

# PACIOLI



## Editoriaal van de Voorzitter

Ter gelegenheid van de jaarwisseling is het de gewoonte dat de Voorzitter het editoriaal van *Pacioli* verzorgt. Dit is een traditie en ik vind dat goede en zinvolle tradities dienen gerespecteerd te worden.

Het afgelopen jaar was voor onze nationale economie geen goed jaar. We zien dat de verschillende regeringen met tal van maatregelen er alles aan doen om uit de (economische) crisis te raken. Ook het Instituut heeft zijn problemen gekend, maar dit belette ons niet om gedreven verder te werken en, naast de ons wettelijk toegekende opdrachten, de belangen van al onze leden en stagiairs verder te behartigen. Het Bureau (het dagelijks bestuur van het Instituut), kon hiervoor rekenen op de steun van vele mandatarissen die het goed menen met het Instituut. Wij wensen hen hiervoor uitdrukkelijk te bedanken.

We zijn nu lang genoeg bezig (intussen reeds 2,5 jaar) om te weten wat er (nog) kan gedaan worden binnen het anderhalf jaar van het mandaat dat ons nog rest.

U zal het ons dan ook niet kwalijk nemen dat we even stil staan bij hetgeen in 2009 werd gerealiseerd en tegelijk vooruitblikken naar de uitdagingen die ons nog te wachten staan in de nabije toekomst.

Op het vlak van onze interne regelgeving, zal het koninklijk besluit tot aanpassing van het bestaande besluit inzake de boekhoudvennootschappen binnenkort in het *Staatsblad* worden gepubliceerd (of is dit reeds het geval wanneer U dit editoriaal leest). Hierdoor zal zowel de aandeelhoudersstructuur als het minimum aantal bestuurders/zaakvoerders binnen een boekhoudvennootschap worden versoepeld en zal het tevens mogelijk worden om een interprofessionele vennootschap op te richten met onze confraters van de andere cijferberoepen. Dit initiatief werd uitgewerkt in nauw overleg met onze

voogdijminister Sabine Laruelle alsook met onze collega's van het IAB en dit naar analogie met de regelgeving voor de bedrijfsrevisoren. Wij hopen op korte termijn tot eenzelfde positief resultaat te komen bij de erkenning – op geheel vrijwillige basis en met dezelfde kwalitatieve waarborgen inzake vorming en beroepsbekwaamheid – van onze interne confraters.

Via éénzelfde vruchtbare samenwerking met het kabinet van onze voogdijminister, het IAB en het IBR werd recent een wetsontwerp overgemaakt aan het parlement waarbij het in de toekomst mogelijk zal worden onze beroepsaansprakelijkheid, binnen redelijke grenzen, te beperken zoals dit reeds lang mogelijk is voor andere vrije beroepen. Eenzelfde parcours werd afgelegd, en zal hopelijk in 2010 de verwachte resultaten opleveren, betreffende een meer realistische witwaswetgeving voor de economische beroepsbeoefenaars.

Ook inzake het wetsontwerp van Mevrouw Laruelle betreffende de «starters BVBA» heeft het BIBF nauw overleg gepleegd met haar kabinet. Dit zal ondermeer resulteren in een verplichte tussenkomst van een economische beroepsbeoefenaar, waaronder de erkende BIBF-leden, bij de opmaak van een financieel plan voor deze categorie vennootschappen. Het Instituut werd tevens regelmatig geconsulteerd betreffende een mogelijke vereenvoudiging voor de berekening van de sociale bijdragen

## INHOUD

- **Editoriaal van de Voorzitter** **1**
- **Overdracht van een gemeenschap van goederen of van een bedrijfsafdeling: nieuwigheden op 1 januari 2010** **2**

van zelfstandigen. We zullen evenwel nog even geduld moeten hebben alvorens de resultaten hiervan zichtbaar worden.

Inzake E-government werd het Instituut nauw betrokken bij de verdere uitbouw van de verschillende E-government toepassingen en dit in overleg met de FOD Financiën en het staatssecretariaat voor de Modernisering van de Federale Overheidsdienst Financiën van de Heer Bernard Clerfayt. Ondanks het groeiend succes en de aanzienlijke verbeteringen van de elektronische communicatie met de overheid, kunnen wij ook niet blind blijven voor de (soms aanhoudende) kinderziektes van deze toepassingen. Wij zullen ter zake constructief blijven meewerken en tegelijk pleiten voor gebruiksvriendelijke en performante «tools», ook in piekperiodes, waardoor het in de toekomst niet langer noodzakelijk zal zijn dat uw Instituut tussenkomt bij de overheid om tijdens de laatste week van de aangiftetermijnen nog in extremis een bijkomend uitstel te bepleiten.

Naast onze contacten met overheid en socio-economische partners, verloren we ook in 2009 onze profilering naar de scholen en ondernemingen niet uit het oog. Dit vertaalde zich in talrijke «schoolbezoeken» en aanwezigheid op stands, events en beurzen over het ganse land waar zowel het Instituut als ons beroep op een didactische manier werd toegelicht en uitgedragen.

Deze initiatieven werden mede ondersteund door de werking van de commissie «begeleiding stage» en deze voor de «toekomst van het beroep». Beide commissies hebben het afgelopen jaar hun eindevaluatie overgemaakt aan de Raad. Vanaf volgend jaar zullen hun analyses, daar waar nodig, in concrete actie moeten worden vertaald.

Op het vlak van de «BIBF-publicaties» en onze seminaries voor stagiairs en leden hebben we een jarenlange traditie en eer hoog te houden. Ook in 2009 zijn we hierin geslaagd en we zullen hetzelfde succes nastreven voor 2010. Hetzelfde geldt voor de voorstelling van ons jaarverslag waar we vorig jaar 400 leden en stagiairs mochten verwelkomen.

Tot slot sta ik nog graag even stil bij ons parapedaardje «Pacioli». De redactie streeft er naar om zo veel mogelijk artikels te brengen die voor onze dagdagelijkse praktijk bruikbaar zijn. Gelukkig kunnen we beroep doen op echte professionals die deze taak met veel enthousiasme en deskundigheid hebben waargemaakt. Via deze weg houden wij er dan ook aan om alle auteurs en medewerkers aan Pacioli van harte te danken.

Hetzelfde geldt uiteraard voor de ganse ploeg van BIBF-medewerkers die dagelijks ten dienste staan van ons allen in de Legrandlaan te Brussel.

Eenzelfde dank gaat uit naar onze voogdijminister, haar kabinet alsook naar onze regeringscommissaris voor hun volgehouden steun en aandacht voor ons beroep.

Het doet ons tot slot genoeg dit editoriaal te kunnen afsluiten met U, geachte confrater, te danken voor de steun die u ons en het Instituut gaf in het voorbije jaar. Samen met alle mandatarissen en de medewerkers van het Instituut wensen wij u en allen die u lief zijn, een gelukkig, gezond en boeiend 2010.

Etienne VERBRAEKEN  
Erkend boekhouder,  
Voorzitter BIBF



## **Overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling: nieuwigheden op 1 januari 2010**

Artikelen 11 en 18, § 3 WBTW en Circulaire nr. 46/2009 van 30 september 2009

### **1. Probleemstelling**

Door een gecombineerde toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 van het WBTW wordt niet als een levering beschouwd de overdracht van een algemeenheid van goederen

of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, in de vorm van een inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die

de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken.

In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten.

Op dezelfde wijze worden niet als leveringen van diensten beschouwd de verrichtingen die worden uitgevoerd op het ogenblik van de overdracht, in de vorm van inbreng in vennootschap of anderszins, van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling onder de voornoemde voorwaarden.

In circulaire nr. 46/2009 van 30 september 2009 preciseert de administratie haar standpunt vanaf 1 januari 2010. Dit standpunt sluit onder andere aan bij de Europese rechtspraak. In zekere mate herziet de administratie de toepassing die zij aanraadt naar aanleiding van de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling.

Wij geven u hier de kern van dit standpunt, voornamelijk vanuit het standpunt van de aftrek van de voorbelastingen, en van de latere herzieningen, vooral inzake gebouwen en werken in onroerende staat.

## **2. Grondslagen voor de niet-inning van de belasting – artikelen 11 en 18, § 3 WBTW**

Het btw-stelsel dat in België van toepassing is op de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling resulteert rechtstreeks uit het gebruik door België van het recht waarin door de Europese bepalingen is voorzien.

De regel inzake afwezigheid van levering of van prestatie vormt een autonoom begrip uit het Europees recht en heeft als doel verschillen te vermijden in de toepassing van het btw-stelsel van de ene lidstaat ten opzichte van de andere als de lidstaten van genoemd recht gebruik hebben gemaakt.

Deze bepaling wil het mogelijk maken om de overdrachten van ondernemingen of van delen van ondernemingen te vergemakkelijken door deze overdrachten te vereenvoudigen en door te vermijden de kaspositie van de begunstigde te bezwaren met bovenmatig grote belastingen die hij later zou terugkrijgen door een aftrek van de vooraf betaalde btw.

## **3. Toepassingsgebied**

### **3.1. Begrippen algemeenheid van goederen en bedrijfsafdeling**

De algemeenheid van goederen werd omschreven als het hele vermogen, zowel actief als passief, van een overgenomen of gefuseerde onderneming, of ook als alle elementen die het handelsfonds uitmaken van een natuurlijke persoon of van een vennootschap in vereffening.

De bedrijfsafdeling werd gedefinieerd als het geheel van de in een afdeling van de onderneming geïnvesteerde goederen die vanuit technisch oogpunt een onafhankelijke onderneming vormden die in staat is om op eigen kracht te werken.

In het licht van de voormalige administratieve beslissingen, konden drie elementen worden onderscheiden:

- de begrippen algemeenheid van goederen en bedrijfsafdeling werden onderzocht ten aanzien van de *overdrager* (zie met name beslissing nr. E.T.18.638 van 16 oktober 1974 – geschrappt – zie *infra*);
- behalve bepaalde bijzondere situaties (zie met name beslissing nr. E.T.26.872 van 27 september 1978 – geschrappt – zie *infra*), vormde de overdracht van het gebouw waarin de overgedragen economische activiteit werd uitgeoefend (of de daarmee verbonden rechten) die de overdrager bezat op dit *gebouw*, een essentieel element om te bepalen of artikel 11 al dan niet toepasselijk was;
- voor de natuurlijke personen toonde de administratie zich toleranter voor wat de elementen betreft die noodzakelijkerwijs het voorwerp moesten zijn van de overdracht opdat deze laatste zou kunnen genieten van artikel 11 van het Btw-Wetboek (circ. nr. 74 van 6 mei 1971 en beslissing nr. E.T.26.872 van 27 september 1978 – geschrappt – zie *hieronder*).

Uitgaande van de uitspraken uit de rechtspraak van het H.v.J. zet de administratie in post 1.2. van circulaire nr. 46/2009 bepaalde van haar eerdere standpunten op de helling.

Aldus preciseert het Hof, op basis van het arrest van 27 november 2003 (zaak C-497/01, Zita Modes Sarl), dat de regel van niet-levering van toepassing is op elke overdracht van een handelsfonds of van een autonoom deel van een onderneming, met inbegrip van lichamelijke elementen en in voorkomend geval, onlichamelijke, die samen een onderneming of een deel van een onderneming vormen, die/dat een autonome economische activiteit zou kunnen voortzetten. De begunstigde van de overdracht moet echter het voornemen hebben om het

aldus overgedragen handelsfonds of ondernemingsdeel te exploiteren, en dus niet gewoon het voornemen om de betrokken activiteit onmiddellijk te liquideren en in voorkomend geval de voorraad te verkopen.

Het Hof eist niet dat alle elementen van de onderneming of van de afdeling van de onderneming overgedragen zijn. Het volstaat volgens het Hof dat een geheel van elementen of een combinatie van elementen die de voortzetting van een autonome economische activiteit mogelijk maken, wordt overgedragen om het bijzonder stelsel van niet-levering te kunnen toepassen.

Het Hof legt ook het beginsel vast volgens hetwelk het begrip volledige of gedeeltelijke algemeenheid van goederen dient te worden beoordeeld *ten aanzien van de overnemer en niet ten aanzien van de overdrager*.

De administratie aanvaardt voortaan dat artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-wetboek ook zouden kunnen worden toegepast als de overdrager bepaalde activa van de algemeenheid van goederen of van de overgedragen bedrijfsafdeling behoudt, op voorwaarde dat dit de overnemer niet belet een autonome economische activiteit uit te oefenen met behulp van de overgedragen elementen.

Dientengevolge is de omstandigheid dat het gebouw waarin de algemeenheid van goederen of de bedrijfsafdeling werd geëxploiteerd (of de rechten met betrekking tot dit gebouw) niet wordt overgedragen, niet noodzakelijk van dien aard dat de toepassing van artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek op de helling wordt gezet.

In dat geval zou het wel kunnen dat de overdrager te maken krijgt met een herziening van zijn recht op aftrek (zie *infra*).

Zonder er een formele voorwaarde voor de toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek van te maken, vormt het voornemen van de overnemer om een autonome economische activiteit voort te zetten in principe een essentieel element om de toepassing van deze bepalingen te rechtvaardigen.

Er wordt echter niet geëist dat de economische activiteit die door de overnemer zal worden voortgezet strikt dezelfde is als die van de overdrager. Zo doet het er ook niet veel toe of voor de overdracht de begunstigde al hetzelfde type economische activiteit als de overdrager uitoefende.

Overigens bestaan er ook situaties waarin de afwezigheid van voortzetting van de activiteit de toepassing van artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek niet zal uit-

sluiten. Dat is met name het geval als een handelaar het handelsfonds afkoopt van een concurrent die in dezelfde handelsperimeter gevestigd is, en de twee ondernemingen samenbrengt in de vestiging waar hij zijn activiteit al uitoefende.

Een ander element ten slotte, dat van dien aard is dat het de Belgische administratieve praktijk op de helling zet, is het feit dat het Hof van Justitie herhaaldelijk heeft gepreciseerd dat het beginsel van belastingneutraliteit, inherent aan het gemeenschappelijk btw-stelsel, zich ertegen verzet dat economische operatoren die dezelfde transacties verrichten, verschillend worden behandeld op het vlak van inning van de btw (zie met name het arrest van 7 september 1999, zaak C-216/97, Gregg).

Bijgevolg heeft de hoedanigheid van de overdrager – natuurlijke of rechtspersoon – voortaan geen enkele invloed meer op de toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 WBTW.

### 3.2. Overdracht om niet

De artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek betreffen specifiek de overdracht om niet van een algemeenheid van goederen of een bedrijfsafdeling en maken het zodoende mogelijk om elke achterblijvende belasting in deze bijzondere situatie te vermijden, waarbij de overnemer geacht wordt de persoon van de overdrager voort te zetten.

### 3.3. Vorm van de overdracht

Het betreft alle vormen van overdracht van algemeenheid van goederen of van bedrijfsafdeling.

Is aldus bedoeld, de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling die wordt uitgevoerd ten gunste van één enkele vennootschap door middel van twee afzonderlijke overeenkomsten, zoals een inbreng en een verkoop, die elk betrekking hebben op een deel van het handelsfonds, op voorwaarde dat de partijen het voornemen hebben om de twee overeenkomsten van elkaar afhankelijk te maken, in die zin dat de ene niet zonder de andere kan bestaan, en dat zij van kracht worden op dezelfde datum (zie beslissing nr. E.T. 9.449 van 28 december 1971).

Hetzelfde geldt voor een feitelijk in de tijd verspreide overdracht, op voorwaarde dat het beginsel van de overdracht onherroepelijk verworven is vanaf het sluiten van de overeenkomst, en dat de verschillende transacties onderling verbonden zijn, zodanig dat er geen enkele twijfel



is over het voornemen van de partijen om de algemeenheid van goederen of de bedrijfsafdeling over te dragen.

#### 4. Situatie van de overdrager

##### 4.1. Nieuwe of oude gebouwen – overbodig onderscheid

Vroeger maakte de administratie dit onderscheid en legde met name aan de incidentele belastingplichtige op om ervoor te kiezen over te dragen onder het btw-stelsel als het gebouw nieuw was (zie beslissing E.T.41.147 van 28 juli 1982 – geschrapt – zie *infra*).

Voortaan aanvaardt de administratie dat de bewoordingen zelf van artikel 11 van het WBTW, in de zin dat ze de overdracht van een gebouw niet beschouwen als een levering van goederen, en de fictieve voortzetting van de persoon van de overdrager door de overnemer, voldoende aantonen dat de uitoefening van de optie om over te dragen onder het stelsel van de toevallige belastingplicht, en de vervulling van de formaliteiten bepaald door het KB nr. 14 van 3 juni 1970, totaal overbodig blijken te zijn en dus geen bestaansredes hebben.

Aangezien er in geval van toepassing van artikel 11 geen levering is voor de toepassing van de btw, dient niet te worden overgegaan tot een herziening van de belastingen ten aanzien van de overdrager, zelfs niet als de betrokken gebouwen niet nieuw meer zijn voor de toepassing van deze belasting en onderworpen zijn aan de registratierechten (zie echter *infra*).

##### 4.2. Afwezigheid van herziening van de aftrek ten aanzien van de overdrager

In principe, als de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling met inbegrip van gebouwen en andere investeringsgoederen, gedekt is door de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, leidt ze als dusdanig niet tot een herziening van de aftrek ten aanzien van de overdrager.

In sommige situaties echter zou het kunnen dat de overdrager moet overgaan tot de herziening van de aftrek van de belastingen die de verwerving, de verbouwing of de verbetering van de gebouwen bezwaarden (zie *infra*).

##### 4.3. Verplichting tot herziening van de aftrek ten aanzien van de overdrager

Als, in het kader van de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bedoeld

door de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, de overdrager de *totaliteit* overdraagt van de rechten waarover hij beschikt op de gebouwen waarin de overgedragen activiteit werd geëxploiteerd (eigendomsrechten, zakelijke rechten, huurcontracten, enz.), dient niet te worden overgegaan tot een herziening van de aftrek van de belastingen die de verwerving van deze gebouwen bezwaarden of van de zakelijke rechten betreffende deze gebouwen, noch van de belastingen die de verbouwings- of verbeteringswerken bezwaarden die door de overdrager aan genoemde gebouwen uitgevoerd zijn.

Op dezelfde wijze, als in het kader van de overdracht van een algemeenheid van goederen of een bedrijfsafdeling, bedoeld door de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, de overdrager, eigenaar van het gebouw waarin de overgedragen activiteit werd geëxploiteerd, een zakelijk recht vormt op dat gebouw ten gunste van de overnemer, dient er ook niet ten aanzien van de overdrager een herziening te worden uitgevoerd van de aftrek van de belastingen die betrekking hebben op dit gebouw (zie beslissing E.T.108.759 van 26 januari 2005).

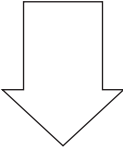
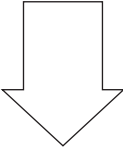
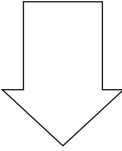
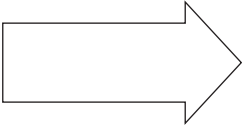
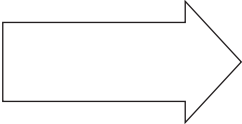
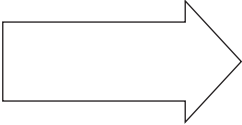
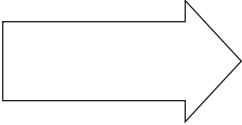
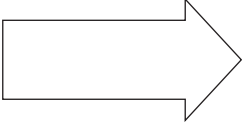
In voorkomend geval zal het aan de overnemer zijn om een herziening van de aftrek uit te voeren als een van de oorzaken bepaald in artikel 10 van het KB nr. 3 van 10 december 1969 betreffende de aftrek zou plaatsvinden tijdens de herzieningsperiode (bestemming voor privé-gebruik, verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek, overdracht onder het stelsel van de registratierechten, enz.).

Wanneer, in het kader van een overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling bedoeld in de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, de overdrager daarentegen het eigendomsrecht van het gebouw waarin de overgedragen activiteit geëxploiteerd werd wenst te behouden en hij met betrekking *tot dat gebouw een huurcontract sluit met de overnemer*, zal deze bestemmingswijziging (het gebouw zal voortaan gebruikt worden voor een op basis van artikel 44, § 3, 2° van het Btw-Wetboek vrijgestelde activiteit) aanleiding geven tot een herziening van de aftrek van de belasting geheven van de verwerving, oprichting, omvorming of verbetering van dit gebouw, op voorwaarde dat de bestemmingswijziging plaatsvindt gedurende de herzieningsperiode.

Hetzelfde zou gelden als de overdrager het gebouw om niet ter beschikking van de overnemer zou stellen.

#### 4.4. Overzichtstabel

Deze tabel baseert zich op de tabel in circulaire nr. 46/2009.

<i>Onroerende rechten bij de overdrager <u>VOOR</u> overdracht</i>	<i>Eigenaar</i>	<i>Houder zakelijk recht</i>	<i>Houder huurcontract</i>
<i>Transacties van de overdrager in het kader van de overdracht</i>			
<i>Eigendomsoverdracht</i> 	Artikel 11 Geen herziening *		
<i>Vestiging of overdracht zakelijk recht</i> 	Artikel 11 Geen herziening *	Artikel 11 Geen herziening *	
<i>Vestiging huurcontract</i> 	Artikel 11 Herziening	Artikel 11 Herziening	Artikel 11 Herziening ***
<i>Overdracht huurcontract</i> 	Niet van toepassing	Niet van toepassing	Artikel 11 Geen herziening *
<i>Behoud van de rechten</i> 	Artikel 11 Herziening **	Artikel 11 Herziening **	Artikel 11 Herziening **
Verklaring van de verwijzingen	* Herziening door overnemer als latere oorzaken	** Als gebruik gebouw met recht op aftrek voor overdrager geen herziening	*** = onder huur
Circ. nr. 46/2009	Circ. nr. 46/2009	Circ. nr. 46/2009	Circ. nr. 46/2009
Op 1 januari 2010	Op 1 januari 2010	Op 1 januari 2010	Op 1 januari 2010

## 4.5. Aftrek op overdrachtkosten

### 4.5.1. Overdracht van een geëxploiteerde activiteit

De btw op de uitgaven die door de overdrager zijn gedaan om de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, zoals bedoeld in artikelen 11 en 18, § 3 van het WBTW, uit te voeren, is volledig aftrekbaar als de belastingplichtige-overdrager in het kader van zijn economische activiteit *uitsluitend* transacties uitvoert (of uitvoerde) die recht op belastingaftrek geven.

Daarentegen, als de belastingplichtige-overdrager in het kader van zijn economische activiteit *tegelijk* transacties verricht die recht geven op vermindering en transacties die daar geen recht op geven, moet een onderscheid worden gemaakt volgens het door deze belastingplichtige aangenomen aftrekstelsel.

Voor zover de belastingplichtige-overdrager onderworpen is aan de regel van het algemeen verhoudingsgetal (artikel 46, § 1 van het WBTW) wordt de aftrekbare belasting vastgesteld door het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek toe te passen op het bedrag van de btw op de uitgaven die zijn gedaan voor de overdracht van een algemeenheid van goederen of van de bedrijfsafdeling.

In geval van overdracht van een bedrijfsafdeling is het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek van toepassing, zelfs als de overgedragen bedrijfsafdeling alleen bestaat uit transacties die recht geven op de totale aftrek van de belasting, aangezien de filosofie zelf van het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek oplegt om dit laatste toe te passen op de belastingen die alle goederen en diensten die werden geleverd aan de belastingplichtige bezwaarden, ongeacht de bestemming die is gegeven aan deze goederen en diensten.

Als de voornoemde uitgaven gedaan zijn door een belastingplichtige die de regel van het werkelijk gebruik toepast (artikel 46, § 2 van het WBTW), en als deze uitgaven *niet specifiek betrekking hebben* op een bepaalde bedrijfssector of bedrijfsafdeling, al dan niet recht gevend op aftrek, moeten zij worden beschouwd als kosten die betrekking hebben op de hele economische activiteit van de onderneming. De aftrekbare belasting moet dan worden vastgesteld op basis van een bijzonder verhoudingsgetal. Dit bijzonder verhoudingsgetal zal in principe het verhoudingsgetal zijn dat al is gebruikt door de belastingplichtige, behoudens bijzondere gevallen.

Daarentegen, voor zover de door de belastingplichtige gedane uitgaven duidelijk bestemd kunnen worden aan een welbepaalde sector of aan een welbepaalde bedrijfsaf-

deling, past de belastingplichtige de aftrek toe afhankelijk van deze bestemming.

Met andere woorden, als de verschillende kosten die door de overdrager zijn gedragen om de overdracht tot stand te brengen, een *direct en onmiddellijk verband* hebben met een duidelijk afgebakend deel van zijn economische activiteiten, zodanig dat de kosten van genoemde diensten deel uitmaken van de kosten met betrekking tot genoemd deel van de onderneming, en als *alle* transacties die afhangen van dit deel van de onderneming onderworpen zijn aan de btw, dan kan deze belastingplichtige alle belastingen op de uitgaven die hij heeft gedaan om genoemde diensten te verwerven, aftrekken (zie met name H.v.J., arrest van 22 februari 2001 – zaak C-408/98, Abbey National en beslissing E.T.108.026 van 23 december 2004 – behouden).

### 4.5.2. Oprichting van een vennootschap om de overdracht tot stand te brengen

Een vennootschap, opgericht met als enig doel een kapitaalvennootschap te vormen, heeft het recht om de voorbelasting af te trekken voor de levering van prestaties van diensten en van goederen als, conform haar maatschappelijk doel, haar enige latere transactie de overdracht was van de geleverde prestaties door een akte onder bezwarende titel aan genoemde kapitaalvennootschap zodra die opgericht is. In toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 van het WBTW vindt geen enkele levering van goederen of geen enkele prestatie van diensten plaats bij de overdracht van een gehele of gedeeltelijke algemeenheid van goederen (H.v.J., arrest van 29.04.2004 – zaak C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-land).

Het feit alleen dat een algemeenheid van goederen wordt overgedragen, verleent de hoedanigheid van belastingplichtige aan diegene die deze overdracht uitvoert. Deze belastingplichtige geniet een recht op aftrek, zelfs als het gaat om de enige transactie die hij uitvoert. Dit recht op aftrek berust voornamelijk op de fictie van voortzetting van de persoon van de overdrager door de overnemer.

## 5. Situatie van de overnemer

Zoals al werd gepreciseerd, als overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling met inbegrip van gebouwen en andere investeringsgoederen geregeld is door de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, leidt ze niet tot een herziening van de aftrek ten aanzien van de *overdrager*.

De fictie van artikel 11 van het Btw-Wetboek, dat bepaalt dat de overnemer geacht wordt de persoon van de overdrager voort te zetten, impliceert dat de overnemer zelf moet overgaan tot een herziening van de aanvankelijk door de overdrager afgetrokken belastingen als hij op het ogenblik van de hervatting van de overgedragen activiteit of na deze hervatting zich in een van de situaties bevindt die zijn bepaald door artikel 10 van het KB nr. 3 van 10 december 1969 betreffende de aftrek voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (met name, een gedeeltelijke of gehele bestemming voor privégebruik, de schommelingen van het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek, een verkoop onder het stelsel van de registratierechten, enz.).

De circulaire nr. 46/2009 overweegt de herziening als, in het kader van de overdracht van een algemeenheid van goederen geregeld door de artikelen 11 en 18, § 3 van het Btw-Wetboek, de overdrager, eigenaar van een gebouw waarin de overgedragen activiteit werd geëxploiteerd, zich ertoe beperkt om op dit gebouw een vruchtgebruik van bepaalde duur ten gunste van de overnemer te vormen.

In dat geval is de overnemer bij het vervallen van het vruchtgebruik, en voor zover de herzieningsperiode van de aftrek betreffende het gebouw niet verstreken is, verplicht om over te gaan tot een herziening van de aftrek van de belastingen die de verwerving, de bouw, de verbouwing of de verbetering van het gebouw door de overdrager bezwaarden.

Aangezien de herzieningsperiode aanvangt bij de overdrager, moet de overnemer bij de overdracht alle nuttige elementen van de overdrager ontvangen (facturen, tabel van de investeringsgoederen, enz.) die hem in staat stellen om over te gaan tot een herziening te zijnen aanzien.

## 6. Slotbepalingen

Circulaire nr. 46/2009 moet strikt toegepast worden vanaf 1 januari 2010.

De circulaire herroept en vervangt de administratieve commentaren betreffende dezelfde problematiek en die er in tegenspraak zouden mee zijn, met name:

- circulaire nr. 74 van 6 mei 1971;
- de beslissingen nr. T.1.597 van 3 maart 1971, T.6.372 van 11 juni 1971, T.6.587 van 9 juli 1971, E.T.9.799 van 6 januari 1972, E.T.10.765 van 20 april 1972, E.T.10.991 van 5 november 1976, E.T.10.991/72 van 24 april 1972, E.T.12.236 van 18 mei 1976, E.T.12.608 van 5 oktober 1972, E.T.13.387 van 22 november 1972, E.T.18.638 van 16 oktober 1974, E.T.21.626 van 30 maart 1977, E.T.26.573 van 10 januari 1978, E.T.26.872 van 27 september 1978, E.T.41.147 van 28 juli 1982;
- de antwoorden op de parlementaire vragen nr. 207 van senator Capoen van 9 december 1992, nr. 1212 van volksvertegenwoordiger Fournaux van 28 januari 1998, nr. 654 van senator de Clippele van 15 mei 2000, nr. 655 van senator de Clippele van 15 mei 2000.

Yvon COLSON

Externe medewerker van het BIBF

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, 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** : Etienne VERBRAEKEN, 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, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.