

# PACIOLI



## **Bedenkingen rond het stelsel van gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa**

Weinig rechtshandelingen roepen zoveel fiscale vragen op als een overdracht van een onderneming. Eén van die vragen, met name naar de fiscale behandeling van de meerwaarde die door de overdragende vennootschap wordt verwezenlijkt naar aanleiding van een overdracht van immateriële activa, leidt tot eindeloze discussies. In principe is de volledige meerwaarde onmiddellijk in de Ven.B. belastbaar tegen het tarief van 33,99%. Bij transacties van een zekere omvang kan de kaspositie van de overdrager echter kreunen onder een zware financiële last. Wanneer de fiscale afrekenen niet voldoende zijn om de belastbare meerwaarde weg te werken, kan het stelsel van de gespreide taxatie van artikel 47 WIB 1992 de daadwerkelijke fiscale last aanzienlijk verminderen.

Opdat de op immateriële vaste activa verwezenlijkte meerwaarden in aanmerking zouden komen voor de gespreide taxatie moeten er onder meer fiscale afschrijvingen zijn aangenomen op de betreffende vaste activa (artikel 47, §1, 2° WIB 1992). Daar knijpt precies het schoentje: deze wettelijke vereiste sluit niet-geboekte immateriële vaste activa, die werden geproduceerd door de onderneming zelf (en niet bij derden werden verworven), uit.

### **Algemene context**

De volgende twee voorbeelden vormen een illustratie van het belang van de problematiek:

- Een zakenbank draagt zijn afdeling *Investment Banking* over. De overdracht omvat tal van immateriële activa, onder meer de hoogstaande knowhow en expertise binnen de afdeling.
- Een vennootschap draagt haar detailhandel over. Naast het materiaal en de voorraad, bestaat het overgedragen handelsfonds uit immateriële activa zoals het recht op de handelshuur (sleutelgeld) en het klantenbestand.

Komen de meerwaarden die worden verwezenlijkt bij de overdracht van immateriële activa in aanmerking voor de regeling van gespreide taxatie? Het antwoord is ja, voor zover de betreffende immateriële vaste activa op het actief van de balans werden geboekt en er fiscaal

afschrijvingen op worden aangenomen. Bijgevolg vallen de volgende activa buiten het toepassingsgebied van artikel 47 WIB 1992:

- de immateriële activa die niet op het actief kunnen worden geboekt op basis van de boekhoudwetgeving (zie verder);
- de immateriële vaste activa waarvan de afschrijving werd geweigerd (omdat ze geen echte waardevermindering zouden hebben ondergaan).

In de praktijk heeft deze beperking tot de afschrijfbaar immateriële vaste activa als gevolg dat de regeling van de gespreide taxatie bij een overdracht van activa (overdracht van handelsfonds, overdracht van tak van werkzaamheid of algemeenschap van goederen) over het algemeen niet van toepassing is (zie voor deze vaststelling: J.-F. LYCOPS, N. DE BEULE et L. AGACHE, *Inbreng van een algemeenschap van*

## INHOUD

- **Bedenkingen rond het stelsel van gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa** **1**
- **Overdracht klantenportefeuille naar aanleiding van stopzetting: aandacht voor de bijzondere fiscale regels** **3**
- **Inhoudingsplicht van de medecontractant van een aannemer of een onderaannemer uit de bouwsector: inwerkingtreding fiscale luik** **6**
- **Boekhouding en fiscaliteit: impact van de tussenkomst van de fiscus op uw boekhouding** **6**

goederen of een tak van werkzaamheid, Brussel, Larcier, 2003, p. 132). Deze situatie is betreurenswaardig want ze vormt een hinderpaal die economisch wenselijke overdrachten van ondernemingen zou kunnen belemmeren (D.-E. PHILIPPE, «Le régime fiscal du contrat d'outsourcing», *R.G.F.*, 2008, nr. 9, p. 21).

### **Problematiek van de activering van immateriële activa**

In deze context vertoont de boeking van immateriële activa een bijzondere dimensie. Hoewel de activering van immateriële vaste activa die bij derden werden aangekocht geen problemen doet rijzen, is de vraag of immateriële activa die door de onderneming werden geproduceerd op het actief van de balans kunnen worden opgenomen, veel neteliger.

Artikel 60 van het KB/W.Venn. staat wel degelijk de boeking op het actief toe van de immateriële vaste activa die door de onderneming zijn vervaardigd. Zo stelt deze bepaling dat de immateriële vaste activa op het actief worden geboekt tegen hun vervaardigingsprijs, met dien verstande dat deze niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement ervan voor de vennootschap.

De waarderingsmethode die de wetgever oplegt is subjectief: ze verwijst naar het toekomstig gebruik door de onderneming, niet naar een eventuele marktwaarde.

We moeten toegeven dat de boeking op het actief van door de onderneming vervaardigde immateriële vaste activa in de praktijk moeilijk is. Vooraanstaande auteurs hebben erop gewezen dat deze vaststelling kan worden verklaard doordat deze activa moeilijk te vatten zijn en hun waardering, bij gebrek aan markt, vaak willekeurig zal zijn (Y. STEMPNIERWSKY, «Les actifs immatériels, véritables actifs de l'entreprise?», *C&FP*, 1995, maart, p. 106).

Bovendien merken we op dat IAS 38 een reeks van criteria heeft opgesteld om uit te maken of een immaterieel vast actief moet worden opgenomen in de balans dan wel in de resultatenrekening. Om op het actief geboekt te kunnen worden moet het immaterieel vast actief onder meer «toekomstige economische voordelen» kunnen opleveren. Bovendien moeten deze voordelen ten goede komen aan de onderneming, waarbij wordt verduidelijkt dat deze voorwaarde impliceert dat de onderneming «zeggenschap» kan uitoefenen over het bestanddeel. De kosten van opbouw van een klantenbestand kan bijgevolg niet op het actief worden geboekt (IAS 38, nr. 16).

### **Omvang van de meerwaarde die in het toepassingsgebied van artikel 47 WIB 1992 kan vallen**

In een zeer interessant arrest van 21 oktober 2003 (*Fisc. Koerier*, 2003/642) stelde het hof van beroep van Antwerpen de omvang vast van de op de goodwill verwezenlijkte meerwaarde die binnen het toepassingsgebied van het stelsel van gespreide taxatie kon vallen.

In casu werd bij de oprichting van een vennootschap die een apotheek uitbaat een handelsfonds ingebracht. In de oprichtingsakte van 29 december 1988 was duidelijk de goodwill vermeld onder de ingebrachte bestanddelen. Die goodwill, die door een revisorverslag was gewaardeerd op een bedrag van ongeveer 150 000 euro, werd geboekt op de rekening «immateriële vaste activa» op het actief van de balans en vanaf 1988 afgeschreven. Op 7 juni 1996 verkocht de vennootschap haar handelsfonds en ontving een bedrag van ongeveer 360 000 euro voor de goodwill.

De administratie weigerde de vennootschap het recht toe te kennen om de meerwaarde met betrekking tot de niet-geboekte goodwill te spreiden, d.w.z. de goodwill die werd gevormd in de loop van de uitbating van het handelsfonds. Volgens de fiscus moet deze gunstregeling worden beperkt tot de meerwaarde die werd verwezenlijkt op de goodwill die naar aanleiding van de inbreng van het handelsfonds op het actief werd geboekt.

Het hof van beroep van Antwerpen schoof de stelling van de administratie terzijde. Volgens het hof is het stelsel van de gespreide taxatie van toepassing op de volledige meerwaarde. Ter staving van zijn redenering beperkt het hof zich tot de vaststelling dat de rekeningen van de vennootschap duidelijk aantonen dat de goodwill werd geboekt in de immateriële vaste activa en gedurende meer dan vijf jaar werd afgeschreven.

Dit arrest verdient onze felicitaties. Een verschil in behandeling handhaven naargelang de oorsprong van de goodwill zou erop neerkomen dat er een voorwaarde wordt toegevoegd aan artikel 47, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> WIB 1992, die zonder enige verduidelijking voorziet in de gespreide taxatie van de meerwaarden die werden verwezenlijkt op immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen (zie in deze zin ook het commentaar op het geannoteerde arrest dat verschenen is in *Fisc. Koerier*, 2003, p. 647).

Door te weigeren het verschil tussen het «oud» klantenbestand (dat bestand bij de inbreng van het handelsfonds) en het «nieuw» klantenbestand (dat later werd opgebouwd) te bevestigen, erkent het hof van beroep ons inziens impliciet maar zeker dat een klantenbestand evolueert.

Wij treden deze benadering volledig bij. Het lijkt ons bijgevolg gewaarslijkelijk om te stellen dat het in 1996 overgedragen klantenbestand voor een deel verband houdt met het «oud» klantenbestand (dat in 1988 bestond) en voor een ander deel verband houdt met het «nieuw» klantenbestand (dat na 1988 werd opgebouwd). Een dergelijke redenering zou erop neerkomen dat de fluctuerende aard van het klantenbestand zou worden genegeerd, een eigenschap die ons inziens steun vindt in het Burgerlijk Wetboek. Het klantenbestand moet immers worden beschouwd als een *res nullius*, d.i. een zaak die aan niemand toebehoort en die vrij is om al dan niet trouw te blijven aan het handelsfonds (zie in dit verband D.-E. PHILIPPE, «La vente d'entreprise: vente d'actions et vente de fonds de commerce», in C. DELFORGE, P.-A. FORIERS, F. GLANSBORFF et J. STUYCK (éds.), *La vente – Commentaire pratique*, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 199 en de aangehaalde referenties).

## **Afschrijfbaar, maar niet afgeschreven immaterieel vast actief...**

In de zaak die aanleiding gaf tot het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Leuven van 19 november 2004 (01-1354-A, opgenomen op fiscalnet.be) had een vennootschap op 5 september 1986 een apotheek verworven. Ze had toen 40 000 euro betaald voor de goodwill. Deze goodwill werd op het actief geboekt en werd tot 1995 afgeschreven. Op 30 september 1997 droeg de vennootschap de apotheek over en verkreeg een bedrag van ongeveer 185 000 euro voor de goodwill.

Volgens de administratie kon de meerwaarde die op de goodwill was verwezenlijkt niet in aanmerking komen voor het stelsel van gespreide taxatie, aangezien er in 1997 niets meer overbleef van de goodwill die in 1986 was verworven.

Deze opvatting werd aanvaard door de rechtbank van eerste aanleg van Leuven. Op basis van de rechtspraak van het Hof van Cassatie was de magistraat van mening dat de afschrijving ten overstaan van het belastingrecht moest worden opgevat als een waardevermindering en dat het immaterieel actief bijgevolg niet langer bestond na afloop

van de afschrijvingen. Volgens de rechtbank had de verwezenlijkte meerwaarde dus geen betrekking op het bestaande klantenbestand, maar op een nieuw opgebouwd klantenbestand, zodat de toepassing van artikel 47 WIB 1992 moest worden geweigerd.

Dit standpunt is bekritiseerbaar. Enerzijds komt het er, ons inziens, op neer dat de fundamenteel evoluerende aard van het klantenbestand niet wordt erkend (zie hierboven). Anderzijds leidt het meer pragmatisch gezien tot absurde gevolgen: de meerwaarde die wordt verwezenlijkt op de goodwill kan worden gespreid indien de overdracht plaatsvindt vóór de laatste dag van de afschrijvingsperiode, maar niet indien de overdracht de dag na die laatste dag plaatsvindt (alsof er in de loop van de nacht een nieuw klantenbestand zou zijn opgebouwd).

Denis-Emmanuel PHILIPPE

Assistent aan de Facultés universitaires Saint-Louis,  
Advocaat aan de Balie van Brussel (Loyens & Loeff)

en Noé DENIS

Advocaat aan de Balie van Brussel (Loyens & Loeff)

## **Overdracht klantenportefeuille naar aanleiding van stopzetting: aandacht voor de bijzondere fiscale regels**

Een zelfstandige heeft een klantenportefeuille van een boekhouder ter overname aangeboden gekregen. Deze persoon gaat binnenkort op pensioen. De overnemer overweegt de klantenportefeuille van de eenmanszaak onder te brengen in een nog op te richten vennootschap. Partijen komen overeen om de koopsom over meerdere jaren af te lossen. De overnemende vennootschap wenst anderzijds het actief meteen te kunnen afschrijven.

Wanneer de fiscale boekwaarde van een zaak die wordt overgedragen, lager is dan de ontvangen prijs, ontstaat een meerwaarde die in hoofde van de overlater zal worden belast.

Deze stopzettingsmeerwaarde wordt niet belast zoals gewone meerwaarden die in de loop van de activiteit worden behaald. De meerwaarden die behaald worden naar aanleiding van de stopzetting van de activiteit zijn onderworpen aan bijzondere fiscale regels.

Ook in hoofde van de vennootschap die het actief heeft verworven, dient men rekening te houden met een aantal voorschriften wat de afschrijvingen betreft.

In dit artikel beschrijven we het belastingstelsel in de personenbelasting van de gerealiseerde meerwaarde naar aanleiding van de stopzetting en overdracht van de klantenportefeuille. Vervolgens geven we toelichting over de fiscale voorschriften op vlak van afschrijvingen van goodwill/cliënteel in hoofde van de overnemende vennootschap.

### **1. Voor de verkoper**

#### **1.1. Principe stopzettingsmeerwaarden**

Zoals hiervoor vermeld worden «stopzettingsmeerwaarden» onderworpen aan bijzondere fiscale regels.

Ingevolge artikel 28, 1° Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 zijn in beginsel belastbaar:

- de winsten en baten die worden behaald of vastgesteld uit hoofde of ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting door de belastingplichtige van de exploitatie van zijn bedrijf of van de uitoefening van een vrij beroep, een ambt, post of winstgevende bezigheid en die voortkomen van meerwaarden op lichamelijke of onlichamelijke activa, met inbegrip van grondstoffen, producten en koopwaren, die voor die exploitatie, dat beroep of die bezigheid werden gebruikt;
- inkomsten die behaald of vastgesteld zijn na de stopzetting en die voortkomen uit de vroegere uitoefening van het beroep;
- de vergoedingen die na de stopzetting worden verkregen:
  - ter compensatie of naar aanleiding van een handeling die een vermindering van de werkzaamheid van de winst of van de baten tot gevolg heeft of zou kunnen hebben;
  - ter compensatie van een volledige of gedeeltelijke derving van de winst of van de baten.



Deze bepaling is ook van toepassing wanneer één of meer takken van werkzaamheid gedurende de uitoefening van de beroepswerkzaamheid volledig en definitief worden stopgezet.

## 1.2. Belastbare basis

De belastbare basis is het positieve verschil tussen de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde van het goed (verminderd met de kosten van vervreemding) en de aanschaffings- of vervangingswaarde (verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen of afschrijvingen).

Onlichamelijke goederen, zoals de goodwill en het cliënteel, werden gedurende de beroepswerkzaamheid echter zelf tot stand gebracht en zijn derhalve nooit in de rekeningen van de eenmanszaak of praktijk geregistreerd. De bekomen vergoeding voor dit bestanddeel wordt dan ook volledig als stopzettingsmeerwaarde belast.

De wetgever heeft beperkingen opgelegd om overdreven vergoedingen voor onlichamelijke bestanddelen te vermijden. De vergoeding voor onlichamelijke bestanddelen mag immers niet meer bedragen dan de som van de nettobaten van de vier kalenderjaren die aan het jaar van de stopzetting voorafgaan. In fiscale kringen spreekt men in dit verband van de «4x4-regel». Het bedrag boven dit vastgestelde bedrag (4x4-regel) wordt belast aan het progressieve tarief.

De nettowinsten of -baten van een bepaald jaar worden als volgt vastgesteld:

1. brutobedrag van de winst of baten, verminderd met de beroepskosten die op de betrokken inkomsten betrekking hebben;
2. aanrekening van de beroepsverliezen die tijdens het belastbare tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid;
3. aanrekening van vroegere beroepsverliezen.

Bij deze bewerkingen mag evenwel geen rekening worden gehouden met:

- economische vrijstellingen (bijkomend personeel voor wetenschappelijk onderzoek, investeringsaftrek);
- toekenning aan de meehelpende echtgenoot en huwelijksquotiënt;
- beroepsverliezen uit andere werkzaamheden.

Als de referteperiode geen vier jaar omvat, wat zou betekenen dat men zijn zelfstandige activiteit nog geen vier jaar geleden heeft opgestart, dan wordt rekening gehouden met de werkelijke toestand, zodat, naar het geval, een referteperiode van drie, twee of één jaar in aanmerking wordt genomen. Dat betekent dat de refertewinst niet fictief naar vier jaar mag worden opgevoerd.

Indien de meerwaarde meer bedraagt dan viermaal de nettowinst van de voorbije vier jaar, heeft dit niet tot gevolg dat de gehele meerwaarde aan het gewone tarief wordt belast, maar alleen het deel dat het toegelaten bedrag overschrijdt.

## 1.3. Tarief

Stopzettingsmeerwaarden op immateriële vaste activa worden hetzij afzonderlijk belast tegen 16,5% of 33% (vermeerderd met lokale belastingen) hetzij belast tegen het progressieve tarief.

Meerwaarden op immateriële vaste activa die voortkomen uit een stopzetting vanaf 6 april 1992 worden, in de mate dat zij niet meer bedragen dan de belastbare nettowinst van de vier jaren voor de stopzetting, belast aan het afzonderlijk tarief van 16,5% indien ze worden verkregen:

- bij definitieve stopzetting vanaf de leeftijd van zestig jaar;
- bij definitieve stopzetting ingevolge overlijden;
- bij gedwongen definitieve stopzetting (ingevolge een handicap, een onteigening, een schadegeval, een opeising in eigendom, ...).

Voor zover de stopzettingsmeerwaarden niet voldoen aan de voorwaarden voor de taxatie aan 16,5% en in de mate dat zij niet meer bedragen dan de nettowinst of -baten van de vier jaren die aan het jaar van stopzetting voorafgaan zijn zij afzonderlijk belastbaar tegen 33%.

Zoals hiervoor vermeld, is het gedeelte van de vergoeding voor de immateriële vaste activa die boven het vastgestelde bedrag overeenkomstig de genoemde 4x4-regel is verkregen belast aan het progressieve tarief.

Deze regels willen we aan de hand van voorbeeld illustreren:

Netto-inkomsten voor aanslagjaar:

2003	30 000 euro
2004	30 500 euro
2005	35 000 euro
2006	42 500 euro
Totaal van de netto-inkomsten	138 000 euro
4x4 regel	<b>138 000 euro</b>

Een goodwill tot 138 000 euro zal dus in het inkomstenjaar 2007 (aanslagjaar 2008), jaar van stopzetting, aan een vast tarief worden belast, ofwel aan 33% ofwel, onder bepaalde voorwaarden, aan 16,5%.

Indien de zelfstandige een vergoeding krijgt voor de goodwill van 150 000 euro, zal 138 000 euro belast worden hetzij aan 33%, hetzij aan 16,5%. Het verschil, 12 000 euro, wordt belast aan het progressieve tarief in de personenbelasting.

## 1.4. Belastbaar tijdstip

De belastbaarheid ontstaat op het ogenblik dat de schuldvordering een zeker en vaststaand karakter heeft verkregen en dit ongeacht de datum van de effectieve betaling. Met een eventueel tussen partijen overeengekomen uitstel van betaling wordt terzake evenmin rekening gehouden.

Anders dan in voorgestelde casus kan zich de situatie voordoen dat de koopsom, en bijgevolg ook de meerwaarde, niet volledig gekend

is bij de stopzetting. Dit kan het geval zijn indien de overnameprijs in verhouding staat tot toekomstige winsten of omzet van de overnemer. Aangezien de meerwaarde slechts belastbaar is vanaf het moment dat de overlater een zekere en vaststaande vordering op de aan hem verschuldigde sommen verkrijgt, worden elk van de ontvangen sommen belast aan het afzonderlijk tarief en zal de gerealiseerde meerwaarde dan ook pas tegen het progressieve tarief worden belast vanaf het moment dat het totaal van de gerealiseerde meerwaarde het referentie-inkomen (de zogenoemde 4x4-regel) overtreft.

### Voorbeeld

Een zelfstandige beslist op een leeftijd van 40 jaar zijn cliënteel of goodwill over te dragen per 1 januari 2007 aan zijn vennootschap.

Hij kan dan een vergoeding vragen van bijvoorbeeld  $1,2 \times$  de omzet van het laatste jaar. Of hij kan opteren voor een vergoeding gelijk aan 10% op de omzet die door de vennootschap in de toekomst gegenereerd zal worden op de overgedragen goodwill gedurende een periode van tien jaar.

Cijfermatig:

	Nettowinst	Omzet
2003	38 500	111 500
2004	34 700	100 000
2005	40 800	110 000
2006	41 000	130 000

Indien wordt geopteerd voor de eerste mogelijkheid ontvangt de zelfstandige een bedrag van  $1,2 \times 130\ 000$  euro of 156 000 euro. Hiervan is 155 000 euro onderworpen aan het vast tarief van 33%, en 1 000 euro aan het progressieve tarief.

Indien de zelfstandige opteert voor de tweede mogelijkheid en de toekomstige omzetten zouden er als volgt uitzien:

	Omzet	10%
2007	148 700	14 870
2008	155 400	15 540
2009	164 100	16 410
2010	171 000	17 100
2011	183 300	18 330
2012	184 700	18 470
2013	194 850	19 485
2014	210 700	21 070
2015	219 850	21 985
2016	229 300	22 930

De zelfstandige ontvangt in totaal 186 190 euro gespreid over tien jaar.

Voor de jaren 2007 tot en met 2014 zal de ontvangen som belast worden aan het tarief van 33%. De zelfstandige heeft dan in het totaal reeds 141 275 euro ontvangen.

In het jaar 2015 overschrijdt hij de zogenaamde «4x4-regel» van 155 000 euro. Van de ontvangen som 21 985 euro valt nog 13 725 euro onder het voordelige tarief. Het saldo van het jaar 2015, met name 8 260 euro en het volledige bedrag van 2016

(22 930 euro) zal onderworpen zijn aan het progressieve tarief in de personenbelasting.

## 2. Voor de overnemende vennootschap

Als nuttige richtlijn met betrekking tot de inbreng of overdracht van immateriële bestanddelen, verwijzen we naar een uittreksel uit het antwoord gegeven op de parlementaire vraag nr. 199 van 9 september 1992 gesteld door volksvertegenwoordiger de Clippele:

- Mits wordt bewezen dat ze werkelijk bestaat en voor overdracht vatbaar is, vormt een cliënteel ten name van de belastingplichtige die ze verwerft een immaterieel vast actief waarvan de gebruiksduur onbetwistbaar beperkt is, zodat het gaat om een in principe afschrijfbaar bestanddeel.
- Voor zover wordt aangetoond dat zij met de werkelijke waarde overeenstemt en derhalve niet overdreven of overschat is, moeten de jaarlijkse afschrijvingen – zoals gezegd – worden berekend op de aanschaffings- of beleggingswaarde. Een bijzondere regel geldt in de gevallen waarin de aanschaffingsprijs nog niet definitief gekend is omdat hij geheel of gedeeltelijk afhangt van toekomstige gebeurtenissen (bijvoorbeeld de latere winst of omzet). Hoewel in die gevallen de juridische overdracht van het cliënteel plaatsgrijpt bij het sluiten van de desbetreffende overeenkomst, komt de grondslag van de afschrijvingen slechts tot stand naargelang de gezegde prijs definitief verschuldigd wordt.
- Afschrijvingen zijn in principe slechts als beroepskosten aftrekbaar als ze samengaan met een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan. Aangezien het mathematische bewijs van die waardevermindering in de praktijk evenwel moeilijk of zelfs onmogelijk kan worden geleverd, mag de jaarlijkse afschrijving, in overleg met de administratie, op forfaitaire wijze worden bepaald. Indien terzake geen akkoord wordt bereikt, bepaalt de administratie die afschrijvingen op een redelijke wijze.

Wat het cliënteel betreft is de administratie van mening dat een afschrijving over een termijn van tien tot twaalf jaar als redelijk mag worden beschouwd. Het boekhoudrecht aanvaardt echter slechts een afschrijvingstermijn van maximaal vijf jaar. Dit terwijl het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 een afschrijvingstermijn van ten minste vijf jaar voorschrijft (lineair).

We willen nog toevoegen dat uit recente rechtspraak blijkt dat er echter geen reden is om een afschrijvingstermijn van tien tot twaalf jaar in ieder geval te aanvaarden. Indien men als belastingplichtige, zijn cliënteel wenst af te schrijven over een periode van minder dan tien jaar, is het evenwel noodzakelijk over een goed gedocumenteerd dossier te beschikken, voorzien van de nodige statistieken, inzake de trouw van het cliënteel in uw sector. De bewijslast ligt terzake trouwens bij de belastingplichtige. Zelfs als u over de nodige bewijsstukken beschikt, valt het te betwijfelen of de administratie een kortere afschrijvingsperiode dan tien of twaalf jaar zonder meer zal aanvaarden. De belastingplichtige zal in de meeste gevallen nog steeds genoodzaakt blijven zich tot de rechtbank te wenden om een kortere afschrijvingstermijn (bv. vijf jaar) af te dwingen.

## Algemene samenvatting

Meerwaarden die behaald worden naar aanleiding van de stopzetting van de activiteit zijn onderworpen aan bijzondere fiscale regels. Stopzettingsmeerwaarden op immateriële activa zijn in principe belastbaar aan een afzonderlijk tarief van 16,5% of 33%, tenzij het gedeelte van de overnameprijs dat de 4x4-regel overschrijdt. Stopzettingsmeerwaarden zijn belastbaar zodra de overdrager over een vaststaande en zekere schuldvordering beschikt. De belasting kan enigszins worden uitgesteld indien de koopsom nog niet zeker en vaststaand is op

moment van de overeenkomst. Dit is het geval indien de koopsom afhankelijk wordt gemaakt van toekomstige winsten en/of baten.

Men kan over de koopsom afschrijven indien deze vaststaat bij de overdrachtsovereenkomst. Bij een variabele overnameprijs geldt een bijzonder afschrijvingsstelsel. De afschrijvingsbasis wordt geleidelijk samengesteld, namelijk naargelang de schuld, ieder jaar, aangroeit en definitief wordt.

Kantoor ACOSBERK

# Inhoudingsplicht van de medecontractant van een aannemer of een onderaannemer uit de bouwsector: inwerkingtreding fiscale luik

Sinds 1 januari is het fiscale luik in werking getreden van deze belangrijke hervorming, die we hebben toegelicht in *Pacioli* nr. 258. De medecontractanten van aannemers of onderaannemers uit de sector van het bouwbedrijf moeten bij de betaling van de facturen nagaan of deze aannemers of onderaannemers belastingschulden hebben. Dit is het enige criterium dat tot de inhoudingsplicht leidt. Of de aannemer/onderaannemer al dan niet geregistreerd is, is hierbij niet meer van belang.

Om de toestand van uw medecontractant te controleren, surft u naar de website: [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be) en doorloopt u de volgende stappen:

- klik op «my minfin»;
- kies «u hebt open toegang tot»;
- voer het inschrijvingsnummer bij de KBO in (in de vorm xxxx.xxx.xxx of xxxxxxxxxx).

Als er een inhouding moet worden verricht, moet het betreffende bedrag via overschrijving worden betaald, op de volgende manier (Uittreksel van de website [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be)):

IBAN BE33 6792 0023 2046

BIC PCRQBEBB

Ontvangkantoor der directe belastingen te Brussel 3 en bijzondere ontvangsten,

Kruidtuinlaan 50, bus 3110, 1000 Brussel (tel.: 0257/715 60).

met de volgende vermeldingen:

- ondernemingsnummer van de aannemer of de onderaannemer
- bedrag en datum van de factuur waarop de storting betrekking heeft
- naam van de aannemer

De persoon die de storting doet zendt aan de het voornoemde ontvangkantoor een kopie van de factuur waarop de betaling betrekking heeft.

Sanctie

Als de bedoelde storting niet werd verricht, wordt het verschuldigde bedrag verdubbeld en binnen de in artikel 354 WIB 1992 bedoelde termijn als administratieve boete ten name van de overtreder ingekohierd.

Voor andere informatie (standpunt van de administratie met betrekking tot de omvang van de inhoudingsplicht, ...) kunt u:

- de helpsectie van de website raadplegen: [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be) – My Minfin – help (helemaal bovenaan het scherm) – verplichting tot inhouding;
- of de help desk van de FOD Financiën contacteren op het nummer 0257/257 57

Aurore JANSEN

Advocate aan de Balie van Luik

Assistente aan de Universiteit van Luik

# Boekhouding en fiscaliteit: impact van de tussenkomst van de fiscus op uw boekhouding

De boekhouding moet bepaalde aspecten van de fiscale realiteit uitdrukken in de boeken en uiteindelijk wordt die weergegeven in de jaarrekening. Hierna worden enkele feiten beschreven die het gevolg zijn

van de tussenkomst van de fiscale administratie (controlediensten) en die aanleiding zullen geven tot overeenstemmende boekingen.

## 1. boekingen na fiscale controle

Gegevens: de administratie stelt na controle vast dat de omzet moet verhoogd worden. Twee mogelijkheden kunnen zich voordoen:

### A. Zonder bericht van wijziging of nieuwe aanslag

De onderneming is akkoord met de omzetverhoging en aanvaardt die. Er wordt hiervoor geen nieuwe aanslag gevestigd of een bericht van wijziging gestuurd. De situatie moet rechtgetrokken worden in de boekhouding door volgende boekingen waarin de zaakvoerder de fout ten laste neemt. Veronderstellen wij een rechtzetting van 10 000 euro + btw 21%:

416	R/C zaakvoerder	12 100	
700	aan Omzet		12 100

Om de debetstand van zijn rekening aan te zuiveren betaalt de zaakvoerder:

550	Bank	12 100	
416	aan R/C zaakvoerder		12 100

De vennootschap ontvangt een aanslag van de btw-administratie en boekt:

6403	Andere fiscale bedrijfskosten	2 100	
4510	aan Te betalen btw speciale rekening		2 100

Betaling van de btw:

4510	Te betalen btw speciale rekening	2 100	
550	aan Bank		2 100

Men zal opmerken dat de btw op de «vergeten» omzet als winst van het jaar van de vergetelheid wordt beschouwd, maar als last van het jaar waarin deze btw werkelijk aan de administratie betaald is.

### B. Met bericht van wijziging, betwist of niet

Veronderstellen we dat de administratie na controle een bericht van wijziging opstuurt met een verhoging van de aanslag tot gevolg. De onderneming kan deze wijziging aanvaarden of een bezwaarschrift indienen. Hoe wordt dit in de boekhouding uitgedrukt?

a) De onderneming aanvaardt de wijziging van bv. 5 000 euro en boekt:

6710	Verschuldigde belastingssupplementen	5 000	
4520	aan Belgische winstbelastingen		5 000

b) De onderneming gaat niet akkoord met de wijziging en dient een bezwaarschrift in. Zij denkt uiteindelijk 4 000 euro te moeten betalen en legt hiervoor een fiscale voorziening aan door de boeking:

6712	Gevormde fiscale voorzieningen	4 000	
1610	aan Voorzieningen voor belastingen		4 000

De besteding van de voorziening wordt hierna onder letter d) behandeld.

c) Wat moet geboekt worden na inkohiering ondanks het bezwaar? De Commissie voor Boekhoudkundige Normen was van oordeel dat de fiscale schuld vanaf de inkohiering moest worden opgenomen als schuld op het passief en als belasting op de winst in de resultatenrekening. Het ingestelde bezwaar of verhaal wordt als vordering op het actief geboekt met een creditrekening in de post «belastingen op de winst». Maar omdat deze boekingswijze geen fiscale gevolgen had, vroeg de Commissie het advies van de administratie. Het antwoord was dat in geval van betwiste aanslag slechts als een zekere en vaststaande schuld moet beschouwd worden het bedrag dat overeenstemt met de aangegeven inkomsten of met de inkomsten waaraan de belastingsschuldige zijn goedkeuring heeft gehecht (CBN-adviezen 128-1 en 128-2 en art. 410 WIB 1992).

d) Definitieve uitspraak over het bezwaarschrift.

Veronderstel dat de belastingsschuld uiteindelijk 6 000 euro bedraagt.

De onderneming boekt:

Besteding van de vroeger gevormde voorziening:

1610	Voorzieningen voor belastingen	4 000	
7712	aan Terugnemingen van fiscale voorzieningen		4 000

Uitdrukken uiteindelijke schuld:

6710	Verschuldigde belastingssupplementen	6 000	
4520	aan Belgische winstbelastingen		6 000

Afrekening:

4520	Belgische winstbelastingen	6 000	
550	aan Bank		6 000

Men zal opmerken dat het minimum genormaliseerd rekeningensstelsel geen rekening «Besteding van de fiscale voorzieningen» inhoudt wat het geval is in deze situatie. De mutaties van de voorzieningen lopen langs de rekeningen 67 «Belasting op het resultaat» (aanleggen) en de rekeningen 77 «Regularisering van belastingen en terugnemingen van fiscale voorzieningen» (besteding).

## C. Wijziging van een afschrijvingspercentage

Hier worden de eventuele gevolgen van de verschuldigde belasting niet onderzocht, maar wel het probleem van de aanpassing van de boekhouding.

Twee situaties kunnen zich voordoen:

a) De onderneming oordeelt dat de geboekte afschrijvingen overeenstemmen met de economische realiteit (bijvoorbeeld afschrijving van een software in drie jaar daar waar het WIB 1992 vijf jaar voorziet). In dit geval moeten de afschrijvingen in de boekhouding niet gewijzigd worden.

De fiscale afschrijvingen worden in de fiscale aangifte verwerkt onder de rubriek «Overdreven afschrijvingen»

b) De onderneming gaat akkoord met het standpunt van de administratie en boekt:

21159	Afschrijvingen op software
7600	aan Terugnemingen van afschrijvingen op immateriële vaste activa

## D. Wijzigingen in de voorraden

Tijdens een controle over het boekjaar N01, uitgevoerd begin N03, stelt de administratie een onderwaardering van de voorraden vast. De onderneming betwist dit niet. Daartegen oordeelt de vennootschap dat de voorraden einde N02 juist waren, de onderwaardering is automatisch uitgeschakeld in de boekhouding door het spel van de voorraadwijzigingen. Buiten een boeking voor een belastingsupplement is er geen andere boeking nodig.

In de belastingaangifte betreffende het boekjaar afgesloten eind N02, aanslagjaar N03, mag men niet vergeten de onderschatting van de voorraden te vermelden in begintoestand van de Reserves en een bedrag gelijk aan nul eind belastbaar tijdperk.

## 2. Bijkomende aanslag na balansdatum

Na afsluiting van het boekjaar en vóór het opmaken van de jaarrekening ontvangt een onderneming een belangrijke bijkomende aanslag die betrekking heeft op inkomsten van vorige boekjaren en waartegen de onderneming bezwaar aantekent. Moet dan in de afgesloten jaarrekening rekening worden gehouden met de bijkomende aanslag voor de inkomsten betreffende vorige boekjaren, ook al vonden de inkohiering van de belasting en de betekening van de bijkomende aanslag plaats na balansdatum?

In artikel 33 van het KB/W.Venn. wordt bepaald dat er rekening moet worden gehouden met alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen, ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening be-

trekking heeft of tijdens voorgaande boekjaren, zelfs indien deze risico's of verliezen slechts gekend zijn tussen de balansdatum en het ogenblik waarop de jaarrekening door het bestuursorgaan van de vennootschap wordt opgesteld. Een voorziening zal aangelegd worden voor de fiscale schuld die op het vermogen van de onderneming zal drukken. Het indienen van een bezwaarschrift volstaat niet om geen voorziening te vormen (CBN-advies 128-3).

Voor de boekingen van de voorziening en de terugnemingen ervan zie hierboven onder 1 b) en d).

## 3. Herkwalificatie van huur of interesten

De administratie van de directe belastingen herkwalificeert de door bedrijfsleiders ontvangen huurgelden boven een bepaalde grens als beroepsinkomsten.

Deze herkwalificatie heeft enkel invloed op de persoonlijke toestand van de betrokkenen en heeft niet als gevolg dat de huurgelden in de boeken van de onderneming moeten uitgesplitst worden. Ze blijven derhalve volledig als diensten en leveringen geboekt in klasse 61.

Hetzelfde geldt voor bepaalde interesten toegekend aan dezelfde personen die boven een bepaald bedrag als dividend worden beschouwd. De onderneming boekt deze interesten volledig in klasse 65 «Financiële kosten» maar ze moet wel rekening houden met deze herkwalificatie in het bepalen van de geraamde belastingschuld. Deze hergekwalificeerde interesten zijn immers geen fiscaal aftrekbare kosten. (voor meer details zie *Pacioli* nr. 118/2002 (interesten) en nr. 148/2003 (huurgelden) te raadplegen op de site van BIBF, «Publicaties»)

## 4. Versnelde afschrijvingen

In het kader van de wet op de economische expansie mogen de ondernemingen een versneld afschrijvingsplan toepassen overeenkomstig de fiscale bepalingen (bv. dubbel lineair, art. 64bis WIB 1992). In dit geval registreert de boekhouding de versnelde afschrijvingen en moet niets gemeld worden in de belastingaangifte.

Wanneer de toepassing van een plan voor versnelde afschrijving met zich mee brengt dat aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch verantwoord, wordt in de toelichting melding gemaakt in de waarderingsregels van het verschil tussen het gecumuleerd bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen (art. 61 §1 KB/W.Venn.).

Op te merken dat deze melding slechts verplicht is wanneer het verschil tussen de twee methodes *aanzienlijk is*, en dit is te beoordelen door het bestuursorgaan.

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** : Maria PLOUMEN, 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. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.