



VDVACCOUNTANTS.BE
ACCOUNTANTS - BELASTINGCONSULENTEN

Tomt 4, 9520 Vlierzele / Voskenslaan 127, 9000 Gent
T 053 77 66 66 F 053 77 66 60 M 0486 17 47 57
www.vdvaccountants.be devloo@vdvaccountants.be
BTW BE 0471 998 832 KBC 734-0121220-76

Omvorming van éénmanszaak naar vennootschap bespreking in de personenbelasting, BTW, registratierechten en successierechten.

Inhoudsopgave

Inleiding	
1.	De éénmanszaak..... 6
1.1.	Handelaars en ambachtslieden, nijveraars en landbouwers 6
1.2.	Beoefenaars van vrije beroepen, ambten of andere winstgevende bezigheden 7
2.	De vennootschap 7
2.1.	Voordelen van een éénmanszaak versus vennootschap 8
2.2.	Nadelen van een éénmanszaak versus vennootschap..... 9
3.	Bespreking in de personenbelasting 10
3.1.	De stopzettingsmeerwaarden..... 10
3.1.1.	Definitie..... 10
3.1.1.1.	Verkregen of vastgesteld..... 10
3.1.1.2.	Uit hoofde of naar aanleiding van 12
3.1.1.2.1.	Desaffectatie..... 12
3.1.1.3.	Volledige en definitieve stopzetting..... 13
3.1.1.4.	Voortkomen uit meerwaarden 13
3.1.1.5.	Activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt 13
3.2.	Bedrag van de meerwaarde 14
3.3.	Taxatieregime bij stopzettingsmeerwaarden 16
3.3.1.	Materiële en financiële vaste activa en andere aandelen (Code 1690/2690) 16
3.3.2.	Immateriële vaste activa (Codes 1690/2690,1691/2691 en 1692/2692) 16
3.3.3.	Voorraden en bestellingen in uitvoering (Code 1692/2692) 19
3.3.4.	Vrijgestelde stopzettingsmeerwaarden..... 19
3.3.5.	Even samengevat:..... 22
3.4.	Premies en vergoedingen ingesteld door de Europese Gemeenschappen als steunregeling voor de landbouwsector (code 1694, 2694)..... 23
3.5.	Winsten en baten verkregen of vastgesteld na de stopzetting (code 1695, 2695). 23
3.6.	Werkelijke beroepskosten betaald of gedragen na de stopzetting (code 1696/1697, 2696/2697)..... 23
4.	Bespreking in de BTW 24
4.1.	BTW-nummer stopzetten 24
4.2.	Gaat de overdracht gepaard met BTW? 24
4.2.1.	De overdrager is een BTW-plichtige zonder recht op aftrek bv. dokters, advocaten, 24
4.2.2.	De overdrager is wel BTW-belastingsplichtig 25
5.	Bespreking van de registratierechten 27
5.1.	De gewone inbreng..... 27
5.2.	Gemengde inbreng 27
5.2.1.	Alternatieven om 10% registratierecht te vermijden bij gemengde inbreng bedrijfsgebouw 29
5.2.1.1.	Schuld privé..... 29
5.2.1.2.	Schuld privé en verkoop roerende goederen aan de vennootschap..... 29
5.2.1.3.	Kapitaal 29
6.	Bespreking in de successierechten 30
6.1.	Schenking van aandelen 30

6.2.	Nultarief voor familiale vennootschappen	30
6.2.1.	Voorwaarden nultarief.....	31
6.2.1.1.	Vennootschap	31
6.2.1.2.	familiaal karakter.....	31
6.2.1.3.	Expliciet verzoek.....	31
6.2.1.4.	Participatievoorwaarde.....	31
6.2.1.5.	Kapitaal in stand houden	32
6.2.1.6.	Tewerkstellingsvoorwaarde	32
6.2.1.7.	Jaarrekening opmaken.....	34
6.2.1.8.	Wat na deze vijf jaar?.....	34
6.2.2.	Arrest C 464/05	34

Lijst van afkortingen

Art.:	Artikel
BTW:	Belasting over de toegevoegde waarde
BVBA:	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
EBVBA:	Eénpersoons-BVBA
NV:	Naamloze vennootschap
W.I.B.:	Wetboek inkomstenbelasting
Comm. W.I.B.:	Commentaar op het wetboek inkomstenbelasting
W. Reg:	Wetboek registratierechten
W.Venn:	Wetboek vennootschappen

Inleiding

Dit werk gaat over de omvorming van een éénmanszaak naar een vennootschap. Daarbij worden eerst de definities kort uitgelegd van de éénmanszaak en vennootschap en wat de voor en nadelen zijn van beiden. Vervolgens gaan we na wat precies de gevolgen zijn van deze omvorming op vlak van de personenbelasting, BTW, registratierechten en op vlak van de successierechten.

1. De éénmanszaak

De éénmanszaak kan omschreven worden als "het geheel van bestanddelen die worden samengebracht en aangewend om een onderneming te drijven en cliënteel aan te trekken en te behouden".

De éénmanszaak is een ondernemingsvorm waarbij de onderneming wordt opgericht door een natuurlijk persoon (oprichter). De oprichter en zijn onderneming worden als één geheel beschouwd.

1.1. Handelaars en ambachtslieden, nijveraars en landbouwers

Handelaars: Handelaars zijn zij die daden uitoefenen, bij de wet daden van koophandel genoemd en dit zowel in hoofdberoep als in bijberoep. Zoals het aankopen van koopwaren om deze al dan niet na bewerking of verwerking, weder te verkopen of om het gebruik ervan te verhuren met de bedoeling winst te maken.

Ambachtslieden: Een ambachtsman is een natuurlijk persoon die arbeidsprestaties verricht, waarbij geen of slechts toevallige leveringen van goederen gebeuren. Bijvoorbeeld een schilder, glazenwasser,... zij leveren in principe enkel hun werk, de verbruikte materialen worden ter beschikking gesteld door de klant.

Nijveraars: Personen die goederen verwerken tot een eventueel eindproduct.

Landbouwers: Personen die landbouwactiviteiten verrichten.

1.2. Beoefenaars van vrije beroepen, ambten of andere winstgevende bezigheden.

Vrije beroepen: Personen die daden stellen van louter of hoofdzakelijk intellectuele aard in het kader van een zelfstandige activiteit (hoofd- of bijberoep). De inkomsten die voortvloeien uit deze activiteiten worden als baten beschouwd. Zoals bijvoorbeeld een accountant, architecten, belastingsadviseurs, ...

Ambten of posten: Hieronder behoren notarissen, gerechtsdeurwaarders enz...¹

Winstgevende bezigheid: Onder winstgevende bezigheid wordt verstaan, wanneer ze door een natuurlijke persoon wordt uitgeoefend, een geheel van verrichtingen die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn om een gewone en voortgezette bezigheid uit te maken en die, vallend buiten de grenzen van het normale beheer van een privé-vermogen, een beroepskarakter hebben.²

Om te beoordelen of winstgevende verrichtingen de voormelde kenmerken vertonen, o.m. of ze een beroepskarakter hebben, d.w.z. als beroepsdaden gesteld zijn, mag rekening worden gehouden met het geheel van de verrichtingen wanneer deze zich over verscheidene jaren uitstrekken.³

¹ Comm. W.I.B. 23/33

² Cass., 6.5.1969, Grazia en de Mesmay, Bull. 475, blz. 1067; id., 24.9.1968, Petit, Bull. 466, blz. 1345

³ Comm. W.I.B. 23/35

2. De vennootschap

Een vennootschap wordt opgericht door twee (met uitzondering van een EBVBA) of meerdere personen die overeenkomen om iets in de gemeenschap te brengen met het oogmerk om de winst die daaruit ontstaat onder elkaar te verdelen.

2.1. Voordelen van een éénmanszaak versus vennootschap

Voordelen éénmanszaak	Voordelen vennootschap
Alle winst is voor de ondernemer en hij beslist zelf hoeveel hij ervan wil investeren in zijn zaak. Er bestaan geen wettelijke verplichtingen om een deel van het inkomen te investeren in de zaak.	De vennoten kunnen bij sommige vennootschapsvormen hun aansprakelijkheid beperken (zoals de NV, BVBA en CVBA) tot hun inbreng. Bij een volkomen rechtspersoonlijkheid kan men een scheiding maken tussen het vermogen van de vennoot en het vermogen van de vennootschap. Bij een eventueel faillissement kan men de openstaande vorderingen niet meer verhalen op de vennoten.
Sterk gezag van één persoon. De beslissingsmacht ligt bij één enkele persoon.	Het faillissement van de onderneming brengt niet noodzakelijk het faillissement van de vennoten met zich mee.
Er kunnen snel beslissingen genomen worden, er is een grote flexibiliteit.	Betere continuïteit dan in een éénmanszaak, omdat overlijden of ziekte van de vennoten zelden het voortbestaan van de vennootschap in gevaar brengen. De aandelen van de vennootschap kunnen gemakkelijk van eigenaar veranderen.
Beperkte juridische verplichtingen en geringe administratieve formaliteiten.	De meeste vennootschapsvormen moeten opgericht worden via een notariële akte. Daarin kunnen zij heel wat regels opnemen die latere discussies kunnen vermijden.
Lage oprichtingskosten, de tussenkomst van een notaris is niet vereist.	De vennoten kunnen de fiscaliteit in hun voordeel aanwenden en minder belastingen betalen. De vennootschap kan als tussenschakel gebruikt worden om de winsten voor de natuurlijke persoon om te zetten in inkomen van andere aard (zoals roerend of onroerend inkomen).
Men mag zich beperken tot een vereenvoudigde boekhouding.	Het verplicht voeren (meestal toch) van een dubbele boekhouding geeft een juister beeld over de vennootschap. Dit is vooral belangrijk als men vreemd vermogen wil aanwenden. De derde kan dan een beter zicht krijgen op de financiële toestand van de onderneming.
Geen minimum kapitaal vereist.	Tarieven in de vennootschapsbelasting zijn lager dan in de personenbelasting.

2.2. Nadelen van een éénmanszaak versus vennootschap

Nadelen éénmanszaak	Nadelen vennootschap
Onbeperkt aansprakelijk: de ondernemer staat met zijn volledig vermogen in voor de ondernemersrisico's. De schuldeisers kunnen ook zijn persoonlijk vermogen aanspreken bij een eventueel faillissement. Als men gehuwd is onder een gemeenschapsstelsel, dan staat de ganse gemeenschap borg voor de handelsschulden (ook de helft dat toebehoort aan de andere echtgenoot). Meestal zal men dan ook gehuwd zijn onder het stelsel van 'scheiding van goederen'.	Als een vennoot goederen inbrengt of verkoopt aan de vennootschap, dan is de vennoot geen eigenaar meer van de goederen. Voortaan zal de vennootschap via haar organen beslissen over het lot van deze goederen.
Geringe continuïteit: bij een overlijden verzeilt de onderneming onverdeeld in handen van alle erfgenamen. Elke erfgenaam kan op dit ogenblik zijn aandeel opeisen. Door het feit dat elke erfgenaam een reserve heeft, kan men dikwijls geen voorkeur geven om een zaak over te laten aan één enkel erfgenaam. Daardoor zal een overlijden of invaliditeit van de ondernemer bijna altijd het einde van de éénmanszaak betekenen.	Het stelsel van meerwaardebelasting is in de vennootschapsbelasting minder voordelig dan de personenbelasting.
Fiscaal statuut: progressief tarief. Alle inkomsten van de éénmanszaak worden belast in de personenbelasting. Er is geen aparte fiscale aangifte en aanslag voor de éénmanszaak.	Hogere oprichtingskosten (notaris, inbrengverslag,...) en administratieve rompslomp (algemene vergaderingen, dubbele boekhouding, jaarrekening neerleggen,...)
De personenbelasting kent doorgaans hogere tarieven dan de vennootschapsbelasting.	Tragere reactiemogelijkheid omwille van de complexere werking in een vennootschap.
	Meer juridische verplichtingen en formaliteiten bv. publicatie van balansen,...
	De winst moet meestal over meerdere personen verdeeld worden.

3. Bespreking in de personenbelasting

3.1. De Stopzettingsmeerwaarden

3.1.1. Definitie

Stopzettingsmeerwaarden zijn meerwaarden die uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming, van de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid - vrijwillig of gedwongen - worden verkregen of vastgesteld op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt. Deze meerwaarden zijn in principe belastbaar op grond van art. 28, eerste lid, 1^o, en tweede lid, W.I.B. 1992.

Deze definitie bevat vijf belangrijke elementen namelijk:

- Verkregen of vastgesteld;
- Uit hoofde of naar aanleiding van;
- Volledige en definitieve stopzetting;
- Voortkomen uit meerwaarden;
- Activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt.

3.1.1.1. Verkregen of vastgesteld

Stopzettingsmeerwaarden moeten niet noodzakelijk *verkregen* (bv. verkoop, inbreng in vennootschap) zijn om de belastbaarheid te doen ontstaan.

Stopzettingsmeerwaarden zijn immers belastbaar zodra de meerwaarde wordt behaald of vaststaat. De belastbaarheid van de vastgestelde stopzettingsmeerwaarde ontstaat op datum van de akte of ander geschrift die het bestaan ervan aan het licht heeft gemaakt.⁴ Zoals bijvoorbeeld een akte van schenking, inbrengverslag van een bedrijfsrevisor,...

Bij de verkoop van een éénmanszaak aan een vennootschap, ontstaat de belastbaarheid op datum dat de schuldvordering, waarin de meerwaarde vervat zit, ontstaat en een zeker en vaststaand karakter heeft.⁵ Dit is dus het ogenblik waarop de overeenkomst tot overdracht naar de vennootschap tot stand komt. Deze regel geldt zowel voor de winsten als voor de baten (waar het kasstelsel normalerwijze de regel is).

Er zijn echter twee uitzonderingen op deze algemene regel.

Een eerste uitzondering vinden we terug bij de contracten met opschortende voorwaarde. Als in het contract een opschortende voorwaarde is beschreven, dan is de vordering pas zeker en vaststaand als de opschortende voorwaarde is voldaan (Gent, 11/05/2000). Een tijdsbepaling mag niet gelijk gesteld worden met een opschortende voorwaarde omdat de betaling in dit

⁴ Comm. W.I.B. 28/20

⁵ Comm. W.I.B. 28/32

geval een zeker en vaststaand karakter heeft, zonder dat daaraan een voorwaarde is aan gekoppeld.

Een tweede uitzondering is het geval waarbij de overdrachtprijs of prijs van de inbreng slechts wordt betaald aan de hand van een bepaald percentage van de toekomstige winst of omzet bijvoorbeeld 10% van de omzet de volgende 10 jaar. De stopzettingsmeerwaarde wordt dan slechts belastbaar op het ogenblik dat dit bedrag vaststaat en dit is dus jaarlijks op een stukje. De overnemer zal de vaste gedeelten telkens afschrijven over de volledige afschrijvingsduur.

Voorbeeld:

Een handelaar brengt in 2007 zijn zaak in een vennootschap voor een waarde van €125.000. Er is een stopzettingsmeerwaarde gerealiseerd van €25.000. Er wordt overeengekomen dat de prijs mag betaald worden gespreid over 5 jaar. Ondanks het feit dat de prijs gespreid wordt betaald over 5 jaar, zal de volledige stopzettingsmeerwaarde beschouwd worden als een belastbaar inkomen van 2007.

Stel dat men overeenkomt dat de verkoopprijs bestaat uit een bepaald percentage van de toekomstige winst van de vennootschap, dan zal de meerwaarde slechts belast worden op het ogenblik dat dit bedrag vaststaat.

Er zal dus jaarlijks een deel van deze meerwaarde moeten belast worden. Op die manier kan men gedeeltelijk de progressiviteit van de belasting ontlopen, wat fiscaal zeer interessant kan zijn. Dit is ook het geval als er een maximumbedrag is vastgekleefd aan deze jaarlijkse vergoeding. Stel dat er echter een minimumbedrag is bepaald, dan is hier weer sprake van een zekere en vaststaande vordering bij het afsluiten van de overeenkomst en zal deze onmiddellijk belastbaar zijn.

Het feit dat de prijs onmiddellijk, over verschillende jaren of zelf helemaal niet op de overeengekomen wijze of tijdstip wordt betaald sluit de belastbaarheid niet uit.⁶

Voorbeeld:

Op 20 maart 2007 wordt een éénmanszaak overgelaten voor €400.000. Daarbij werd een stopzettingsmeerwaarde gerealiseerd van €200.000.

De prijs wordt in 5 jaarlijkse schijven van €80.000 betaald.

Op 20 maart 2007 wordt de eerste schijf van €80.000 betaald, en op 10 maart 2008 gaat de overnemer failliet waardoor het saldo van de overnameprijs oninbaar is geworden.

De volledige stopzettingsmeerwaarde (€200.000) wordt echter beschouwd als een belastbaar inkomen van 2007 ondanks het feit dat hij maar €80.000 heeft ontvangen van de overnameprijs. De prijs stond immers vast op het moment van de overdracht.

⁶ Comm. W.I.B. 28/31, Antwerpen 18/06/1985, Gent 18/09/2003

3.1.1.2. Uit hoofde of naar aanleiding van

Dit houdt in dat:

- Meerwaarden op activa ook als stopzettingsmeerwaarden worden behandeld indien de vervreemding van deze activa juridisch vóór de stopzetting, maar in feite naar aanleiding van de werkelijke stopzetting heeft plaatsgehad.⁷
- Wanneer men na de stopzetting van de éénmanszaak maar vóór de overdracht van activa in een vennootschap, bepaalde activa gebruikt voor louter privé doeleinden zal men deze bij vervreemding met een meerwaarde niet kunnen belasten als zijnde stopzettingsmeerwaarden.

3.1.1.2.1. Desaffectatie

In principe is op de meerwaarde naar aanleiding van de verkoop van een voorheen bedrijfsmatig aangewend actief dat zich tot privé-gebruik leent, belasting verschuldigd en dit ongeacht de duurtijd tussen de stopzetting en de vervreemding van het actief.

Indien echter kan worden aangetoond dat het actief op een duurzame wijze uitsluitend voor niet-beroepsdoeleinden (door de eigenaar of door een derde, al dan niet huurder) wordt gebruikt dan wordt de meerwaarde integendeel niet belast. Men stelt dan dat er geen oorzakelijk verband meer bestaat tussen de meerwaarde en de stopzetting. Dit is een administratieve toegeving.⁸

Voorbeeld:

Een kantoorruimte wordt verhuurd aan een particulier als woonappartement. Enkele jaren na de stopzetting wordt dit verkocht. De gerealiseerde meerwaarde bij deze verkoop zal niet belastbaar zijn.

Deze vorm van vrijgestelde stopzettingsmeerwaarde wordt desaffectatie genoemd en geldt enkel voor activa die voor het privé-gebruik beschikbaar zijn (bv. een appartement waar een architect zijn beroep uitoefende) en niet voor activa die uit hun aard slechts voor beroepsdoeleinden bruikbaar zijn (garage-werkplaats, industriële gebouwen,...) en waaraan na de stopzetting geen aanpassingswerken zijn gedaan die ze tot uitsluitend privé-gebruik geschikt maken. Ook de rechtspraak volgt deze zienswijze, er is echter wel onduidelijkheid over de termijn waarbinnen het actief duurzaam voor privé-doeleinden moet gebruikt worden. In een bepaald geval volstond 11 maanden (Antwerpen,30/06/1987) en in een ander geval volstond zelfs 30 maanden niet (Luik, 2/12/1998).

Het standpunt van het Hof van Cassatie (Cass.21 juni 1990) luidt als volgt:

Het louter feit dat een zekere periode verloopt tussen de stopzetting van de exploitatie en de verkoop, staat op zich de belastbaarheid niet in de weg.

Het louter feit dat een vroeger bedrijfsactief gedurende een bepaalde periode niet voor beroepsdoeleinden wordt aangewend volstaat niet om taxatie te vermijden. Wanneer blijkt dat de latere realisatie het gevolg is van de vroegere stopzetting zou taxatie mogelijk blijven (bv. Antwerpen, 4/11/2003). De belastingplichtige had zijn zelfstandige activiteit (exploitatie van een garage met winkel en benzinstation) stopgezet en het onroerend goed geheel tien jaar

⁷ Comm. W.I.B. 28/15

⁸ Comm. W.I.B. 28/23

later aan de vennootschap verkocht. Volgens het hof van beroep te Antwerpen was er hier geen sprake van desaffectatie omdat hij de exploitatie van zijn handelsfonds volledig en definitief had stopgezet door de overdracht ervan aan de vennootschap/koper van het onroerend goed.

3.1.1.3. Volledige en definitieve stopzetting

Stopzettingsmeerwaarden zijn belastbaar als de zelfstandige activiteit volledig en definitief is stopgezet.

Met volledige en definitieve stopzetting wordt gelijkgesteld:

- de stopzetting van één of meer bedrijfsafdelingen
- de stopzetting van één of meer takken van werkzaamheid
Voorbeeld: Een belastingsplichtige oefent twee of meer van elkaar losstaande activiteiten uit (kinesist en saunacentra). Als hij één van die activiteiten stopzet, zullen de meerwaarden belast worden als stopzettingsmeerwaarden.

Een bedrijfsafdeling is een geheel van bestanddelen die in een afdeling van een onderneming belegd zijn, en technisch een onafhankelijke onderneming vormen, dwz. een geheel dat bekwaam is om met eigen middelen te werken.

Als de beroepsactiviteit slechts tijdelijk of gedeeltelijk wordt stopgezet, spreken we niet over stopzettingsmeerwaarden. De meerwaarden zullen hier tegen het 'gewone' regime belast worden, zijnde het progressief tarief.

Als men een éénmanszaak stopzet en overgaat naar een vennootschap, zullen de stopzettingsmeerwaarden belast worden. Het feit dat het dezelfde belastingplichtige is die de beroepsactiviteit verderzet maar dan via een vennootschap staat de taxatie niet in de weg.

3.1.1.4. Voortkomen uit meerwaarden

Enkel meerwaarden die gerealiseerd zijn bij een overdracht of verkoop van bestanddelen naar aanleiding van een stopzetting zijn belastbaar.

3.1.1.5. Activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt

Art. 41 W.I.B. 1992 definieert welke vaste activa worden geacht 'voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt':

- Vaste activa die in het kader van de werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt. Dit is dus enkel mogelijk voor belastingplichtigen die een boekhouding voeren waarin de beroepsmatig gebruikte vaste activa als actiefbestanddeel is geboekt.
- Vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen. Als de activa niet worden afgeschreven en ook niet voorkomen op de balans, dan worden de meerwaarden bij latere stopzetting niet belast. Hierbij wordt enkel rekening gehouden met de afschrijvingen die de overlater had geboekt. De afschrijvingen van de vorige eigenaar komen niet in aanmerking. Hierop is wel een uitzondering. Wanneer een goed werd verkregen in het kader van een in art. 46, § 1, eerste lid, 1^o of 3^o van het W.I.B. 92 bedoelde verrichting namelijk het voortzettingsstelsel of inbreng in een landbouwvennootschap, stelt de wet dat de nieuwe belastingplichtige afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden,... gewoon overneemt, alsof de activa niet van

eigenaar zijn veranderd. De afschrijvingen van de vorige eigenaar zullen hier dus wel in aanmerking moeten genomen worden.

- De immateriële vaste activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt en ongeacht of er afschrijvingen of waardeverminderingen werden geboekt of aanvaard. Het betreft hier alle onlichamelijke activa die in geld waardeerbaar en verhandelbaar zijn zoals brevetten, uithangbord, drempel, goodwill,... die tijdens de beroepswerkzaamheid kosteloos of onder bezwarende titel zijn verkregen door de belastingplichtige of zelf zijn opgebouwd.⁹

Onder de in art. 41, W.I.B. 1992, bedoelde "vaste activa" verstaat men de immateriële vaste activa, de materiële vaste activa en de financiële vaste activa. De vraag of vlottende activa voor het beroep worden gebruikt, moet aan de hand van de feitelijke en juridische aspecten worden beantwoord.¹⁰

Als activa zowel voor privé als voor beroepdoeleinden worden gebruikt, dan moet de overnameprijs worden opgesplitst volgens de verhouding die werd toegepast om de kosten (afschrijvingen, onderhoudskosten,...) te bepalen. Het privé gedeelte blijft onbelast.

De meerwaarde op het gedeelte dat voor het beroep werd aangewend zal wel belastbaar zijn. Als op het beroepsgedeelte geen afschrijvingen werden toegepast maar wel op de verbouwingswerken aan het beroepsgedeelte afschrijvingen zijn gebeurd, zal de meerwaarde eveneens belastbaar zijn. De afschrijvingen op de verbouwingswerken worden aanzien als afschrijvingen op het onroerend goed zelf.

Voor de berekening van de meerwaarde moet men rekening houden met de aanschaffingswaarde van het goed nl. grond + gebouw en ook de kostprijs van de verbouwingswerken.

Als een gebouw niet wordt afgeschreven en ook niet voorkomt op de balans, dan worden de meerwaarden bij latere realisatie niet belast volgens art. 41 W.I.B. 1992. Stel dat na enige tijd verbouwingswerken gebeuren voor €75.000, en deze wel worden afgeschreven, dan zal deze meerwaarde wel belastbaar zijn bij realisatie.

Ook al schrijft de zelfstandige het gebouw zelf niet af, maar enkel de verbouwingswerken, wordt het gebouw gezien als een beroepsmatig actief en zal de meerwaarde (zowel op het gebouw, de grond, als op de verbouwingswerken) belast worden.¹¹

3.2. Bedrag van de meerwaarde

De stopzettingsmeerwaarde wordt als volgt berekend:

- verkoopwaarde (ontvangen vergoeding) of inbrengwaarde (waarde ontvangen aandelen)
 - fiscale boekwaarde
 - (aanschaffingswaarde of vervaardigingswaarde (ev. + bijkomende kosten)
 - fiscale afschrijvingen en de minderwaarde die fiscaal zijn aangenomen)
 - kosten van vervreemding
- Stopzettingsmeerwaarden

⁹ Comm. W.I.B. 41/9

¹⁰ Comm. W.I.B. 41/2 en 41/11

¹¹ Comm. W.I.B. 41/7

De verkoopwaarde of inbrengwaarde gaat men bepalen op het ogenblik van de stopzetting en niet op datum van de overdracht. Wat tussen de datum van stopzetting en datum van overdracht gebeurt, wordt buiten beschouwing gelaten.

Vanaf aanslagjaar 2007 dient men de kosten van vervreemding (en kosten naar aanleiding van de inbreng) in aftrek te brengen van de ontvangen vergoeding om de meerwaarde te bepalen.

Het gaat hier enkel om de kosten die door de verkoper (overdrager) zijn gedaan zoals:

- o makelaarskosten
- o commissies
- o erelonen raadgevers
- o publiciteitskosten
- o notariskosten
- o ...

Als het actief zowel voor privé doeleinden als voor beroepsdoeleinden werd gebruikt, zal enkel de meerwaarde op het beroepsgedeelte belastbaar zijn.

Voorbeeld:

Een gebouw wordt 50% beroepsmatig aangewend. De aanschaffingswaarde bedroeg € 75.000. In 2007 verkoopt men het gebouw voor € 100.000. Het gebouw is reeds 5 jaar afgeschreven aan 3% lineair en reeds 5 jaar in gebruik genomen.

De meerwaarde bedraagt €18.125 nl. $€100.000 - (€75.000 - €11.250) = €36.250 \times 50\% = €18.125$.

Voorbeeld:

Een belastingplichtige verkoopt in 2006 een personenwagen die voorheen werd aangekocht voor €25.000 excl. BTW. De wagen werd aan 20% lineair afgeschreven gedurende 3 jaar en werd 80% beroepsmatig aangewend. De verkoopprijs bedraagt €15.000 excl. BTW.

De meerwaarde zal afhankelijk zijn of de overdrager al dan niet BTW-plichtig is.

Stel dat de auto werd gebruikt door een geneesheer dan bedraagt de meerwaarde € 1.740. $(15.000 \times 80\%) - ((25.000 \times 80\%) + 4.200_{(5.250 \times 80\%)}) - 14.520$

$(((25.000 + 5.250) \times 80\%) \times 20\% \times 3) = 2.320 \times 75\% = 1.740$. Doordat een geneesheer niet BTW-plichtig is, mag hij de BTW in kosten boeken waardoor de BTW samen met de personenwagen wordt afgeschreven.

De kosten van personenwagens zijn maar voor 75% aftrekbaar, waardoor de meerwaarden slechts voor 75% belastbaar zijn.

Stel dat het om een handelaar gaat die BTW-plichtig is, dan bedraagt de meerwaarde

€2.527,50 nl. $(15.000 \times 80\%) - ((25.000 \times 80\%) + 1.575_{(5.250 \times 30\%)}) - 12.945_{(((25.000 \times 80\%) + 1.575) \times 20\% \times 3)} = 3.370 \times 75\% = €2.527,50$.

BTW €5.250:

50% = €2.625 is aftrekbaar doordat het gaat om een BTW-plichtige

30% = €1.575 mag men in de kosten opnemen

20% = privé

In het jaar van de overdracht mag men niet meer afschrijven. Dit heeft belangrijke gevolgen voor de winst en de meerwaarde.

Doordat er geen afschrijvingen meer mogen geboekt worden in het jaar van de overdracht zal het resultaat stijgen, doordat de kost daalt. De winst zal hier misschien aan een hoger progressief tarief belast worden.

Ook de boekwaarde van de activa zal stijgen, waardoor de meerwaarde zal dalen en minder belasting zal moeten betaald worden. Diverse hoven van beroep hebben wel afschrijvingen toegestaan in het jaar van vervreemding (Luik 24 mei 1995, F.J.FK, No.95/153). De fiscus daarentegen houdt voet bij stuk dat dit verboden is.

3.3. Taxatieregime bij stopzettingsmeerwaarden

In deel II van de aangifte in de personenbelasting is hiervoor vak XXI voorzien, daarin worden de winsten en baten in verband met een vroeger uitgeoefende zelfstandige beroepswerkzaamheid ingevuld. Het gaat zowel om de inkomsten die bij of na de definitieve stopzetting van de activiteit zijn behaald.

Om het tarief van de stopzettingsmeerwaarden te bepalen, dient er een onderscheid gemaakt te worden tussen de meerwaarden op materiële, financiële en immateriële vaste activa.

3.3.1. Materiële en financiële vaste activa en andere aandelen (Code 1690/2690)

Ongeacht de gebruiksduur van deze goederen worden meerwaarden bij een definitieve stopzetting tegen een afzonderlijk tarief belast van 16,5% plus gemeentebelasting, tenzij globalisatie voordeliger is (art. 171, 4^o, a W.I.B. 1992).

Bij verkoop van de éénmanszaak aan een vennootschap zal de bedrijfsleider normaal alleen nog beroepsinkomsten als bedrijfsleider verwerven en geen handelsactiviteit meer uitoefenen. Daardoor kan men de verkoopprijs niet herbeleggen en kan men op die manier niet in aanmerking komen voor gespreide taxatie.

Ook de stopzettingsmeerwaarden van financiële vaste activa genieten van het verlaagde tarief van 16,5% (code 1690/2690). Voorwaarde is wel dat op die aandelen geen fiscaal aanvaarde minwaarden of waardeverminderingen werden geboekt.

Voorbeeld:

Een vrachtwagen wordt verkocht voor € 100.000 naar aanleiding van een stopzetting. De gerealiseerde meerwaarde is €40.000. De stopzettingsmeerwaardebelasting is dus €40.000 x 16,5% = €6.600 + gemeentebelasting bv. 6% op €6.600 = €396.

De totale belasting is dus €6.996.

3.3.2. Immateriële vaste activa (Codes 1690/2690, 1691/2691 en 1692/2692)

Het gaat hier om cliënteel, goodwill, licenties, octrooien,...

De taxatie kan 3 mogelijke tarieven hebben nl.:

- afzonderlijk tegen 33%
- afzonderlijk tegen 16,5%
- gezamenlijk tegen het gewone progressieve tarief.

Net zoals de materiële en financiële vaste activa is hier ook de gebruiksduur van geen belang. De stopzettingsmeerwaarden van immateriële vaste activa worden belast aan 33% vermeerderd met aanvullende gemeentebelasting als voldaan is aan de '4 x 4 regel'.

Dit is de som van de nettowinsten of -baten van de laatste 4 jaar voor de stopzetting, waarbij het lopende jaar (jaar van de stopzetting) niet wordt meegerekend, zelfs indien de stopzetting gebeurt op 31 december. Alles wat boven deze grens ligt zal belast worden tegen het progressief tarief namelijk het gewoon opklimmend tarief in de personenbelasting (maximum 50%). Ook als de globalisatie met de andere inkomsten voordeliger is dan het afzonderlijk tarief worden de meerwaarden geglobaliseerd.

De wetgever heeft dus een beperking opgelegd om overdreven vergoedingen voor onlichamelijke bestanddelen tegen te gaan.

De nettowinsten of -baten worden als volgt berekend: brutowinst (of brutoverlies) of brutobaten verminderd met de beroepskosten van de stopgezette beroepswerkzaamheid.

De afzonderlijk belaste inkomsten worden buiten beschouwing gelaten.

Er moet dus geen rekening gehouden worden met:

- economische vrijstellingen (vrijstelling voor bijkomend personeel, vrijstelling voor bijkomend personeel voor wetenschappelijk onderzoek en uitvoer, investeringskrediet)
- de toekenning van een meewerkingen en de toerekening van een huwelijksquotiënt
- de beroepsverliezen uit andere werkzaamheden
- de door de echtgeno(o)te van de belastingplichtige in een afzonderlijke beroepswerkzaamheid geleden verliezen waarvan de wet de aanrekening op het inkomen van de andere echtgenoot toestaat.

Wanneer de werkzaamheid gedeeltelijk wordt stopgezet, moet de belastingplichtige bepalen welk deel van de nettowinst of nettobaten van de referentieperiode op de verdwenen werkzaamheid betrekking heeft.

Wanneer de zelfstandige activiteit nog geen 4 jaar loopt, wordt enkel rekening gehouden met de werkelijke toestand. De referentieperiode zal dan maar drie, twee of één jaar zijn. Stel dat het eerste jaar van de periode niet volledig is, dan mag de berekening niet fictief opgevoerd worden naar vier volle jaren. Bovendien moeten positieve en negatieve resultaten tijdens de referentieperiode bij elkaar opgeteld worden. Beroepsverliezen moeten in mindering gebracht worden van de positieve resultaten die gerealiseerd zijn tijdens de andere belastbare tijdperken van de referentieperiode.

Voorbeeld:

Stopzetting in 2007

2003: geen zelfstandige activiteit

2004: nettowinst 47.500

2005: nettoverlies – 7.500

2006: nettowinst: 72.500

Referte-inkomen ('4x4 regel') : €112.500

Stel dat de stopzettingsmeerwaarde €114.500 is, dan zal €112.500 belast worden aan 33% en de overige €2.000 aan het progressief tarief.

Voorbeeld:

Stopzetting in 2007

2003: nettoverlies: -11.000

2004: nettoverlies: -5.000

2005: nettowinst: 0

2006: nettowinst: 12.000

Referte-inkomen: €-4.000 → dit wordt herleid tot nul

Meestal is de goodwill gedurende de beroepswerkzaamheid zelf tot stand gebracht en is dit nooit geboekt in de éénmanszaak. De vergoeding die nu voor deze goodwill wordt betaald, zal dan ook volledig als stopzettingsmeerwaarde belast worden. Bij de overgang van éénmanszaak naar een vennootschap zal de goodwill dan ook veelal aan dit tarief (33%) belast worden.

In bepaalde, limitatief in de wet opgesomde gevallen, zijn de stopzettingsmeerwaarden op immateriële vaste activa afzonderlijk belastbaar tegen 16,5% in plaats van 33%.

Dit tarief is van toepassing in volgende gevallen:

- stopzetting vóór 6/4/1992
- de handelaar sterft of diens echtgeno(o)t(e) of kind als deze meewerkte in de zaak
- bij een stopzetting van de beroepswerkzaamheid vanaf 60 jaar. De leeftijd van de meewerkende echtgeno(o)t(e) blijft buiten beschouwing.
- bij een gedwongen definitieve stopzetting (bv. onteigening, schadegeval, opeising van eigendom,...)
- bij een handicap van ten minste 66% van de belastingplichtige of meewerkende echtgeno(o)t(e) of meewerkend kind.

Het volstaat dat aan één van de hierboven opgesomde voorwaarden voldaan is opdat het tarief van 16,5% van toepassing is.

Het surplus zal belast worden tegen het progressief tarief.

De fiscus wil dus enkel dit verlaagd tarief toekennen als de zelfstandige zijn éénmanszaak definitief stopzet, wat bij de overstap naar een vennootschap niet het geval is.

Als men voor de activa te hoge prijzen geeft, kan de fiscus sancties opleggen. Zo kan de aftrek van de intresten van een lening om de overnameprijs te financieren door de overnemende vennootschap beperkt worden, althans met betrekking tot het overdreven gedeelte van de overnameprijs.

Door de goodwill te verkopen aan uw vennootschap kan je roerende inkomsten creëren. Als de prijs voor de goodwill niet onmiddellijk werd betaald door de vennootschap, dan heeft de vennootschap een schuld aan u als overlater, waardoor u intresten kan vragen. Roerende inkomsten onder de vorm van intresten worden interester belast dan bedrijfsinkomen. Er moet enkel 15% roerende voorheffing betaald worden.

3.3.3. Voorraden en bestellingen in uitvoering (Code 1692/2692)

Deze meerwaarden zijn gezamenlijk belastbaar tegen het progressief tarief.

Stel dat de voorraad bij de handelaar binnen zijn éénmanszaak een boekwaarde heeft van €60 en hij deze inbrengt in zijn vennootschap aan €90, dan zal hij op het verschil van €30 progressief belast worden.

3.3.4. Vrijgestelde stopzettingsmeerwaarden

De inbreng of overdracht van de éénmanszaak naar de vennootschap kan ook gebeuren tegen boekwaarde, zonder dat er meerwaarden worden uitgedrukt. In dit geval moet er geen belastingen betaald worden.

Bepaalde stopzettingsmeerwaarden zijn volgens het wetboek vrijgesteld:

- art. 44, § 1, 2°, W.I.B. 92: monetaire meerwaarden

Vrijstelling van het monetaire gedeelte van de meerwaarden. Dit is enkel belangrijk voor activa die reeds voor 1950 in bezit zijn. De aanschaffingswaarde van de activa mag dan vermenigvuldigd worden met een bepaalde coëfficiënt, afhankelijk van het aanschaffingsjaar.¹²

Voorbeeld:

Een gebouw werd aangekocht in 1949. Waarde van de grond was toen €2.500 en voor het gebouw betaalde men €22.500. Het gebouw, dat voor de beroepswerkzaamheid werd gebruikt, is volledig afgeschreven. In 2006 verkoopt men dit gebouw voor €52.500. De meerwaarde wordt als volgt berekend: $52.500 - (25.000 - 22.500) = 50.000$

De monetaire vrijstelling is €2.500 nl. aanschaffingswaarde x (coëfficiënt – 1) = $25.000 \times (1,1 - 1)$. De coëfficiënt voor aanschaffingen in 1949 is 1,1.

De te belasten meerwaarde is dus €47.500 nl. €50.000 – €2.500.

- art. 44, § 2, W.I.B. 92: meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen in land- en tuinbouw.

Deze meerwaarden zijn volledig en onvoorwaardelijk vrijgesteld, behalve als zij voldoen aan de voorwaarden om als divers inkomen te worden belast nl. de verkoop onder bezwarende titel binnen de acht jaar na de verkrijging onder bezwarende titel of binnen drie jaar na een schenking (art. 90,8° W.I.B.).

- art. 46, § 1, W.I.B. 92: stopzettingsmeerwaarden als omschreven in artikel 28, eerste lid, worden volledig maar tijdelijk vrijgesteld :
 - vrijstelling van de meerwaarden bij voortzetting van de onderneming, beroepswerkzaamheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid door de echtgenoot, door een erfgenaam of een erfgerechtigde - het zogenaamde voortzettingstelsel. Dit stelsel is niet van toepassing als de zaak overgedragen wordt aan een broer, zus, oom, tante, schoonbroer,

¹² Art. 2 §6 W.I.B. 1992

schoonzoon, schoondochter,... Deze vrijstelling kan ook niet toegepast worden als men een éénmanszaak wenst om te vormen in een vennootschap.

- bij inbreng van een landbouwonderneming in een landbouwvennootschap zonder fiscale rechtspersoonlijkheid. Hierbij is er een volledige vrijstelling.
- bij inbreng in een vennootschap, hier moeten wel een aantal voorwaarden voldaan zijn alvorens de inbrenger de vrijstelling kan verkrijgen:
 - Er moet een inbreng zijn, de overdracht moet vergoed worden in aandelen die het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap, die de inbreng ontvangt, vertegenwoordigen. De zuivere verkoop, verhuring, ruiling of schenkingen zijn dus uitgesloten. De overdracht van de afgestane activa mag niet vergoed worden in geld, obligaties of andere bewijzen van schuldvorderingen. Een onbelangrijke opleg in geld wordt evenwel toegestaan.
 - Er is een inbreng van algemeenheid van goederen of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken.
 - De inbreng moet gebeuren in een vennootschap d.w.z. in een burgerlijke of handelsvennootschap met rechtspersoonlijkheid waarvan de maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer gelegen is in een lidstaat van de Europese Gemeenschap.
 - De verrichting moet voldoen aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Om zeker te zijn van deze voorwaarde kan de vennootschap bij de administratie een ruling aanvragen.

Voorbeeld:

Een zelfstandig reclameontwerper had zijn éénmanszaak omgevormd tot vennootschap en oefende nadien zijn beroepswerkzaamheid verder uit in deze vennootschap.

De fiscus weigerde de gerealiseerde stopzettingsmeerwaarden vrij te stelen doordat ze van mening was dat de inbreng niet gerechtvaardigd zou zijn door rechtmatige financiële of economische behoeften. Er was geen voorafgaande ruling met de fiscus gesloten en de reclameontwerper bracht de zaak voor de rechtbank.

Het hof van beroep te Brussel oordeelde in het voordeel van de belastingplichtige:

- Het reclameagentschap, waarvoor de reclameontwerper werkte, wou liever werken met vennootschappen omdat vennootschappen aan strengere boekhoudregels onderworpen zijn.
- De vennootschap kreeg van de bank gunstige leningsvoorwaarden die hij als natuurlijk persoon nooit zou kunnen krijgen.
- Het is te begrijpen dat een zelfstandige zijn privé en beroepsvermogen liever wenst te scheiden. Zeker als de onderneming blijft groeien en er grote investeringen moeten gebeuren om nog te kunnen groeien.

Voorbeeld:

Een handelaar besluit zijn handelszaak in te brengen in een BVBA die naar aanleiding van de inbreng wordt opgericht. De bedrijfsrevisor bepaalt de waarde van de inbreng in natura op € 100.000. De stopzettingmeerwaarde is € 25.000. Als de bovenvermelde voorwaarden voldaan zijn, dan kan de overdrager genieten van het vrijstellingsregime.

Deze meerwaarde zal vrijgesteld zijn van belasting op voorwaarde dat de onaantasbaarheidsvoorwaarde is vervuld (art. 46§1 en 190 W.I.B. 1992).

Vanzodra de ondernemer de aandelen, die hij heeft verkregen in ruil voor de inbreng, verkoopt zal de voorlopige vrijgestelde meerwaarde in principe belastbaar worden in het jaar waarin de vervreemding plaats vond. Deze aandelen worden immers beschouwd als beroepsbestanddelen. De aanschaffingswaarde van de aandelen is gelijk aan de fiscale nettowaarde van de ingebrachte bestanddelen (art. 46, §3W.I.B. 92) op het ogenblik van de inbreng. Voor de inbrenger heeft dit stelsel het voordeel dat de meerwaarden niet onmiddellijk belast worden, maar pas bij vervreemding van de aandelen van de vennootschap.

De afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden of meerwaarden worden in dit geval berekend alsof de bestanddelen nooit van eigenaar zijn veranderd (neutraliteitsprincipe). De overdrager mag niet afschrijven op de activa in het jaar van de overdracht waardoor de overnemer een volledige annuïteit voor dat jaar kan inbrengen.

Zelfs al heeft de overnemer meer betaald voor de zaak dan de fiscale boekwaarde, dan nog zal men maar kunnen afschrijven op de fiscale boekwaarde. De afschrijvingen worden verdergezet, zelfde basis, termijn en zelfde % als in de éénmanszaak. De fiscale boekwaarden van de inbrenger worden gewoon doorgeschoven naar de inbrenggenietende vennootschap. Bovendien moet de wederbeleggingsvereiste in hoofde van de inbrenger verder door de vennootschap worden nageleefd, zonder dat de termijn mag verlengd worden.

De fiscus gaat er steeds van uit dat de overlater kiest voor het vrijstellingsregime, waardoor de stopzettingsmeerwaarden in deze gevallen niet zullen belast worden.

Men kan ook opteren om deze vrijstelling niet te kiezen en de meerwaarden toch te laten belasten zodat de overnemende vennootschap de activa kan afschrijven op basis van de werkelijke betaalde overnameprijs. Deze verklaring moet schriftelijk gebeuren, en moet eveneens gedateerd en ondertekend zijn. Deze wordt samen bij de aangifte van de personenbelasting gevoegd. De stopzettingsmeerwaardebelasting bij de overlater weegt meestal niet op tegen de belastingbesparing die de vennootschap via afschrijvingen kan verwezenlijken op de werkelijke overnamewaarde.

3.3.5. Even samengevat:

Ongebouwde onroerende goederen voor landbouw- en tuinbouwondernemingen	Volledige en onvoorwaardelijke vrijstelling
Vorraden en bestellingen in uitvoering	Gewoon progressief tarief
Overige materiële en financiële vaste activa en aandelen	Monetair gedeelte: volledige en onvoorwaardelijke vrijstelling Excedentair gedeelte: afzonderlijk tarief van 16,5%
Immateriële vaste activa <ul style="list-style-type: none">○ Het gedeelte van de meerwaarde dat niet meer is dan de som van de belastbare nettowinst of baten die in de 4 jaren voorafgaand aan het jaar van de stopzetting (naar aanleiding van de stopzetting van de werkzaamheid vanaf 60 jaar of ingevolge overlijden of door een gedwongen definitieve stopzetting) zijn verkregen uit de stopgezette activa.○ Het deel van de meerwaarde die niet meer bedraagt dan de totale belastbare nettowinst of baten die in de 4 jaren voorafgaand aan het jaar van de stopzetting (behalve in de gevallen hier boven besproken) zijn verkregen uit de stopgezette activiteit.○ Het gedeelte van de meerwaarde die de twee hierboven besproken punten overtreft.	<p>➔ afzonderlijk tarief: 16,5%</p> <p>➔ afzonderlijk tarief: 33%</p> <p>➔ gewoon progressief tarief</p>
Inbreng in de vennootschap gebeurt onder de voorwaarden bepaald in art. 46 §1,2 ^{de} lid van W.I.B. 1992	Volledige maar tijdelijke vrijstelling

3.4. Premies en vergoedingen ingesteld door de Europese Gemeenschappen als steunregeling voor de landbouwsector (code 1694, 2694)

Deze premies zijn steeds belastbaar aan 16,5%.

3.5. Winsten en baten verkregen of vastgesteld na de stopzetting (code 1695, 2695)

De winsten die de belastingplichtige nog verkrijgt nadat hij zijn beroepsactiviteit heeft stopgezet, worden afzonderlijk belast tegen een gemiddelde aanslagvoet. Dit is de aanslagvoet die overeenkomt met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepsactiviteit heeft gehad, tenzij globalisatie voordeliger is.

Voorbeelden:

- terugbetalingen van sociale bijdragen
- vergoedingen van het rampenfonds na stopzetting van de beroepswerkzaamheid
- inning van vroeger openstaande vorderingen die niet ingebracht werden (achterstallige honoraria...)
- compensatievergoedingen

Winsten die verkregen zijn na de stopzetting van de werkzaamheid zijn belastbaar op datum waarop een zekere en vaststaande schuldvordering ontstaat. De baten daarentegen zijn belastbaar op datum waarop zij worden geïnd.

3.6. Werkelijke beroepskosten betaald of gedragen na de stopzetting (code 1696/1697, 2696/2697)

Uitgaven die verricht werden na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid worden als aftrekbare beroepskosten in de zin van art. 49 W.I.B. 1992 beschouwd als zij hun oorsprong vinden in de vroegere beroepswerkzaamheid.

Voorbeelden:

- de betaling van een factuur die een leverancier na de stopzetting nog opmaakt
- sociale bijdragen die men nog moet betalen na de stopzetting

Een groot probleem hierbij vormen de interesten van vroeger aangeane beroepsleningen. Volgens de administratie zijn deze nooit aftrekbaar. Op 21 juni 2000 heeft het Arbitragehof geoordeeld dat dit discriminerend is. Als de inkomsten belastbaar blijven moeten de uitgaven in principe ook aftrekbaar blijven. De administratie zal haar standpunt dus moeten bijschaven.

Code 1696/2696: kosten van vervreemding van activa waarop in het belastbare tijdperk een (al dan niet belastbare) meerwaarde is verwezenlijkt.

Code 1697/2697: andere beroepskosten

4. Bespreking in de BTW

4.1. BTW-nummer stopzetten

Wanneer de belastingsplichtige zijn éénmanszaak stopzet, moet hij dit melden aan het bevoegde BTW-controlekantoor. Dit gebeurt na de schrapping van de inschrijving van de éénmanszaak bij de KBO (Kruispuntbank der Ondernemingen).

Hij dient dit aan te geven bij middel van het 'formulier 604C' dat hij binnen één maand vanaf de stopzetting van zijn activiteit indient bij het bevoegde BTW-controlekantoor.

Het gaat om het BTW-controlekantoor in het ambtsgebied waar de domicilie van de natuurlijke persoon, zoals dit in het rijksregister voorkomt, gelegen is.

De vennootschap daarentegen moet een BTW-nummer aanvragen. De fasen van de BTW-identificatieprocedure verlopen als volgt:

- De onderneming moet zich inschrijven bij de Kruispuntbank der Ondernemingen (KBO) om uiteindelijk haar ondernemingsnummer te verkrijgen.
- Vervolgens moet men formulier '604A' invullen en indienen op het bevoegde BTW-controlekantoor. Dit kan gebeuren door tussenkomst van een erkend ondernemingsloket. Deze keer gaat het om het BTW-controlekantoor in wiens ambtsgebied de administratieve zetel van de onderneming, van waaruit de onderneming effectief wordt geleid en bestuurd, gelegen is. De administratieve zetel stemt dus niet noodzakelijk overeen met de maatschappelijke zetel die in de oprichtingsakte van de onderneming is genoemd.
- Na onderzoek activeert het BTW-controlekantoor het ondernemingsnummer, dat vooraf door de Kruispuntbank der Ondernemingen aan de onderneming werd toegekend als BTW identificatienummer.
- Het BTW-controlekantoor licht de belastingplichtige tenslotte in via een aangetekend schrijven.

4.2. Gaat de overdracht gepaard met BTW?

Hier dient men twee situaties van elkaar te onderscheiden.

4.2.1. De overdrager is een BTW-plichtige zonder recht op aftrek

bv. dokters, advocaten,...

Op de verkoopprijs moet geen BTW aangerekend worden, enkel bij de verkoop van een nieuw gebouw kan BTW verschuldigd zijn. Deze betaalde BTW zal dan uiteraard aftrekbaar zijn voor de vennootschap die BTW-plichtig is.

Als het niet om een nieuw gebouw gaat, zijn registratierechten verschuldigd. Deze rechten bedragen 10% op de verkoopakte van een in het Vlaams gewest gelegen onroerend goed. De verkoopakte bevat de verkoopprijs van het onroerend goed samen met de lasten die de koper moet dragen.

De overdracht van huurcontracten kan gebeuren tegen een registratierecht van 0,2%.

4.2.2. De overdrager is wel BTW-belastingsplichtig

In dit geval zullen de verschillende onderdelen van de zaak onderworpen zijn aan BTW. Toch is hier een vrijstellingsregime voorzien.

Art. 11 van het BTW wetboek beschouwt de overdracht van algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling om niet of onder bezwarende titel, niet als een levering.

Er moeten wel een aantal voorwaarden voldaan zijn opdat de overdracht van de zaak aan geen BTW onderworpen is.

Ook de inbreng door een BTW-belastingplichtige van een éénmanszaak in een vennootschap kan van dit vrijstellingsregime genieten als onderstaande voorwaarden voldaan zijn:

- De overdrager moet BTW-plichtig zijn.
Ook een gemengde belastingsplichtige kan van het vrijstellingsregime genieten als de andere voorwaarden voldaan zijn.
- De overnemer moet eveneens BTW-plichtig zijn. Hij moet de BTW geheel of gedeeltelijk kunnen recupereren indien zij verschuldigd is om reden van de overdracht. Het volstaat dat de overnemer deze hoedanigheid heeft verkregen op het ogenblik van de overdracht.
- Het moet gaan om een overdracht van algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling. Er is nog steeds sprake van een toepassing van art. 11, zelfs als volgende elementen buiten de overdracht gehouden worden:
Gebouwen indien:
 - de overnemer de gebouwen verhuurt
 - de overdrager het gebouw gebruikt voor de afdelingen die hij behoudt
 - de overdrager het gebouw privé aanwendt
 - een fysieke persoon zijn handelsfonds overdraagt zonder gebouwen personenwagens niet in de overname zit en eveneens vorderingen, schulden en liggende gelden.

Er is sprake van een inbreng van een bedrijfsafdeling als de inbreng betrekking heeft op al de goederen die in een afdeling zijn geïnvesteerd en die als een afzonderlijke onderneming met eigen middelen kan verder werken.

Een 'nieuw' gebouw kan onder bepaalde voorwaarden overgedragen worden met voldoening van de BTW in plaats van registratierechten.

Deze BTW wordt berekend op de verkoopprijs of inbrengprijs van het gebouw met als minimum de verkoopwaarde.

Als men alles onder een globale prijs inbrengt, moet men een opsplitsing maken tussen de waarde van het gebouw en de waarde van de grond. Op de waarde van de grond zal men steeds registratierechten moeten betalen.

Indien de overdracht van een nieuw gebouw gebeurt in het kader van een overdracht van algemeenheid van goederen of een bedrijfsafdeling, zal er dus noch BTW (gezien het gebeurt in het kader van een overdracht zoals bedoeld in art. 11 van het BTW wetboek) noch registratierecht (gezien de overdracht gebeurt in het BTW-stelsel) verschuldigd zijn.

- De overnemer wordt geacht de persoon van de overdrager in te nemen en ook de rechten en plichten ten aanzien van de BTW op zich te nemen. Doordat art. 11 van het BTW wetboek zowel de overdracht onder bezwarende titel als deze om niet

beoogd, moet er geen onttrekking of herziening gebeuren omdat de overnemer geacht wordt de persoon van de overdrager of schenker voort te zetten.¹³

Er zal geen BTW moeten herzien worden in de éénmanszaak.

De overnemer neemt namelijk alle verplichtingen van de overdrager over dus ook de herzieningen. De overdrager moet wel nog een aangifte indienen en de belasting betalen die voor de overdracht opeisbaar is geworden.

- De overnemer moet de activiteit van de handelszaak voortzetten.
Het cliënteel moet dus mee overgedragen worden. De administratie aanvaardt dat aan deze voorwaarde is voldaan als uit de verkoopovereenkomst blijkt dat het de bedoeling van de verkoper was om het cliënteel over te dragen, ook al oefent de koper een heel andere activiteit uit.
Bij een overdracht van een éénmanszaak naar een vennootschap doet men er dus goed aan om de goodwill niet zomaar te ‘vergeten’. Ook moet aandacht besteed worden aan art. 18§3 van het BTW wetboek: “Als diensten worden niet beschouwd de in art. 18§1 bedoelde handelingen die, bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, door een inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 worden verricht.”

Voorbeeld:

Een belastingplichtige heeft een onderneming en wenst over te gaan naar een BVBA waar de éénmanszaak volledig wordt ingebracht.

De inbreng omvat volgens de BTW leveringen en diensten nl.:

➔ leveringen van machines, rollend materieel, voorraad,... die vrijgesteld zijn van BTW volgens art. 11 van het BTW wetboek.

➔ de overdracht van cliënteel, dat volgens art. 18§1 van het BTW wetboek een dienst is, is vrijgesteld op grond van art. 18§3 van het BTW wetboek.

Indien bij een controle vastgesteld wordt dat bepaalde bedrijfsactiva buiten de overdracht zijn gehouden, wordt de BTW verschuldigd over de hele overdracht. Deze navordering zal gepaard gaan met boetes en intresten.

De overdrager moet een stuk uitreiken voor de overgedragen goederen en diensten die samen de overdracht uitmaken. Dit moet in tweevoud opgesteld worden. Een kopie van de akte of overeenkomst kan ook gelden als stuk wanneer alle gegevens van art. 11 van het KB nr 1 vermeld zijn. Dit stuk moet dan in de boekhouding van de overdrager als verkoopfactuur worden ingeboekt en bij de overnemer als aankoopfactuur. De overlater zal in rooster 00 van zijn BTW aangifte het bedrag van de overname opnemen.

Op de overdrachtsovereenkomst of op de factuur waarin de éénmanszaak wordt overgedragen moet volgende formule worden vermeld: “vrijstelling van BTW krachtens artikel 11 en 18§3 van het BTW wetboek”.

¹³ Comm. BTW 11/7

5. Bespreking van de registratierechten

5.1. De gewone inbreng

Een natuurlijk persoon kan zijn vermogensbestanddelen overdragen aan de vennootschap waarbij de vennootschap in ruil voor de inbreng aandelen verstrekt. Dit is een gewone inbreng van vermogensbestanddelen.¹⁴

De gewone inbrengen in burgerlijke en handelsvennootschappen zijn onderworpen aan het evenredige registratierecht van 0% (inbrengrecht) of van 10% (overdrachtrecht in het Vlaamse Gewest). Inbrengrecht is het registratierecht dat verschuldigd is bij de inbreng van goederen in ruil voor aandelen van een vennootschap.

Dit recht is ook van toepassing op inbrengen in vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid als men de akte laat registreren.

Als men een zuivere inbreng doet van een onroerend goed 'niet woning' moet men geen registratierechten betalen. Het evenredige registratierecht van 0,5% werd op 1 januari 2006 afgeschaft. De inbreng zal enkel nog onderworpen zijn aan een algemeen vast recht van €25. De inbreng van roerende goederen is onderworpen aan een inbrengrecht van 0%, ongeacht de persoon die het goed inbrengt (natuurlijk of rechtspersoon) en ongeacht de ligging van het goed.

Men berekent registratierechten op de inbrengwaarde of op de verkoopwaarde, wanneer die hoger is dan de inbrengwaarde.

Bij een gewone inbreng van onroerende goederen in een vennootschap betaalt men volgende registratierechten:

- Inbreng door een natuurlijke persoon, van onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk aangewend worden tot bewoning of geheel of gedeeltelijk tot bewoning zijn bestemd: 10% in het Vlaams gewest bij verkoop van onroerende goederen op voorwaarde dat het onroerend goed in België is gelegen.
- Inbreng door een natuurlijk persoon, van onroerende goederen die niet geheel of gedeeltelijk aangewend worden tot bewoning of niet geheel of gedeeltelijk tot bewoning zijn bestemd: inbrengrecht van 0%, ongeacht de ligging van het onroerend goed.
- Inbreng door een vennootschap (rechtspersoon): inbrengrecht van 0%, ongeacht de aard van het onroerend goed (woning of niet) en ongeacht de ligging van het onroerend goed.

Het moet hier gaan om een inbreng in een burgerlijke of handelsvennootschap waarvan hetzij de zetel van werkelijke leiding in België, hetzij de statutaire zetel in België en zetel van werkelijke leiding buiten het grondgebied van de Europese Economische Gemeenschap is gevestigd.

¹⁴ Art 115 W. Reg

Voorbeeld:

Een natuurlijke persoon wenst zijn handelspand dat voor 60% beroepsmatig en 40% voor privé doeleinden wordt gebruikt, over te dragen aan een vennootschap. Het pand heeft een waarde van €250.000 en wordt volledig vergoed in aandelen.

Er wordt een authentieke akte opgemaakt. Men zal 0% registratierechten moeten betalen op € 150.000 en 10% registratierechten op het privé gedeelte nl. € 100.000 in het Vlaamse gewest.

Stel dat er geen akte werd opgemaakt, dan had men 10% registratierechten moeten betalen op €250.000.

	%	Aard goed	Persoon	Ligging
Roerend goed	0%	Onbelangrijk	Onbelangrijk	Onbelangrijk
Onroerend goed	0%	Woning	Rechtspersoon	Onbelangrijk
	0%	Geen woning	onbelangrijk	Onbelangrijk
	10% Vlaams gewest	Woning	Natuurlijk persoon	België
	€25	Woning	Natuurlijk persoon	buitenland

5.2. Gemengde inbreng

Naast de gewone inbreng bestaat er ook een gemende inbreng.

Hier worden de overgedragen vermogensbestanddelen gedeeltelijk vergoed door bijvoorbeeld overname van een bepaalde schuld of last en door uitgifte van aandelen.

In dat geval zal men 0% registratierechten moeten betalen op het bedrag dat in aandelen wordt vergoed en het saldo zal aanzien worden als een verkoop dat zal belast worden volgens het stelsel dat op de verkoop van de goederen toepasselijk is bv. 10% voor onroerende goederen in het Vlaams Gewest.

Voorbeeld:

Een onroerend goed (geen woning) wordt in een vennootschap gebracht voor een waarde van € 75.000. Hiervoor krijgt de overdrager € 50.000 maatschappelijke aandelen, de resterende hypothecaire schuld van €25.000 wordt door de vennootschap overgenomen.

Er moet dus 0% registratierechten betaald worden op €50.000 en op het saldo namelijk €25.000 zal men 10% registratierechten moeten betalen in het Vlaamse Gewest.

5.2.1. Alternatieven om 10% registratierecht te vermijden bij gemengde inbreng bedrijfsgebouw

5.2.1.1. Schuld privé

Men kan een onroerend goed in de vennootschap inbrengen en de schuld in het privé vermogen houden. Als men enkel het onroerend goed, dat eventueel met een hypotheek is belast, inbrengt in een vennootschap zonder dat de vennootschap de schuld overneemt, dan spreken we niet over een gemengde inbreng maar over een zuivere inbreng. De zuivere inbreng van een bedrijfsgebouw (niet woning) is onderworpen aan 0% registratierechten.

5.2.1.2. Schuld privé en verkoop roerende goederen aan de vennootschap

Hierbij gaat men net zoals hierboven het onroerend goed inbrengen in de vennootschap waarbij de vennootschap de schuld niet overneemt. Vervolgens verkoopt de vennoot roerende goederen aan de vennootschap ten belope van de privé schuld op dit onroerend goed. Bij de verkoop van roerende goederen moet men geen registratierechten betalen. De vennootschap kan voor het betalen van deze schuld een krediet aangaan en de vennoot kan zijn privé schuld aanzuiveren.

5.2.1.3. Kapitaal

Een derde methode die men kan gebruiken om registratierechten te vermijden bestaat erin om het onroerend goed in te brengen als kapitaal, waarbij de schuld privé blijft. Enkele jaren na de inbreng kan men een kapitaalvermindering doorvoeren in de vennootschap. Hierdoor komen liquiditeiten belastingsvrij in handen van de aandeelhouder die met dat geld zijn privé schuld kan aanzuiveren. Deze kapitaalvermindering mag men niet onmiddellijk na de inbreng doorvoeren. Anders bestaat de kans erin dat de fiscus niet alleen de ontdoken registratierechten zal opeisen maar ook een boete zal opleggen die behoorlijk zwaar kan zijn.

6. Bespreking in de successierechten

6.1. Schenking van aandelen

Door een éénmanszaak om te vormen tot een vennootschap kan men de fiscale last van de erfgenomen een stuk lager maken. Door te kiezen voor een vennootschap kan men onroerende goederen omzetten in roerende goederen (aandelen).

Aandelen kan men schenken. In het Vlaams gewest betaalt men 3% schenkingsrechten als men een schenking wil doen aan iemand in de rechte lijn of tussen echtgenoten. Deze bedraagt 7% in alle andere gevallen. Schenkingsrechten worden berekend op de verkoopwaarde van deze aandelen. De regel van progressievoorbehoud is in het schenkingsrecht niet van toepassing. Men kan dus verschillende schenkingen doen op korte termijn. Deze schenkingsrechten kan men vermijden door een handgift te doen van aandelen aan toonder. Enkel een NV en een commanditaire vennootschap op aandelen kunnen aandelen aan toonder uitgeven. Vanaf 1 januari 2008 kunnen enkel nog effecten op naam of gedematerialiseerde effecten uitgegeven worden.

Als de schenker na zijn schenking nog drie jaar leeft, zal de handgift ook vrijgesteld zijn van successierechten. Dit heeft te maken met art. 7 van het wetboek van Successierechten. Alle belastingsvrije roerende schenkingen (handgift, bankgift...) gedurende een periode van drie jaar voor het overlijden worden bij de nalatenschap gevoegd. De schenking zal 'fictief' bij het actief van de erfenis gevoegd worden. De bedoeling is dat het tarief van de successie op die manier zal stijgen. Had men 3% of 7% schenkingsrechten betaald, dan was men nu definitief verlost van deze successierechten.

6.2. Nultarief voor familiale vennootschappen

Bij het overlijden van een aandeelhouder zijn successierechten verschuldigd op de verkoopwaarde van de aandelen op het ogenblik van overlijden.

Bij het overlijden van een handelaar met woonplaats in het Vlaamse Gewest zijn op de aandelen van deze familiale vennootschap of vorderingen op deze vennootschappen sinds 10 oktober 1999 geen successierechten meer verschuldigd. Men spreekt in dit geval over het nultarief, hiervoor moeten wel een aantal voorwaarden voldaan zijn. Als deze voorwaarden niet voldaan zijn, dan is het algemeen regime van toepassing en dat kan verschillen van gewest tot gewest.

Deze regionale gunstregeling kan men terugvinden in art. 60 bis van het Wetboek van Successierechten. Ieder gewest heeft zijn eigen regelingen en modaliteiten uitgewerkt in een uitvoeringsbesluit. Hieronder worden enkel de voorwaarden besproken die van toepassing zijn in het Vlaams Gewest. Dit is de plaats waar de overledene, op het ogenblik van zijn overlijden als fiscale woonplaats had. Als de overledene gedurende vijf jaar voor zijn overlijden op meer dan één plaats in België heeft gewoond, dan is de plaats waar hij tijdens die vijf jaar het langst gevestigd was doorslaggevend.

6.2.1. Voorwaarden nultarief

Om het nultarief te kunnen bekomen moet men cumulatief voldoen aan een aantal voorwaarden.

6.2.1.1. Vennootschap

Het moet gaan om een vennootschap. De vrijstelling heeft enkel betrekking op de aandelen van de betreffende vennootschap of vorderingen op dergelijke vennootschappen. De aard en de vorm van de vennootschap zijn onbelangrijk.

6.2.1.2. familiaal karakter

Het moet gaan om een vennootschap met een 'familiaal karakter'. De werkelijke zetel van deze vennootschap moet zich bevinden in de Europese Unie en die

- ofwel zelf beantwoorden aan de gestelde participatie- en tewerkstellingsvoorwaarde
- ofwel aandelen en vorderingen houden van/op dochtervennootschappen die aan deze voorwaarden voldoen.

6.2.1.3. Expliciet verzoek

De erfgenamen moeten uitdrukkelijk de toepassing van het nultarief aanvragen. Zij moeten aan het Vlaamse Gewest per aangetekend schrijven een attest vragen waaruit blijkt dat aan de tewerkstellings- en kapitaalvoorwaarden is voldaan. Dit attest wordt bij de aangifte van de nalatenschap gevoegd. De aandelen moeten spontaan worden vermeld in die aangifte. Is dit niet het geval, dan kan het nultarief vervallen. In een afzonderlijke rubriek vermelden zij voor welke aandelen zij de vrijstelling wensen.

6.2.1.4. Participatievoorwaarde

De aandelen van de 'familiale' vennootschap moeten gedurende drie jaar voor het overlijden voor tenminste 50% in het bezit zijn geweest van de overledene en/of zijn echtgenoot, en eventueel descendenten en hun echtgenoot. Ze moeten dus de vennootschap 'controleren'.

Voor de berekening van die 50%-grens wordt ook rekening gehouden met de aandelen (vorderingen) in het bezit van descendenten (kinderen, kleinkinderen,...) of ascendenten (ouders, grootouders,...), telkens incl. hun echtgenoten (bv. doordat de echtgenoot van de overledene vooroverleden is), van broers of zussen (zijverwanten van de overledene tot en met de tweede graad). De aandelen van schoonbroers en schoonzussen komen niet in aanmerking. Er mag ook rekening gehouden worden met de bestanddelen in het bezit van kinderen van vooroverleden broers en zussen van de overledene.

Voorbeeld:

Koen heeft 40% van de aandelen van zijn vennootschap in zijn bezit. Zijn echtgenote en zijn enige zoon bezitten elk 10% van de aandelen. Hier is voldaan aan de participatievoorwaarde want Koen bezit samen met zijn echtgenote en zoon immers 60% van de aandelen nl. 40% + 10% + 10%. De 40% vererfde aandelen kunnen daardoor genieten van het nultarief.

Voorbeeld:

Drie broers hebben de aandelen van hun familiale vennootschap in handen. Twee broers hebben elk 25% van de aandelen en de derde broer heeft 50% van de aandelen in handen.

Bij het overlijden van één broer komt men in aanmerking voor het verlaagd tarief omdat voldaan is aan de participatievoorwaarde.

Het bewijs dat men 50% van de aandelen in het bezit heeft, kan aangetoond worden met alle bewijsmiddelen van het gemeen recht, dus ook getuigenissen en vermoedens, met uitzondering van de eed. Het ononderbroken aandelenbezit kan bij aandelen op naam probleemloos aangetoond worden aan de hand van het aandeelhoudersregister.

6.2.1.5. Kapitaal in stand houden

Het belegd vermogen of kapitaal en vorderingen op vennootschappen moet gedurende vijf jaar na het overlijden in stand worden gehouden.

Indien het kapitaal en de vorderingen dalen door uitkeringen of terugbetalingen in de vijf jaar na het overlijden wordt het normaal tarief evenredig verschuldigd verhoogd met de wettelijke intresten.

Bovendien komen volstorte kapitaalverhogingen en bijkomende leningen gedurende drie jaar voor het overlijden niet in aanmerking voor het nultarief tenzij zij beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Men wil dus vermijden dat de ondernemers nog een bijkomende inbreng of leningen zouden aangaan om van de vrijstelling te kunnen genieten.

Men mag de aandelen vervreemden, maar dan moet de overnemer garanderen dat hij de wettelijke voorwaarden voor het behoud van het nultarief zal naleven. Het is dus noodzakelijk dat hier bijzondere clausules in het overnamecontract worden opgenomen.

6.2.1.6. Tewerkstellingsvoorwaarde

De vennootschap moet gedurende 3 jaar voor het overlijden ononderbroken gemiddeld minstens 5 voltijdse equivalente werknemers tewerkstellen in het **Vlaamse Gewest**. Deeltijdse werknemers kunnen samen één voltijdse eenheid vormen, maar er wordt altijd naar beneden afgerond. Zo tellen 4,9 werknemers maar voor vier werknemers. Ondernemingen die minder dan 5 werknemers tewerkstellen, kunnen proportioneel van het nultarief genieten.

Voorbeeld:

Een vennootschap stelt 4 werknemers tewerk, dan is het nultarief van toepassing op 80% van de nettoboekwaarde (waarde van de onderneming).

De tewerkstelling mag gedurende 5 jaar na het overlijden niet onder een bepaalde drempel zakken. In beginsel moet het werknemersbestand gedurende vijf jaar na het overlijden in stand worden gehouden, hoewel in deze periode beperkte fluctuaties mogelijk zijn. Het gaat om 50% van de tewerkstelling op het moment van overlijden.

Het voorschrijdend gemiddelde op het einde van elk jaar (gedurende 5 jaar na het overlijden) moet ten minste 50% bedragen van het aantal tewerkgestelde personeelsleden bij het overlijden. Daalt deze tewerkstelling nog meer, dan wordt naar verhouding van deze daling het normale tarief aangerekend samen met de bijhorende intresten. Op het einde van de

vijfjarige periode moet het tewerkstellingspeil van het moment van overlijden geëvalueerd worden.

Voorbeeld:

Een familiale vennootschap heeft 5 werknemers in dienst gedurende drie jaar voor het overlijden en op datum van overlijden negen. De vrijstelling van successierecht geldt slechts wanneer gedurende vijf jaar na het overlijden de tewerkstelling eveneens op negen wordt behouden. Gedurende deze vijf jaar mag het personeelsbestand echter dalen voor zover het voortschrijdend gemiddelde steeds hoger is dan 50% en na vijf jaar weer wordt vastgesteld op negen.

Voorbeeld:

Jaar gemiddelde	Werknemers 'full time'	Voortschrijdend gemiddelde
0 (jaar van overlijden)	100	
1	80	80
2	60	70
3	45	61,66
4	60	61,25
5	80	65

Hier moet er enkel op het einde van het vijfde jaar een terugname gebeuren, en dit voor 20% van het basisbedrag. Op deze 20% moet men belasting betalen tegen het normale tarief. In de periode van vijf jaar gebeurt er niets omdat de 50% grens gerespecteerd is.

Sinds 1 november 2007 is de tewerkstellingsvoorwaarde vervangen door een voorwaarde met betrekking tot de loonuitkeringen (zie arrest C 464/5).

In de 12 kalenderkwartalen voor het overlijden moet de onderneming of vennootschap minstens € 500.000 aan loonlasten hebben uitbetaald aan werknemers die in de Europese Economische Ruimte tewerkgesteld zijn. De Europese Economische Ruimte zijn de EU lidstaten samen met IJsland, Noorwegen en Liechtenstein.

Net zoals voorheen is een proportionele toekenning van de vrijstelling mogelijk indien de onderneming of vennootschap in de 12 kalenderkwartalen voor het overlijden minder dan € 500.000 aan loonlasten heeft uitbetaald. Stel dat er bijvoorbeeld maar € 200.000 aan loonlasten wordt betaald, dan wordt $2/5^{de}$ van de vererfde nettowaarde vrijgesteld. De nettowaarde is de waarde van de activa (bij een éénmanszaak), de aandelen of vorderingen (bij een vennootschap), verminderd met de schulden.

Onder loonlasten wordt onder meer verstaan: de gewone basislonen of salarissen en alle overige voordelen in geld of in natura die de werknemer uit hoofde van zijn job direct of indirect van de werkgever ontvangt, alsook alle sociale zekerheidsbijdragen die op dit loon drukken. Lonen die betaald zijn aan de erflater (aandeelhouder) zelf of aan zijn echtgenoot en verwanten in rechte lijn worden slechts ten belope van maximaal € 300.000 mee in rekening genomen. De lonen uit arbeid verricht in het huishouden van de bedrijfsleider worden niet meegerekend.

De volledige vrijstelling blijft enkel behouden indien de onderneming of vennootschap gedurende 20 kalenderkwartalen na het overlijden (5 jaar) een bedrag heeft uitbetaald dat minstens gelijk is aan $5/3$ van de loonlasten die betaald zijn geweest in de 12 kalenderkwartalen voor het overlijden. Als de betaalde loonlasten na het overlijden lager zouden zijn, dan is belasting tegen het normale tarief proportioneel verschuldigd verhoogd met de wettelijke intresten.

Voorbeeld:

In de 12 maanden voor het overlijden heeft de onderneming €100.000 loonlasten gedragen. De vererfde nettowaarde zal dus vrijgesteld zijn ten belope van 100.000/500.000sten, dus 20%. Gedurende 20 kwartalen na het overlijden moet in principe minstens 5/3^{de} van €100.000 aan loonlasten uitbetaald worden (nl. €166.666). Als slechts €100.000 wordt uitbetaald, dan zal de vrijstelling beperkt worden tot 12 % ((100.000/500.000) x (100.000/166.666))

De lonen die betaald worden aan de echtgenoot of verwanten in rechte lijn van de overledene gedurende de 20 kwartalen na het overlijden worden slechts ten belope van maximaal €500.000 mee in rekening genomen. Loonlasten voor werknemers die hoofdzakelijk voor de werkgever (of zijn gezin of bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar,...) huishoudelijke taken verrichten, komen evenmin in aanmerking.

6.2.1.7. Jaarrekening opmaken

Er moet een jaarrekening worden opgemaakt en een aangifte van de inkomstenbelasting gedurende drie jaar voor het overlijden en vijf jaar na het overlijden volgens de geldende wetgeving van de plaats waar de maatschappelijke zetel is gevestigd, als deze buiten het Vlaams Gewest is gelegen.

6.2.1.8. Wat na deze vijf jaar?

De erfgenamen die de vermindering genoten, moeten na verloop van vijf jaar aantonen dat ze aan de voorwaarden hebben voldaan. Als ze dit niet doen, kunnen zij de hele vrijstelling verliezen. Dit zal gepaard gaan met een vermeerdering van wettelijke intresten.

6.2.2. Arrest C 464/05

Bij arrest van het Europese Hof van Justitie van 25/10/2007 heeft de rechter beslist dat de tewerkstellingsvoorwaarde strijdig is met de vrijheid van vestiging.

Art. 60 bis van het wetboek van Successierechten bepaalt dat de vererving van familiale ondernemingen onder bepaalde voorwaarden kan gebeuren tegen een nultarief. Eén van deze voorwaarden is de tewerkstellingsvoorwaarde.

Het hof acht deze voorwaarde strijdig voor zover de vrijstelling enkel wordt verleend bij een tewerkstelling in het Vlaamse Gewest, terwijl deze niet wordt verleend indien het bedrijf werknemers heeft in een ander lidstaat van de Europese Unie.

Intussen heeft het Vlaamse Gewest deze voorwaarde vervangen door een voorwaarde van loonmassa gedurende 3 jaar voor het overlijden. Hierdoor komen ook ondernemingen buiten Vlaanderen in aanmerking. De nieuwe regelgeving werd ingevoerd bij decreet van 21/12/2007 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2008 met terugwerkende kracht vanaf 1/11/2007.