van de meerwaarde worden ingevuld (zie vak I, laatste kolom, van die opgave).

Het in kolom 6 te vermelden herbeleggingsbedrag is de fiscaal afschrijfbaar waarde van de in aanmerking te nemen vervangingsactiva.

Indien de totale afschrijfbaar waarde van de vervangingsactiva meer bedraagt dan wat als herbelegging vereist is, d.w.z. hoger is dan de te herbeleggen verkoopwaarde of vergoeding, mag de laatst vermelde herbelegging slechts ten belope van het vereiste bedrag worden ingeschreven.

Vak III. Investeringsverbintenis

De belastingplichtige is niet verplicht dit vak in te vullen.

Wanneer hij het invult, verbindt hij zich ertoe de verkoopwaarde van de reeds in een vorige opgave 276 K vermelde activa te herbeleggen in gebouwde onroerende goederen, vaartuigen of vliegtuigen en wordt de algemene herbeleggingstermijn met twee jaar verlengd.

Indien hij die verbintenis wenst aan te gaan, moet dit gebeuren in de opgave 276 K betreffende het belastbare tijdperk waarin de algemene herbeleggingstermijn van drie jaar in verband met een bepaalde meerwaarde verstrijkt.

Vak IV. Berekening van het deel van de meerwaarden dat voor het belastbare tijdperk belastbaar is

In dit vak moeten de gegevens worden vermeld die nodig zijn om het deel van de meerwaarde te berekenen dat voor het beschouwde belastbare tijdperk belastbaar is.

In de kolommen 1 tot 3 komen de gegevens in verband met de gespreid te belasten meerwaarde.

Wat de kolommen 1 en 2 betreft, wordt verwezen naar het derde lid van de toelichting bij vak II hiervoor.

Het bedrag in kolom 3 stemt over een met dat vermeld in kolom 5 van vak I van de opgave 276 K van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt.

De kolommen 4 tot 7 betreffen de gegevens over de geldige en tijdige herbeleggingen (ook gedeeltelijke) die betrekking hebben op de in kolom 2 bedoelde meerwaarden.

In kolom 4 moet het aanslagjaar en het volgnummer worden vermeld van de herbeleggingen opgegeven in vak II van de huidige of van een vorige opgave 276 K.

Het in aanmerking te nemen herbeleggingsbedrag, d.w.z. de fiscale afschrijvingsbasis van de vervangingsactiva, moet worden vermeld in kolom 5.

In kolom 6 komt het bedrag van de fiscale afschrijvingen die voor het beschouwde belastbare tijdperk op iedere herbelegging worden verricht, in voorkomend geval:

- voor het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, verhoogd met de afschrijvingen die reeds voorheen op de vervangingsactiva zijn aanvaard (zie nr. 2, derde lid en nr. 3, tweede lid, 1^o gedachtestreep, van rubriek II. - ALGEMEEN);
- voor het belastbare tijdperk waarin een vervangingsactivum wordt vervreemd of buiten gebruik gesteld, verhoogd met de fiscale residuwaarde van dat activum;
- vanaf het belastbare tijdperk waarin het herbelegde bedrag de te herbeleggen verkoopwaarde of vergoeding overschrijdt, verminderd met het deel van de afschrijvingen dat evenredig betrekking heeft op het deel van het vervangingsactivum dat overbodig was om het vereiste herbeleggingsbedrag te bereiken.

Bij vervreemding of buitengebruikstelling van een vervangingsactivum, moet de datum van deze gebeurtenis worden genoteerd in kolom 7.

Het in kolom 8 aan te geven bedrag is het in kolom 2 vermelde bedrag van de meerwaarde, vermenigvuldigd met een breuk waarvan:

- de teller gelijk is aan het totale bedrag van de in kolom 6 vermelde afschrijvingen betreffende de vervangingsactiva die op de in kolom 2 vermelde meerwaarde betrekking hebben;
- de noemer gelijk is aan het in kolom 3 vermelde bedrag van de te herbeleggen verkoopwaarde of vergoeding.

Bij stopzetting van de beroepswerkzaamheid moet voor het belastbare tijdperk van stopzetting in kolom 8 het nog niet belaste bedrag van al de in kolom 2 bedoelde meerwaarden worden ingevuld. Vermeld in dat geval in kolom 6 het woord "stopzetting" in plaats van het bedrag van de afschrijvingen.