

PACIOLI



FLASH

Elektronische nieuwsbrief als aanvulling op Pacioli – Geef uw e-mailadres door aan het BIBF!

Als BIBF-lid of -stagiair ontvangt U tweewekelijks Pacioli. Daarnaast verzendt het Instituut veertiendaags een elektronische nieuwsbrief «BIBF-INFO» naar alle leden en stagiairs die hun e-mailadres hebben doorgegeven aan het Instituut. Deze nieuwsbrief bevat actuele informatie over fiscaliteit, boekhouding en ondernemingsrecht (zowel wetgeving, rechtspraak, omzendbrieven, enz.) alsook het laatste nieuws over het Instituut.

Indien U deze nieuwsbrief nog niet ontving, gelieve een mail te sturen naar info@bibf.be met vermelding van uw lidnummer. Bij latere wijzigingen kan U dit e-mailadres zelf aanpassen via het extranet van onze website.



Bijzondere btw-regeling voor de makelaars van leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren – beslissing nr. ET 110.297 van 13 mei 2008

1. Probleemstelling

De leveranciers van gas en elektriciteit en de operatoren inzake telecommunicatie kunnen voor de werving van abonnees bij het cliënteel een beroep doen op zelfstandige tussenpersonen.

Dergelijke makelaars zijn in de regel btw-belastingplichtigen en hun commissielonen zijn aan de btw onderworpen tegen 21%.

Beslissing nr. ET 110.297 van 13 mei 2008 stelt een vereenvoudigde regeling in voor de identificatie voor btw-doeleinden, de heffing van deze belasting, de facturering, enz.

2. Uitsluitingen

Zijn uitdrukkelijk van deze regeling uitgesloten:

- de tussenpersonen beoogd door beslissing nr. ET 102.595 van 19 juni 2002 inzake directe verkopen;
- de tussenpersonen die optreden als koper/wederverkoper, of meer algemeen, als commissionair in de zin van de artikelen 13 §2, en 20 §1, van het Btw-Wetboek (aankoop-

en verkoopfacturen opgesteld op hun eigen naam en niet op naam van de lastgever);

- de methoden van kettingverkoop als bedoeld in artikel 84 van de wet van 14 juli 1991 betreffende de handelspraktijken (de leveranciers van gas en elektriciteit of de telecommunicatieoperatoren mogen geen enkele vorm van vergoeding vragen aan de tussenpersoon wegens zijn toetreding

INHOUD

• Flash	1
• Bijzondere btw-regeling voor de makelaars van leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren – beslissing nr. ET 110.297 van 13 mei 2008	1
• Kapitaalsubsidies, investeringspremies, interestsubsidies en andere premies	4

tot het systeem of op eender welk ander tijdstip om abonnees te kunnen werven bij het cliënteel).

3. Bijzondere regeling

3.1. Machtiging

Om de nieuwe regeling te mogen toepassen moeten de leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren een aanvraag richten tot volgend adres:

FOD Financiën
Centrale diensten AOIF – Sector btw
Directie II/2
North Galaxy toren A
Koning Albert II-LAAN, 33, bus 22
1030 Brussel

De machtiging wordt aan de leveranciers van gas en elektriciteit en aan de telecommunicatieoperatoren uitgereikt. Ze moet aan al hun tussenpersonen worden meegegeeld. Deze tussenpersonen MOETEN deze vereenvoudigde regeling naleven en toepassen.

Bij gebrek aan machtiging zijn de normale regels van toepassing (identificatie van de tussenpersonen, heffing van de btw, enz.).

3.2. Begrippen – drie situaties

De bijzondere regeling onderscheidt drie situaties:

- de tussenpersoon vraagt geen btw-nummer aan (zie 3.3.);
- de tussenpersoon vraagt een btw-nummer aan en is nog niet geïdentificeerd voor een andere activiteit (zie 3.4.);
- de tussenpersoon is reeds geïdentificeerd voor een andere activiteit (zie 3.5.).

3.3. De tussenpersoon vraagt geen btw-nummer aan

De keuze van de tussenpersoon om geen btw-nummer aan te vragen geldt ongeacht het bedrag van de omzet van de tussenpersoon.

In dit geval *is op het commissieloon geen btw verschuldigd*.

3.3.1. Kenmerken bij de tussenpersoon

- Geen aangifte van aanvang van activiteit bij het controlekantoor waaronder de makelaar ressorteert (geen formulier 604A).
- Geen btw-nummer.
- Geen periodieke aangiften.
- Geen recht op aftrek.
- Geen jaarlijkse opgave van de belastingplichtige klanten.
- Er moet geen boek van ingaande of uitgaande facturen worden bijgehouden.
- Geen facturering aan de leveranciers van gas en elektriciteit en aan de telecommunicatieoperatoren.

3.3.2. Kenmerken bij de leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren

- Opstelling van een maandelijks document dat dienst doet als een factuur van de commissielonen.
- Vermelding op dit document: «Btw niet van toepassing – Beslissing nr. ET 110.297 van 13 mei 2008».
- Opstelling van fiches 281.50 en 325.50.
- Vermelding van de commissielonen in rooster 82 van de periodieke aangifte.

3.4. De tussenpersoon vraagt een btw-nummer aan en is nog niet geïdentificeerd voor een andere activiteit

De aanvraag van een btw-nummer geeft aanleiding tot de hierna volgende consequenties:

- De tussenpersoon moet een aangifte van aanvang van activiteit indienen bij het controlekantoor waaronder hij ressorteert (formulier 604A).
- Geen toepassing van de vrijstellingsregeling voor deze commissielonen.
- De tussenpersoon moet periodieke aangiften indienen.
- De commissielonen worden belast tegen 21% (normale regeling of verlegging van heffing – zie 3.4.2.1. en 3.4.2.2.).
- Recht op aftrek van de voorbelasting ten gunste van de tussenpersoon.
- Verschillende regeling naargelang de commissielonen worden gefactureerd door de tussenpersoon (normale regeling), dan wel door de leveranciers van gas en elektriciteit of de telecommunicatieoperatoren (procedure van self-billing).

3.4.1. De tussenpersoon factureert zijn commissielonen

Wanneer de tussenpersoon zijn commissies zelf aan de leveranciers van gas en elektriciteit en aan de telecommunicatieoperatoren factureert, moet op deze factuur 21% btw worden aangerekend.

De btw wordt aangegeven en betaald via de roosters 03 en 54 van de door de tussenpersoon ingediende periodieke aangifte.

3.4.2. De partijen kiezen voor self-billing

Self-billing is een akkoord tussen de partijen waarbij de facturering wordt verlegd naar de medecontractant (circulaire AOIF nr. 48 van 8 december 2005).

Wanneer in verband met deze regeling voor self-billing wordt gekozen, moeten de leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren, in de plaats van de tussenpersoon, de factuur inzake het commissieloon opstellen.

Voor de heffing van de btw zijn er dan twee oplossingen:

- de heffing verleggen naar de leveranciers van gas en elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren (zie 3.4.2.1.);
- de belasting laten betalen via de periodieke aangiften van de tussenpersonen (zie 3.4.2.2.).

3.4.2.1. Keuze voor de verlegging van heffing

Alleen de gas- en elektriciteitsleveranciers en de telecomoperatoren kunnen van deze optie gebruik maken.

De op het commissieloon verschuldigde btw moet dan worden betaald door de organisator die de keuze heeft verricht.

Daaruit vloeien volgende voorwaarden voort:

- de verlegging van heffing moet uitdrukkelijk worden opgenomen in het voorafgaand akkoord tot gebruik van de procedure inzake self-billing;
- beide partijen dienen het btw-controlekantoor waaronder zij ressorteren in te lichten omtrent de verlegging van heffing;
- vermelding op de factuur inzake het commissieloon: «Belasting te voldoen door de medecontractant – Circulaire AOIF nr. 48/2005»;
- uitreiking van het dubbel van deze factuur aan de tussenpersoon, inzonderheid met ononderbroken nummering per makelaar;
- de tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen;
- aanwending van de roosters 82, 87, 56 en 59 van de periodieke aangiften van de gas- en elektriciteitsleveranciers en de telecomoperatoren voor de betaling en de aftrek van de op de commissies verschuldigde btw;
- vermelding van de commissielonen in rooster 45 van de periodieke aangifte van de tussenpersonen;
- vermelding van de commissielonen in de jaarlijkse opgave van de belastingplichtige afnemers van de tussenpersonen.

3.4.2.2. Geen keuze voor de verlegging van heffing

Wanneer de gas- en elektriciteitsleverancier of de telecomoperator niet opteert voor de verlegging van heffing, moeten volgende voorwaarden worden nageleefd:

- de gas- of elektriciteitsleverancier of de telecomoperator moet de commissielonen factureren;
- aanrekening van 21 % btw op dit stuk;
- nummering van deze factuur volgens een ononderbroken reeks per onderscheiden tussenpersoon;
- het dubbel van dit document wordt uitgereikt aan de tussenpersoon;
- de tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen;
- de btw wordt betaald via de roosters 03 en 54 van de door de makelaar ingediende periodieke aangifte;
- vermelding van de commissies in de jaarlijkse opgave van de belastingplichtige afnemers van de tussenpersonen.

3.5. De tussenpersoon is reeds onderworpen voor een andere activiteit

De oplossing is afhankelijk van het feit of de tussenpersoon:

- geen periodieke aangiften indient (zie 3.5.1.);
- reeds periodieke aangiften indient voor een andere activiteit (zie 3.5.2.).

3.5.1. De tussenpersoon dient geen periodieke aangiften in

3.5.1.1. Begrippen

De bijzondere regeling gaat ervan uit dat de tussenpersoon geen btw-identificatienummer heeft voor de ontvangen commissies van de leveranciers van gas of elektriciteit en de telecommunicatieoperatoren.

Hetzelfde geldt, zelfs indien de tussenpersoon reeds een btw-nummer heeft voor een andere activiteit (vrijstellingsregeling, bijvoorbeeld).

3.5.1.2. Kenmerken bij de tussenpersoon

- Op de commissielonen is geen btw verschuldigd.
- Dienvolgens ook geen recht op aftrek.
- De commissielonen worden niet in aanmerking genomen om te bepalen of de drempel van 5 580 euro met betrekking tot de vrijstellingsregeling voor een andere activiteit al dan niet is overschreden.
- Geen aangifte van activiteit 604A, 604B, 604C, voor de activiteit van makelarij in gas, elektriciteit of in telecommunicatie, ongeacht het bedrag van de omzet.
- Geen periodieke aangiften.
- Geen vermelding van de commissielonen in de jaarlijkse opgave van de belastingplichtige klanten.

Opmerkingen

- Voor de hier bedoelde commissies mag de vrijstellingsregeling niet worden toegepast.
- Voor de eventuele andere activiteiten blijft de vrijstellingsregeling mogelijk.
- Indien de tussenpersoon voor de normale regeling kiest, is deze regeling van toepassing op alle activiteiten, met inbegrip van de commissies die worden ontvangen van de leveranciers van gas en elektriciteit en van de telecommunicatieoperatoren (zie 3.5.2.).

3.5.1.3. Kenmerken bij de leveranciers van gas en elektriciteit en bij de telecommunicatieoperatoren

- Verplichting om de factuur op te maken (self-billing).
- Uitreiking van het dubbel van dit document aan de tussenpersoon.
- Ononderbroken nummering van de facturen, per tussenpersoon.
- Vermelding op dit document: «Btw niet van toepassing – Beslissing nr. ET 110.297 van 13 mei 2008».
- Opstelling van fiches 281.50 en samenvattende opgaven 325.50.
- Vermelding van de commissies in rooster 82 van de periodieke aangifte.

3.5.2. De tussenpersoon dient periodieke aangiften in voor een andere activiteit

3.5.2.1. Begrippen

- De tussenpersoon moet op het controlekantoor waaronder hij resorteert een aangifte van wijziging van activiteit (formulier 604B) indienen.
- De commissielonen worden belast (normale regeling of verlegging van heffing – zie 3.5.2.4. en 3.5.2.5.).
- Recht op aftrek van de voorbelasting ten gunste van de tussenpersoon.
- Mogelijkheid om al dan niet self-billing toe te passen.

3.5.2.2. De tussenpersoon factureert zijn commissielonen

- Facturering met btw.
- Aanwending van de roosters 03 en 54 van de door de makelaar ingediende periodieke aangifte.

3.5.2.3. De partijen kiezen voor self-billing

- De gas- of elektriciteitsleverancier of de telecomoperator moet de commissies factureren.
- Mogelijkheid om al dan niet de verlegging van heffing toe te passen (zie 3.5.2.4. en 3.5.2.5.).

3.5.2.4. Keuze voor de verlegging van heffing

- De gas- of elektriciteitsleverancier of de telecomoperator maakt de keuze.
- De verlegging moet uitdrukkelijk worden opgenomen in het voorafgaand akkoord inzake self-billing.
- Beide partijen moeten het controlekantoor inlichten omtrent de toepassing van de verlegging van heffing.
- De gas- of elektriciteitsleverancier of de telecomoperator moet de commissies factureren.

- Vermelding op deze factuur: «Belasting te voldoen door de medecontractant – Circulaire AOIF nr. 48/2005».
- De tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen.
- Aanwending van de roosters 82, 87, 56 en 59 van de periodieke aangiften van de gas- en elektriciteitsleveranciers en de telecomoperatoren voor de betaling en de aftrek van de belasting.
- Vermelding van de commissies in rooster 45 van de periodieke aangifte van de tussenpersonen.
- Vermelding van de commissies in de door de tussenpersoon in te dienen jaarlijkse opgave van de belastingplichtige klanten.

3.5.2.5. Geen keuze voor de verlegging van heffing

Wanneer de leverancier van gas of elektriciteit of de telecomunicatieoperator niet geopteerd heeft voor de verlegging van heffing, moet de verschuldigde btw op de commissies van de tussenpersonen worden betaald onder de hiernavolgende voorwaarden:

- de gas- of elektriciteitsleverancier of de telecomoperator moet de factuur opmaken en uitreiken (ononderbroken nummering per makelaar);
- de tussenpersoon boekt dit document in een afzonderlijk subboek voor uitgaande facturen;
- aanwending van de roosters 03 en 54 van de door de tussenpersoon in te dienen periodieke aangifte;
- vermelding van de commissies in de door de tussenpersoon in te dienen jaarlijkse opgave van de belastingplichtige klanten.

Yvon COLSON

Externe medewerker van het BIBF



Kapitaalsubsidies, investeringspremies, interestsubsidies en andere premies

Deel I Kapitaalsubsidies en investeringspremies

A. Waarderingsregels van kapitaalsubsidies en investeringspremies

1. Begrip

Voor kapitaalsubsidies legt het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen de nadruk op subsidies die van overheidswege werden verkregen *voor investeringen in vaste activa*. Indien de verkrijging van de subsidies niet afhankelijk is van een investering in vaste activa, worden ze geboekt als opbrengsten (art. 95 §2 VI, lid 1 en 3 KB/W.Venn.).

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen bevestigt deze definitie en naar haar oordeel moeten als kapitaalsub-

sidies worden beschouwd en ook als zodanig worden behandeld, de subsidies toegekend door de overheid, die rechtstreeks verbonden zijn met investeringen bestemd om het bedrijf (in de ruime zin van het woord) van de onderneming van nut te zijn, met uitsluiting van de tussenkomsten in de kosten van de leningen die werden aangegaan voor de financiering van deze investeringen (CBN-advies 125-5, bulletin nr. 9).

Het zijn de gewesten die nu kapitaalsubsidies toekennen in het kader van de economische expansiewetgeving om immateriële of materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen. De gewesten kennen eveneens andere steun toe, premies genoemd, ter bevordering van investeringen van alle aard in immateriële en materiële vaste activa (Waals gewest: «primes

à l'investissement», Vlaams gewest: «groeipremie, ecologiepremie, innovatiesteun...».

Wat de naam ook is, alle steun door de gewesten verleend om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen, zal behandeld worden als kapitaalsubsidie zoals hierna beschreven. Dit beantwoordt aan de definitie van kapitaalsubsidie gegeven door de CBN.

Er valt nochtans op te merken dat andere overheden investeringspremies kunnen toekennen zoals de Europese Unie of de provincies.

Bovendien voorziet het koninklijk besluit van 19 december 2003 voor grote verenigingen en stichtingen in een ruimere definitie van kapitaalsubsidies. In de verenigingssector moeten de kapitaalsubsidies niet noodzakelijk door een openbare overheid toegekend worden, maar kunnen ze eveneens verkregen worden van andere instanties, ondernemingen, andere verenigingen of particulieren.

2. Tijdstip waarop de subsidies en premies moeten worden geboekt

Subsidies of premies moeten worden geboekt op het ogenblik waarop het recht van de onderneming komt vast te staan. Dit recht komt tot uitdrukking door een vordering te boeken. Indien de toekenning van de investeringsubsidies gebonden is aan bepaalde voorwaarden kunnen door het bestaan van een dergelijke opschortende voorwaarde, de bekomen subsidies niet worden aangerekend.

Als daarentegen het behoud van een bekomen subsidie aan een ontbindende voorwaarde is gebonden is er geen bezwaar deze subsidie aan te rekenen (CBN-advies 125-1, bulletin nr. 7).

3. Aanrekening van de kapitaalsubsidies en investeringspremies

De subsidies en premies worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar «andere financiële opbrengsten» volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvoor ze werden verkregen of, in voorkomend geval, ten belope van het saldo bij realisatie of buitengebruikstelling van het betrokken vast actief (art. 95 §2 VI tweede lid KB/W.Venn.).

Een onderneming die een versneld afschrijvingsplan zou hebben uitgewerkt voor haar vaste activa zal dit plan moeten volgen voor de aanrekening van de subsidies en premies met betrekking tot dezelfde vaste activa (CBN-advies 125-2, bulletin nr. 7).

4. Subsidies of premies toegezegd na volledige of gedeeltelijke afschrijving van de investering

In dit geval moet op het tijdstip van de definitieve toekenning een inhaalboeking worden verricht. Het deel van de subsidie of de premie dat evenredig is met het in vorige boekjaren reeds

afgeschreven gedeelte wordt in «andere financiële opbrengsten» opgenomen (CBN-advies 125-3, 125-3bis en 125-6).

5. Kapitaalsubsidies en investeringspremies op niet-afschrijfbaar vaste activa

Zolang de betrokken niet-afschrijfbaar vaste activa (bijvoorbeeld terreinen) deel uitmaken van het patrimonium van de onderneming is het logisch dat een subsidie of premie toegekend ter verwerving ervan op het passief van de balans geboekt blijft. Wordt echter een waardevermindering geboekt op het betrokken vast actief dan zal de subsidie of premie in dezelfde mate moeten worden aangerekend en in «andere financiële opbrengsten» worden overgeboekt (CBN-advies 125-4, bulletin nr. 8).

B. Fiscaal stelsel van de kapitaalsubsidies en investeringspremies

1. Stelsel van belastbaarheid

Kapitaalsubsidies die van overheidswege worden verkregen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen, worden als winst van het belastbare tijdperk waarin ze zijn toegekend en van ieder volgend belastbaar tijdperk aangemerkt in verhouding tot de afschrijvingen en waardeverminderingen op die activa die onderscheidelijk tot op het einde van dat belastbare tijdperk en tijdens ieder volgend belastbaar tijdperk als beroepskosten in aanmerking zijn opgenomen en, in voorkomend geval, tot het bedrag van het saldo bij vervreemding of bij buitengebruikstelling van die activa (artikel 362 WIB92).

Concreet drukt de belasting op de aangerekende subsidies en premies zoals uiteengezet hierboven onder A nummers 3, 4 en 5.

Dit belastingsstelsel is van toepassing op subsidies en premies betekend tot 31 december 2005 en behorend tot het aanslagjaar 2006.

2. Stelsel van vrijstelling

a) Kapitaalsubsidies die door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving worden toegekend aan vennootschappen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen zijn vrijgestelde inkomsten ten name van deze vennootschappen (art. 193bis §1 tweede lid WIB92).

Dit vrijstellingsstelsel is van toepassing op premies en subsidies betekend vanaf 1 januari 2006 en voor zover de datum van betekening ten vroegste behoort tot het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2007 verbonden is.

b) De winst wordt vrijgesteld ten belope van het bedrag van de premies en de kapitaalsubsidies op immateriële en materiële vaste activa, die aan vennootschappen worden toegekend in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling door de bevoegde gewestelijke instellingen,

met inachtneming van de Europese reglementering inzake staatssteun (art. 193ter §1 WIB92).

Dit stelsel is van toepassing op premies en subsidies die worden toegekend vanaf 1 januari 2007 en voor zover de datum van betekening ten vroegste behoort tot het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2008 verbonden is.

- c) Verlies van de vrijstelling; in geval van vervreemding van één van de gesubsidieerde vaste activa, anders dan bij schadegeval, onteigening, opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis, die gedurende de eerste drie jaren van de investering plaatsvindt, wordt het bedrag van de voorheen vrijgestelde winst geacht een winst te zijn van het belastbaar tijdperk gedurende hetwelk de vervreemding heeft plaatsgevonden (artikelen 193bis en ter §2 WIB92).

Ten slotte worden niet als beroepskosten aangemerkt, het deel van de in a) en b) vermelde premies en subsidies, dat voorheen definitief werd vrijgesteld en dat wordt terugbetaald ten gunste van het betrokken gewest (art. 198 eerste lid 14° WIB92).

Het verlies van de vrijstelling wordt ingeschreven in het kader «Verworpen uitgaven» van de aangifte VenB, onder de letter o «Terugnemingen van vroegere vrijstellingen».

- d) Hoe wordt de vrijstelling bekomen?

De subsidies en premies worden vrijgesteld in de mate dat ze zouden belast geweest zijn overeenkomstig artikel 362 WIB92, dus naarmate ze worden aangerekend en overgeboekt naar de financiële opbrengsten. De vrijstelling wordt verwezenlijkt door aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves van het belastbaar tijdperk in het kader «Vrijgestelde gereserveerde winst» van de aangifte VenB, letter k «andere vrijgestelde bestanddelen» (art. 74 tweede lid KB/WIB92).

Het bedrag van de subsidie of premie die in de opbrengsten is geboekt blijft op die manier buiten het fiscaal resultaat.

C. Boekhoudkundige verwerking van de kapitaalsubsidies en investeringspremies

Cijfervoorbeeld: een investering van 2 000 000 euro in tien jaar afgeschreven waarop een kapitaalsubsidie van 400 000 euro wordt toegekend, tarief VenB als voorbeeld: 31 %

1. Boekingen in stelsel van belastbaarheid

- a) toekenning van de subsidies of premies

416	te ontvangen subsidies en premies	400 000	
150	aan Kapitaalsubsidies		276 000
168	aan uitgestelde belastingen		124 000

De rekening 416 zal gecrediteerd worden door de betaling(en).

- b) aanrekening volgens het ritme van de afschrijvingen (jaarlijkse terugkerende boeking)

150	kapitaalsubsidies	27 600	
168	uitgestelde belastingen	12 400	
753	aan kapitaal- en interestsubsidies		27 600
780	aan onttrekking uitgestelde belastingen		12 400

- c) geval met niet-afschrijfbaar investering (bv terreinen)

416	te ontvangen subsidies en premies	400 000	
150	aan kapitaalsubsidies		400 000

Veronderstel dat later een waardevermindering wordt geboekt van 15 % op de boekwaarde van 2 000 000 euro; de subsidies worden in dezelfde mate aangerekend, hetzij 15 % van 400 000 = 60 000 euro.

Boekingen:

6309	toevoeging waardeverminderingen op materiële vaste activa	300 000	
2209	aan waardeverminderingen op terreinen		300 000
150	kapitaalsubsidies	60 000	
753	aan kapitaal- en interestsubsidies		60 000

- d) terugbetaling van een deel van de subsidie.

Voorbeeld: een kapitaalsubsidie van 200 000 euro wordt toegekend voor investeringen die a rato van 20% worden afgeschreven, tarief VenB als voorbeeld: 31 %, uitsplitsing in 138 000 euro kapitaalsubsidies en 62 000 euro uitgestelde belastingen.

Na twee jaar wordt de subsidie teruggebracht naar 150 000 euro en moet aldus 50 000 euro worden terugbetaald, die zal uitgesplitst worden in 34 500 euro kapitaalsubsidies en 15 500 euro uitgestelde belastingen.

Aangezien gedurende twee jaar de subsidies aangerekend en de uitgestelde belastingen onttrokken werden op het volledig bedrag, moeten de aangerekende subsidies alsook de onttrokken uitgestelde belastingen op de terug te betalen som teruggenomen worden, hetzij $34\ 500 \times 40\% = 13\ 800$ en $15\ 500 \times 40\% = 6\ 200$.

Boekingen:

- terugbetaling

150	kapitaalsubsidies	34 500	
168	uitgestelde belastingen	15 500	
550	aan bank		50 000

- terugnemning aangerekende subsidies en onttrokken uitgestelde belastingen

659	diverse financiële kosten	13 800	
150	aan kapitaalsubsidies		13 800
680	overboeking naar uitgestelde belastingen	6 200	
168	aan uitgestelde belastingen		6 200

- toestand van de rekeningen na deze boekingen:

150 Kapitaalsubsidies		168 Uitgestelde belastingen	
beginsaldo	138 000 C		62 000 C
aangerekend	55 200 D	onttrokken	24 800 D
terugbetaling	34 500 D		15 500 D
teruggenomen	13 800 C		6 200 C
eindsaldo	62 100 C		27 900 C

2. boekingen in het stelsel van vrijstelling

toekenning van de subsidie of premie

416	te ontvangen subsidies en premies	400 000	
150	aan kapitaalsubsidies		400 000

aanrekening aan het ritme van de afschrijvingen (jaarlijkse terugkerende boeking)

150	kapitaalsubsidies	40 000	
753	aan kapitaal- en interestsubsidies		40 000

voor verenigingen en stichtingen wordt de rekening 753 vervangen door rekening 736

Deel II Steunmaatregelen en premies andere dan in kapitaal of voor investeringen

A. Waarderingsregels

1. Interestsubsidies

Interestsubsidies zijn een vorm van financiële steun die bijdraagt tot het verlichten van de kosten van een lening in het kader van investeringen in immateriële en materiële vaste activa. De interestsubsidies worden als opbrengst geboekt in de «andere financiële opbrengsten» (art. 96 IV C – 2° KB/W.Venn.).

Het tijdstip waarop de interestsubsidies in deze rubriek geboekt worden zal afhangen van de manier waarop ze betaald worden.

- Toegekende subsidies verbonden aan een investering die in eenmaal wordt uitgevoerd, terwijl de subsidies betaald worden telkens de onderneming haar interesten betaalt aan de kredietverschaffer. De subsidie wordt berekend ofwel als een deel van de totale interesten ofwel slaat ze op een deel van de investering. Elk boekjaar neemt op die manier enerzijds de lasten van de betaalde interesten in haar re-

sultaten en anderzijds de opbrengst van de ontvangen of toegekende subsidie. Hierdoor is er correcte toepassing van het «matching principe».

- Interestsubsidie ineens uitbetaald maar die betrekking heeft op een investering die over meerdere boekjaren wordt gespreid. De principes van oprechtheid, goede trouw en voorzichtigheid moeten geëerbiedigd worden en de waarderingsregels moeten aan deze principes beantwoorden (art. 32 KB/W.Venn.).

In geval de rentetoeelage ineens is betaald voor een gespreide investering moet de opbrengst ervan ook gespreid in resultaten worden genomen, aangezien ze betrekking heeft op meerdere boekjaren. Er valt op te merken dat dit standpunt bevestigd is geweest door de fiscale rechtspraak (zie verder onder B. Fiscaal stelsel, stelsel van belastbaarheid).

2. Gewestelijke steunmaatregelen en premies

De gewesten kennen premies toe onder de vorm van premies ter bevordering van de tewerkstelling, zoals tewerkstellingspremie en beroepsoverstappremies. Andere premies worden toegekend als steun aan onderzoek en ontwikkeling in bepaalde sectoren. Steunmaatregelen en premies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa worden bij de verkrijging in resultaten geboekt onder de rubriek «andere beroepsopbrengsten».

B. Fiscaal stelsel

1. Stelsel van belastbaarheid

De door de overheid aan sommige nijverheids-, handels-, of landbouwendernemingen verleende subsidies, toelagen of premies, dragen evenzeer als de andere opbrengsten bij tot de vorming van de ondernemingswinst en zijn derhalve in de regel belastbaar voor het belastbare tijdperk waarin ze worden toegekend (Com.IB92 nr. 24/28).

Het stelsel van onmiddellijke belastbaarheid van ineens uitbetaalde interestsubsidies werd met succes betwist voor de rechtbanken. De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt heeft als volgt geoordeeld: «indien een rentetoeelage ineens wordt uitbetaald doch betrekking heeft op een investering die over meerdere boekjaren wordt gespreid, vereist de eerbiediging van de regels van oprechtheid, goede trouw en voorzichtigheid bij het voeren van de boekhouding dat de onderneming aan wie een rentetoeelage wordt toegekend, de opbrengst ervan gespreid in resultaat neemt. Aldus wordt tot uitdrukking gebracht dat de kost van de investering in de tijd wordt gedrukt (art. 33 tweede lid KB/W.Venn.).

Bij gebrek aan andersluidende fiscale bepalingen kan de onderneming ervan uitgaan dat het belastingregime van de ontvangen rentesubsidies moet aansluiten bij de boekhoudkundige verwerking ervan». (rb. Hasselt 23 juli 2003 vonnis bevestigd door het hof van beroep te Antwerpen 14 februari 2006; in dezelfde zin rb. Gent 13 juli 2005).

2. Stelsel van vrijstelling

- De tewerkstellingspremie en beroepsoverstappremies, die door de bevoegde gewestelijke instellingen worden toegekend aan vennootschappen en die beantwoorden aan de voorwaarden gesteld door de Europese Commissie inzake

staatssteun voor tewerkstelling of die in dat kader door de Europese Commissie worden aanvaard of aanvaard zijn, zijn vrijgestelde inkomsten ten name van deze laatste (art. 193bis §1 eerste lid WIB92). De overeenstemming met de Europese regels is wel een voorwaarde voor de vrijstelling. Interestsubsidies die door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving worden toegekend aan vennootschappen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen, zijn vrijgestelde inkomsten ten name van deze laatste (art. 193bis §1 tweede lid WIB92).

Dit stelsel is van toepassing op premies en subsidies die worden betekend vanaf 1 januari 2006 en voor zover de datum van betekening ten vroegste behoort tot het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2007 verbonden is.

- b) De winst wordt vrijgesteld ten belope van het bedrag van de premies en de interestpremies op immateriële en materiële vaste activa, die aan vennootschappen worden toegekend in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling door de bevoegde gewestelijke instellingen, met inachtneming van de Europese reglementering inzake staatssteun (art. 193ter §1 WIB92).

Dit stelsel is van toepassing op premies en subsidies die worden betekend vanaf 1 januari 2007 en voor zover de datum van betekening ten vroegste behoort tot het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2008 verbonden is.

- c) Verlies van de vrijstelling

In geval van vervreemding van één van de gesubsidieerde vaste activa, anders dan bij schadegeval, onteigening, op-eising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis, die gedurende de eerste drie jaren van de investering plaatsvindt, wordt het bedrag van de voorheen vrijgestelde winst geacht een winst te zijn van het belastbare tijdperk gedurende hetwelk de vervreemding heeft plaatsgevonden (art. 193bis en ter §2 WIB92).

Ten slotte wordt niet als beroepskosten aangemerkt het deel van de hierboven onder a) en b) vermelde premies en interestpremies, dat voorheen definitief werd vrijgesteld en dat wordt terugbetaald ten gunste van het betrokken gewest (art. 198 eerste lid 14° WIB92).

Het verlies van de vrijstelling wordt ingeschreven in het vak «Verworpen uitgaven» van de aangifte VenB, letter «O» «terugneming van vroegere vrijstellingen».

- d) De subsidies en premies worden vrijgesteld door een aanpassing in meer van de begintoestand der reserves in de aangifte VenB kader «Vrijgestelde reserves» letter «k» «andere vrijgestelde bestanddelen».

De opbrengst van de subsidie of premie blijft op die manier buiten het fiscaal resultaat.

C. Boekhoudkundige verwerking

De verwerking is dezelfde voor de twee stelsels aangezien belasting en vrijstelling via de aangifte in de VenB worden verwerkt.

1. Interestsubsidies van 5 000 euro, niet gespreid uitbetaald

416	te ontvangen subsidies en premies	5 000	
7531	aan kapitaal-en interestsubsidies		5 000

2. interestsubsidies gespreid over de duur van de investering, bv. vijf jaar

416	te ontvangen subsidies en premies	5 000	
491	aan verkregen opbrengsten		5 000

jaarlijks terugkerende boeking gedurende vijf jaar

491	verkregen opbrengsten	1 000	
7531	aan kapitaal-en interestsubsidies		1 000

3. Gewestelijke steun en premies

Toekenning of betaling

416	te ontvangen premies of 550 bank	2 000	
740	aan bedrijfsopbrengsten		2 000

4. Eventuele terugbetaling van een deel van de premie

643	diverse bedrijfskosten	500	
550	aan bank		500

Voor verenigingen en stichtingen wordt de rekening 753 vervangen door rekening 736 en de rekening 740 door rekening 737 tot 739

Michel VANDER LINDEN
Erebedrijfsrevisor

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalsysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : http : //www.bibf.be. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.