

Thomas More  
Mechelen  
**Professionele Bachelor bedrijfsmanagement:  
accountancy-fiscaliteit**  
Zandpoortvest 60  
2800 Mechelen



# De wijziging van artikel 15 (W.Venn.)

## De fiscale en boekhoudkundige impact

Interne promotor:

Christine Onkelinx

Eindproject, voorgedragen door:

Raf Matthys

Tot het bekomen van het diploma  
professionele bachelor in bedrijfsmanagement

Opdrachtgever:

Karel Van Bockstael

Afstudeerrichting:

Accountancy-Fiscaliteit

1ste examenkans:

Zittijd: juni

Afstudeerjaar: 2016-2017

## VOORWOORD

Voor u ligt de bachelorproef 'De wijziging van artikel 15 (W.Venn.), de fiscale en de boekhoudkundige impact'. Deze bachelorproef is geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de Thomas More hogeschool te Mechelen in de opleiding bedrijfsmanagement met als afstudeerrichting accountancy-fiscaliteit. Van februari 2017 tot en met mei 2017 ben ik bezig geweest met het schrijven van dit werk. Gedurende deze maanden maakte ik de combinatie tussen schrijven, naar de lessen gaan en een stage lopen bij Deloitte.

Samen met mijn stagebegeleider en tevens opdrachtgever van dit werk, Karel Van Bockstael, heb ik het onderwerp van deze bachelorproef bepaald. De keuze voor dit onderwerp is gebaseerd op mijn persoonlijke interesse in de fiscaliteit. Tijdens het schrijven van dit werk werd ik bijgestaan door zowel mijn stagebegeleider, Karel Van Bockstael, als door mijn begeleider vanuit mijn opleiding, Christine Onkelinx. Zij hebben mij steeds ondersteund door antwoorden te bieden op al mijn vragen en de nodige feedback te geven bij het nalezen van dit werk.

Bij deze wil ik graag de voorgenoemde mensen bedanken omdat zij dit werk mede hebben mogelijk gemaakt. Ondanks sommige moeilijke momenten gedurende deze periode, zijn zij mij blijven begeleiden en ondersteunen om ervoor te zorgen dat ik dit werk tijdig en op een kwaliteitsvolle manier kon inleveren.

Tevens wil ik graag mijn collega's bij Deloitte bedanken voor de fijne samenwerking. Tijdens mijn stage kon ik bij hen terecht met allerhande vragen. Ook mijn medestudenten zou ik graag bedanken voor de goede raad die ik van hen heb mogen ontvangen. Tot slot zou ik graag mijn moeder in het bijzonder bedanken. Zij heeft mij gedurende deze periode op verschillende vlakken ondersteund. Door haar wijze en motiverende woorden heeft zij geholpen om dit werk tot een goed einde te brengen.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Raf Matthys

Halle, 17 mei 2017

# INHOUDSOPGAVE

<b>DEEL I: Bespreking artikel 15 (W.Venn.)</b> .....	<b>1</b>
<b>1 Oud artikel 15</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Nieuw artikel 15</b> .....	<b>1</b>
<b>3 Analyse van verschillen tussen oud en nieuw</b> .....	<b>2</b>
3.1 Personeelsbestand .....	2
3.2 Omzet en balanstotaal .....	2
3.3 Duur van het boekjaar .....	2
3.4 Beoordelingsdatum van de grenzen .....	3
3.5 Consolidatie .....	3
3.5.1 Berekening.....	4
3.5.2 Boekhoudkundige of fiscale consolidatie? .....	5
<b>DEEL II: Boekhoudkundige impact</b> .....	<b>6</b>
<b>1 Wijzigingen in jaarrekeningschema's</b> .....	<b>6</b>
<b>2 Wijzigingen per model</b> .....	<b>6</b>
2.1 Volledig schema .....	6
2.2 Verkort schema .....	7
2.3 Microschema.....	8
<b>DEEL III: Fiscale gunstregimes voor kleine vennootschappen</b> .....	<b>9</b>
<b>1 Afschrijvingen</b> .....	<b>10</b>
1.1 Theoretische benadering.....	10
1.2 Praktische benadering.....	10
<b>2 Geen vermeerdering voor onvoldoende voorafbetalingen</b> .....	<b>12</b>
2.1 Theoretische benadering.....	12
2.2 Praktische benadering.....	13
<b>3 Investeringsreserve</b> .....	<b>14</b>
3.1 Theoretische benadering.....	14
3.2 Praktische benadering.....	14
<b>4 Notionele intrestaftrek</b> .....	<b>16</b>
4.1 Theoretische benadering.....	16
4.2 Praktische benadering.....	17
<b>5 Aftrek 120% voor beveiligingskosten</b> .....	<b>18</b>
5.1 Theoretische benadering.....	18

5.2	Praktische benadering .....	18
6	Geen meerwaardebelasting van 0,4% op aandelen .....	19
6.1	Theoretische benadering .....	19
6.2	Praktische benadering .....	19
7	Investeringsaftrek .....	20
7.1	Theoretische benadering .....	20
7.2	Praktische benadering .....	22
8	Fairness taks .....	23
8.1	Theoretische benadering .....	23
8.2	Praktische benadering .....	23
9	Liquidatiereserve .....	24
9.1	Theoretische benadering .....	24
9.2	Praktische benadering .....	26
10	VVPRbis-regime .....	27
10.1	Theoretische benadering .....	27
10.2	Praktische benadering .....	27
11	Taks shelter voor startende ondernemingen .....	28
11.1	Theoretische benadering .....	28
11.2	Praktische benadering .....	28
12	Vrijstelling van intresten van crowdfunding .....	29
12.1	Theoretische benadering .....	29
12.2	Praktische benadering .....	29
13	Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing startende vennootschappen .....	30
13.1	Theoretische benadering .....	30
13.2	Praktische benadering .....	30
14	Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing 'Young Innovative Companies' .....	31
14.1	Theoretische benadering .....	31
14.2	Praktische benadering .....	31
15	Samenvattend overzicht .....	32
DEEL IV: Conclusie .....		33
BIJLAGEN .....		34
LITERATUURLIJST .....		46

## INLEIDING

Naar aanleiding van de Europese richtlijn 2013/34/EU heeft de wetgever artikel 15 (W.Venn) aangepast. Dit gebeurde wel met de nodige vertraging. Uiteindelijk werd de wijziging van artikel 15 gepubliceerd op 30 december 2015. Deze Europese boekhoudrichtlijn bepaalt onder andere de verplichtingen van ondernemingen. Deze verplichtingen zijn afhankelijk van de grootte van de onderneming, dus was België genoodzaakt om de kmo-definitie uit artikel 15 van het vennootschapswetboek aan te passen zodat dit in overeenstemming zou zijn met de Europese kmo-definitie.

Er zullen voornamelijk boekhoudkundige verschillen zijn ten gevolge van de doorvoering van de richtlijn. Deze verschillen vinden we voornamelijk terug in de rapportering naar derden toe. Er zijn bijvoorbeeld een resem van wijzigingen in de jaarlijkse (geconsolideerde) financiële overzichten en de aanverwante verslagen. In dit werk zullen we ons eerder verdiepen in het fiscale aspect van deze wijziging. Op fiscaal vlak lijken de veranderingen niet zo belangrijk, maar de impact zal hier wel degelijk groot zijn. Het is namelijk zo dat er veel fiscale voordelen zijn voor kleine ondernemingen. Door de wijziging van artikel 15 zullen er veel meer ondernemingen gekwalificeerd worden als zijnde een kleine onderneming en zullen deze dus in aanmerking kunnen komen voor deze voordelen.

In het eerste deel van dit werk zal u een uitgebreide bespreking vinden van artikel 15 (W.Venn.) waar het oude artikel met het nieuwe wordt vergeleken en de verschilpunten worden uitgeklaard zodat u een zeer goed beeld heeft van de wijziging. Hierdoor zal u over voldoende kennis beschikken om vlot door de rest van dit werk te lezen.

Vervolgens gaan we over tot de boekhoudkundige impact van de wijziging. Hier zullen de wijzigingen in de financiële verslaggeving duidelijk gemaakt worden door voor elk model apart te bespreken wat er hier veranderd is.

Nadien zal het fiscale luik behandeld worden. Hier gaan we een bespreking maken van de voornaamste voordelen voor kleine vennootschappen. Dit zal elke keer eerst theoretisch verklaard worden om nadien aan de hand van een case een praktisch voorbeeld te geven. In deze case gebruiken we aangepaste cijfers van een reële vennootschap. Om het vlot lezen van dit deel te garanderen raad ik u aan om de bijlagen bij de hand te nemen.

Ten slotte zal er in het laatste deel een besluit gemaakt worden over dit gehele werk.

# DEEL I: Bespreking artikel 15 (W.Venn.)

## 1 Oud artikel 15

Tot voor de invoering van de wijziging van artikel 15 van het Wetboek van Vennootschappen werd een vennootschap met rechtspersoonlijkheid als klein beschouwd indien die tijdens het laatste en het voorlaatste afgesloten boekjaar niet meer dan één van volgende criteria overschreed:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50 ;
- Jaaromzet (excl. btw): €7.300.000 ;
- Balanstotaal: €3.650.000.

En dit tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedroeg, want in dat geval werd de onderneming altijd als groot beschouwd, zelfs in geval er geen andere criteria overschreden werden.

Ook werd hier verder gespecificeerd dat vennootschappen die met één of meerdere andere vennootschappen verbonden zijn volgens artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen op geconsolideerde basis berekend worden.

## 2 Nieuw artikel 15

In het nieuwe artikel 15 W.Venn. wordt een vennootschap met rechtspersoonlijkheid als klein beschouwd indien die tijdens het laatste afgesloten boekjaar niet meer dan één van de volgende criteria overschrijdt:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50 ;
- Jaaromzet (excl. btw): €9.000.000 ;
- Balanstotaal: €4.500.000.

Samen met de wijziging van het reeds bestaande artikel 15 W.Venn. is er ook een artikel 15/1 ontstaan waarin de grenzen voor de microvennootschappen worden vastgelegd. De creatie van de microvennootschappen is nieuw en deze worden beschouwd als een subcategorie van de kleine vennootschappen. Hierdoor gelden alle wettelijke bepalingen waar verwezen wordt naar kleine vennootschappen dus automatisch ook voor de microvennootschappen, tenzij artikel 15/1 W.Venn. expliciet een afwijkende bepaling heeft.

Artikel 15/1 W.Venn. definieert de microvennootschappen als kleine vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op datum van de jaarafsluiting geen dochter- of moedervennootschap zijn en die niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 10 ;
- Jaaromzet (excl. btw): €700.000 ;
- Balanstotaal: €350.000.

Deze nieuwe regels gelden voor alle boekjaren die starten na 31 december 2015.

## 3 Analyse van verschillen tussen oud en nieuw

### 3.1 Personeelsbestand

Wat meteen opvalt bij het nieuwe artikel 15 W.Venn. is het wegvallen van de bepaling die zei dat elke vennootschap met een jaargemiddelde van het personeelsbestand van meer dan 100 automatisch een grote vennootschap is. Het is vanaf de invoering van het nieuwe artikel dus mogelijk dat een vennootschap klein is, zelfs indien ze een jaargemiddelde van het personeelsbestand hebben van meer dan 100.

Voor de berekening van het gemiddeld personeelsbestand moeten we gaan kijken naar het gemiddeld aantal werknemers in voltijdse equivalenten dat ingeschreven is bij de DIMONA-databank per eind van elke maand van het boekjaar. Indien een vennootschap niet verplicht is om hun werknemers te registreren via de DIMONA-databank, zal er gekeken worden naar het gemiddelde van het bijgehouden personeelsregister op het einde van elke maand van het boekjaar. Om het aantal voltijdse equivalenten te vinden zal er gekeken worden naar het conventioneel aantal te presteren arbeidsuren. Men zal deeltijdse werknemers dus maar meetellen voor het percentage van de gepresteerde uren in vergelijking met een voltijdse werknemer. Deze voltijdse werknemers worden gewoon als een voltijds equivalent beschouwd.

### 3.2 Omzet en balanstotaal

De verhoging van de grensbedragen is natuurlijk de belangrijkste verandering. Dit was dan ook expliciet opgenomen in de voornoemde richtlijn (hoofdstuk 1, artikel 3). Daar werd er bepaald dat de grensbedragen moesten opgetrokken worden tot minimum €4.000.000 voor het balanstotaal en €8.000.000 als netto-omzet. De lidstaten waren wel vrij om deze grensbedragen hoger vast te leggen dan voornoemde minima. De grenzen mochten echter niet hoger worden ingesteld dan €6.000.000 voor het balanstotaal en €12.000.000 voor de netto-omzet.

Om te weten of de grens van de netto-omzet overschreden is, moeten we gewoon de boekhoudkundige omzet bekijken. Dit wil dus zeggen dat we alle bedragen van de verkopen van goederen en diensten nemen maar dit zonder de toegestane kortingen en zonder de aan de omzet verbonden belasting over de toegevoegde waarde. We kijken dus echt enkel naar rubriek 70 'omzet'.

Er is wel een afwijkende regeling voorzien voor wanneer de opbrengsten uit de normale exploitatie van het bedrijf voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet onder de rubriek 70 'omzet' worden geboekt. In dat geval wordt er voor de bepaling van de netto-omzet gekeken naar de optelling van de bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten.

### 3.3 Duur van het boekjaar

Indien een boekjaar uitzonderlijk meer of minder dan 12 maanden bevat dan zal de netto-omzet vermenigvuldigd worden met een breuk met in de noemer 12 en in de teller het aantal maanden van het boekjaar, waarbij elke begonnen maand wordt geteld.

Een verandering is nu wel dat de wetgever er uitdrukkelijk aan toevoegt dat een boekjaar nooit langer dan 24 maanden min 1 kalenderdag kan duren. Deze vermelding bevestigt het verzet van de wetgever tegen een stelselmatig afwijkend boekjaar waarvan de duur verschillend is van 12 maanden.

### 3.4 Beoordelingsdatum van de grenzen

Een ander verschilpunt tussen het oude en het nieuwe artikel dat misschien minder in het oog springt, is dat er nu enkel nog met het laatste afgesloten boekjaar rekening wordt gehouden en niet met de twee laatste.

Wel moet er hier vermeld worden dat indien het al dan niet overschrijden van de criteria zou verschillen van het jaar daarvoor, er pas een wijziging in categorie wordt doorgevoerd vanaf dat er twee opeenvolgende boekjaren dit verschil vertonen. We spreken hier met andere woorden over een vertragend effect. Dit heeft als bedoeling om ervoor te zorgen dat indien een kleine vennootschap een jaar heeft waarin uitzonderlijke gebeurtenissen plaatsvinden, die ervoor zorgen dat ze meer dan één criterium overschrijdt, deze niet meteen groot wordt. Het vermoeden dat een vennootschap groot is wordt door deze regels dus omgedraaid naar het vermoeden dat een vennootschap klein is.

Onder de oude regels werd een vennootschap veel sneller groot. Dit gebeurde al direct vanaf het jaar nadat de vennootschap meer dan één van de grenzen had overschreden. Indien dit gebeurde was de vennootschap voor minimaal twee jaar groot. Om terug klein te worden, mocht een vennootschap dus twee jaar na elkaar maximaal één grens overschrijden.

In de nieuwe regels veranderde de logica voor de overgang van groot naar klein niet. Meer nog, ze trokken de logica ook door in de omgekeerde richting. Zo krijgen we een regeling die in de twee richtingen op dezelfde manier gebeurt. Daarom noemen we dit een toepassing van het consistentiebeginsel.

Zoals al vroeger vermeld, gelden al deze regels normaal gezien voor alle boekjaren die starten na 31 december 2015, maar in deze is er sprake van een afwijkende overgangsregeling. Voor de bepaling van de categorie zal men voor het eerste boekjaar dat aanvangt na 31 december 2015 enkel moeten controleren of de vennootschap op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar meer dan één van de nieuwe grenzen overschrijdt.

Indien een vennootschap net is opgericht en dus in zijn eerste boekjaar zit, zal er in het begin van het boekjaar een schatting moeten gemaakt worden om te kunnen bepalen of de vennootschap als groot dan wel als klein wordt beschouwd. Deze schatting zal gebeuren op basis van het financieel plan.

### 3.5 Consolidatie

De algemene regel om te bepalen of een vennootschap al dan niet de grenzen van artikel 15 W.Venn. overschrijdt, is dat we de cijfers bekijken op geconsolideerde basis.

In het oude artikel stond dat elke verbonden vennootschap verplicht was om deze bepaling te doen aan de hand van geconsolideerde cijfers. Nu is er ten gevolge van de richtlijn een nieuwe paragraaf toegevoegd aan het artikel, namelijk §7. In deze paragraaf stelt de wetgever dat de geconsolideerde berekening enkel van toepassing is op de moedervennootschappen of de vennootschappen die zijn opgericht met als enig doel om de verslaggeving van sommige informatie te ontwijken.

Het enkel van toepassing zijn op moedervennootschappen resulteert er dus in dat vele dochtervennootschappen die wel verbonden zijn maar zelf geen moedervennootschap zijn, de verplichting om de grenzen op geconsolideerde basis te bekijken, ontlopen. Deze dochters zullen dus de cijfers uit hun individuele jaarrekening mogen gebruiken voor de bepaling van de groottecriteria.

Door toevoeging van paragraaf 7 maakt de wetgever gebruik van de mogelijkheid van de bepaling van hoofdstuk 1, artikel 3, puntje 12 van de Europese richtlijn. Weliswaar heeft de wetgever in paragraaf



7 nog een kleine bepaling toegevoegd waarin gesteld wordt dat vennootschappen die een consortium vormen zoals bepaald in artikel 10 W.Venn. altijd met een moedervernootschap gelijkgesteld moeten worden. Aangezien veel Belgische groepen vaak een consortium vormen werkt deze laatste bepaling uit het tweede lid van paragraaf 7 die uit het eerste lid van dezelfde paragraaf tegen. Er zullen met andere woorden nog steeds veel vennootschappen zijn die geen moedervernootschap zijn, en toch de berekening op geconsolideerde basis moeten doen.

### 3.5.1 Berekening

Moedervernootschappen zijn verplicht om de beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis te bekijken. Dit wil echter niet zeggen dat elke vennootschap verplicht is een geconsolideerde jaarrekening te publiceren. Voor de beoordeling op geconsolideerde basis zijn er twee methodes: de consolidatie van de moedervernootschap en de vereenvoudigde methode.

#### 3.5.1.1 Consolidatie moedervernootschap

Moedervernootschappen zijn in de regel verplicht om te consolideren. Zij zouden dus direct hun geconsolideerde jaarrekening kunnen raadplegen om te bepalen of zij al dan niet als groot bestempeld worden. Het is echter zo dat in een groep er enkel gekeken wordt naar de consolidatie van de uiteindelijke moedervernootschap die alle cijfers van de hele groep in de consolidatie heeft opgenomen. De andere moedervernootschappen die zich op een lager niveau bevinden in de groep zullen dus automatisch in dezelfde categorie vallen als de uiteindelijke moeder.

#### 3.5.1.2 Vereenvoudigde methode

Voor sommige moedervernootschappen bestaat er een vrijstelling van consolidatie. Dit kan voorkomen indien deze moedervernootschap zelf nog een consoliderende moedervernootschap heeft, indien zij behoort tot een groep van beperkte omvang of indien zij enkel dochtervernootschappen heeft van te verwaarlozen betekenis. Deze vrijstelling brengt een vermindering van de administratieve lasten met zich mee, want door deze vrijstelling zijn zij niet verplicht om de hele consolidatieberekening te maken. Er is voor deze vennootschappen een vereenvoudigde regeling voorzien.

Deze vereenvoudigde regeling houdt in dat de moedervernootschap eenvoudigweg al de totalen van de omzet en de balanstotalen van alle verbonden ondernemingen mag optellen. De grensbedragen worden in dit geval wel opgetrokken. De criteria van artikel 15 W.Venn. zien er dan als volgt uit:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50 ;
- Jaaromzet (excl. btw): €10.800.000 ;
- Balanstotaal: €5.400.000.

Hier geldt opnieuw dat we de cijfers van de uiteindelijke moedervernootschap zullen gebruiken om de groottecriteria te beoordelen en dat elke moedervernootschap op een lager niveau in de groep automatisch in dezelfde categorie valt als de uiteindelijke moeder.

In beide berekeningsmethoden wordt er voor het criteria van het personeelsbestand de optelling gemaakt van het gemiddeld aantal werknemers van elke verbonden onderneming, berekend zoals hierboven onder het punt *personeelsbestand*.

### **3.5.2 Boekhoudkundige of fiscale consolidatie?**

De wetgever is al lang aan het proberen om de kmo-definitie gelijk te schakelen op zowel het boekhoudkundig als het fiscaal vlak, maar toch blijven hier opvallende verschillen zitten. Deze verschillen zie je vaak op vlak van fiscaliteit. Met de omzetting van boekhoudrichtlijn 2013/34/EU is er weer één duidelijk verschil, en dit op vlak van consolidatie. Voor de fiscale uitwerking gaat men vanaf 1 januari 2016 geen rekening houden met de nieuwe paragraaf 7. En dit heeft de Belgische overheid specifiek gedaan met het oog op het minder snel toekennen van fiscale voordelen.

Paragraaf 7 verklaart namelijk dat de verplichting tot consolidatie enkel geldt voor moedervennootschappen en vennootschappen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken. In de fiscaliteit gaat men dus helemaal geen rekening houden met deze paragraaf. Vanaf nu wordt er in het Wetboek van Inkomstenbelastingen enkel nog verwezen naar de eerste zes paragrafen van het nieuwe artikel 15 W.Venn. Dit heeft tot gevolg dat voor de fiscale bepaling van de groottecriteria, elke verbonden vennootschap de mogelijke overschrijding van de grenzen zal moeten toetsen op basis van geconsolideerde cijfers, terwijl dit op boekhoudkundig vlak enkel door de moedervennootschappen zal moeten getoetst worden. Het is met andere woorden mogelijk om op boekhoudkundig vlak een kleine vennootschap te zijn, maar op fiscaal vlak toch als een grote vennootschap gecatalogeerd te worden. Op deze manier zal die vennootschap dus geen aanspraak maken op alle fiscale voordelen voor kleine vennootschappen die in het Wetboek van Inkomstenbelastingen zijn opgenomen.

# DEEL II: Boekhoudkundige impact

## 1 Wijzigingen in jaarrekeningschema's

Samen met de wijziging van artikel 15 W.Venn. heeft de omzetting van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU ook enkele wijzigingen in de schema's van de jaarrekeningen met zich meegebracht. De nieuwe modellen van de jaarrekeningen verschillen zowel qua vorm als qua inhoud. In het algemeen worden er wijzigingen aangebracht aan de uitzonderlijke resultaten. Deze zullen voortaan niet meer zo genoemd worden, maar we zullen spreken van niet-recurrente resultaten. Zij zullen worden uitgesplitst naargelang van de aard van het resultaat. Men zal dus ofwel spreken van niet-recurrente bedrijfsresultaten of niet-recurrente financiële resultaten. Hier gaat het louter om een vormelijke wijziging, maar er zullen hierdoor wel vele posten aangepast worden in de resultatenrekening. Inhoudelijk heeft dit geen gevolgen omdat de beide totale resultaten gelijk zullen zijn.

De indeling van de jaarrekening is dus wel drastisch veranderd. In grote lijnen bestaat de jaarrekening vanaf nu uit de balans en resultatenrekening, de toelichting en hiernavolgend het jaarverslag, het verslag van de commissaris, het verslag van de betalingen aan overheden en de sociale balans. Deze indeling is die van het volledige schema. We veronderstellen dit schema om de bespreking te doen over de wijzigingen in de jaarrekening omdat de algemene regel is dat iedere vennootschap zijn jaarrekening opstelt volgens het volledige schema. Men mag hier enkel van afwijken indien de vennootschap in aanmerking komt voor het verkorte- of het microschemata.

Na de omzetting van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU zijn we van twee standaard modellen naar drie modellen gegaan. Er is namelijk een nieuw model gecreëerd voor de microvennootschappen. Dit is gelijklopend met het verkorte schema, maar iets minder gedetailleerd. Voornamelijk in de toelichting, moeten deze vennootschappen minder gegevens opnemen.

## 2 Wijzigingen per model

### 2.1 Volledig schema

In het volledige schema zijn er in de balans maar twee wijzigingen. De post 'Oprichtingskosten' valt vanaf nu niet meer onder de Vaste Activa, maar zal boven deze hoofdrubriek worden geplaatst. Dit wil zeggen dat de activa van de balans vanaf 1 januari 2016 bestaan uit de drie hoofdrubrieken 'I. Oprichtingskosten', 'II. Vaste Activa' en 'III. Vlottende Activa'. De tweede wijziging in de balans bevindt zich aan de passiefzijde onder de rubriek voorzieningen. Hier wordt er een nieuwe categorie voorzieningen toegevoegd. Men zal vanaf 1 januari 2016 voorzieningen voor milieuverplichtingen kunnen aanleggen.

In de resultatenrekening worden de uitzonderlijke resultaten dus geschrapt en vervangen door de niet-recurrente resultaten. Deze worden verdeeld volgens bedrijfs- of financiële resultaten. Dit zal ervoor zorgen dat de indeling van de resultatenrekening verandert.

In de resultaatverwerking zijn er ook twee wijzigingen. Ten eerste zal de post van het over te dragen resultaat nu opgesplitst worden in over te dragen winst en overgedragen verlies. Ten tweede wordt er bij de post van de uit te keren winst een subcategorie toegevoegd, namelijk de werknemers.

De toelichting van het volledige schema blijft zeer gedetailleerd en er worden zelfs enkele dingen aan toegevoegd. Er wordt bij de geldbeleggingen een extra rubriek toegevoegd voor de beleggingen in

edele metalen en kunstwerken. Ook is er een tabel toegevoegd in VOL 6.7.2 waar men op een duidelijke manier een beeld krijgt van de aandeelhoudersstructuur. Verder wordt er ook bij de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen extra informatie toegevoegd over materiële gebeurtenissen die zich na balansdatum hebben voorgedaan en de aan- en verkoopverbintenissen om op die manier een beter beeld te kunnen krijgen van de huidige situatie van de vennootschap. Hierna volgt er een geheel nieuwe rubriek met de betrekkingen met de verbonden- alsook geassocieerde ondernemingen en de andere ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat. Dit heeft ook als doel om de situatieschets van de onderneming te verduidelijken.

## 2.2 Verkort schema

In het verkorte schema zijn de wijzigingen in de balans en de resultatenrekening identiek met die uit het volledige schema.

In de toelichting van het verkorte schema heeft de invoering van de materialiteitsregel een grote impact. Vanaf nu zal er dus enkel maar opgenomen worden wat er van materieel belang is. Hierdoor vereenvoudigt de financiële rapportering voor de kleine vennootschappen al aanzienlijk. Dit was dan ook het voornaamste doel van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU.

Een opvallende wijziging in de toelichting kan men vinden in de staat van het kapitaal. Hier moet enkel nog informatie verschaft worden in verband met de eigen aandelen die de vennootschap of een dochtervennootschap aanhoudt en wat het kapitaalbedrag is dat door deze aandelen vertegenwoordigd wordt. Vervolgens wordt de verplichting om in de toelichting een staat van voorzieningen voor risico's en kosten te zetten, geschrapt. In de staat van de schulden zal er een deel wegvallen en verplaatst worden naar achteren. De vervallen schulden ten aanzien van de fiscus en de RSZ vallen weg en komen in VKT 9 te staan. Aan dit stukje komt er nog een toevoeging. In VKT 9 zal men dus ook moeten aangeven welk bedrag aan kapitaal- en intrestsubsidies er toegekend of aangerekend zijn door de overheid.

VKT 9 is één van de documenten die men terugvindt in het laatste deel van de jaarrekening. Hier vindt men alle documenten die overeenkomstig het Wetboek van Vennootschappen neer te leggen zijn nl. informatie over de deelnemingen, de aandeelhoudersstructuur en de vervallen schulden ten aanzien van de fiscus en de RSZ.

In de staat van de resultaten zijn vrij veel schrappingen gebeurd. Bij de rubriek 'Personeel en personeelskosten' moet men nu enkel nog het gemiddeld personeelsbestand berekend in voltijdse equivalente eenheden noteren. Verder moeten de opbrengsten en kosten van uitzonderlijke omvang of uitzonderlijke mate van voorkomen worden vermeld en dit opgesplitst volgens de verdeling of dit toebehoort aan de bedrijfsresultaten of de financiële resultaten. De enige andere vermelding die er nog moet zijn in deze toelichting is het bedrag van de geactiveerde intresten en dit onder de titel van de financiële resultaten.

Bij de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen wordt er nu ook informatie verstrekt in verband met het aanvullend rust- en overlevingspensioen ten behoeve van personeels- of directieleden alsook de pensioenen die door de onderneming zelf worden gedragen. Dit is nieuw voor de verkorte schema's maar werd vroeger al opgenomen in de toelichting van het oude volledige schema.

Vanaf 1 januari 2016 wordt er voor zowel de verbonden als voor de geassocieerde ondernemingen vereist dat men informatie opgeeft in verband met de vorderingen op deze ondernemingen, de waarborgen die zijn toegestaan in hun voordeel en andere betekenisvolle verplichtingen aangegaan in hun voordeel.

Ten laatste moeten de transacties die buiten de normale marktvoorwaarden direct of indirect zijn aangegaan worden aangegeven. Men zal de aard van de transactie moeten aangeven indien het een transactie betreft:

- met personen die een deelneming in de vennootschap in eigendom hebben;
- met ondernemingen waarin de vennootschap zelf een deelneming heeft;
- of met leden van de leidinggevende, toezichthoudende of bestuursorganen van de vennootschap.

## 2.3 Microschema

Zoals reeds vermeld is er met de omzetting van de boekhoudrichtlijn 2013/34/EU ook een nieuw model voor de jaarrekeningen gecreëerd. Dit micromodel is van toepassing op de microvennootschappen en zal een enorme vermindering van administratieve rompslomp veroorzaken. De balans en resultatenrekening zien er identiek hetzelfde uit als bij het verkorte schema. Het verschil zit in de toelichting.

De toelichting van het microschema bevat maar vijf staten. In de staat van de waarderingsregels moet zij enkel de regels opnemen die zij gebruikt voor het aanleggen en aanpassen van afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen voor risico's en kosten en voor herwaarderings. Dit is dus al een grote besparing op administratief werk in vergelijking met een vennootschap die gebruik maakt van het verkorte model.

In de staat van de betrekkingen met bestuurders en zaakvoerders moet men ook veel minder informatie geven. In het microschema worden er hier enkel de bedragen van de kredieten vernoemd die gegeven zijn aan de leden van de leidinggevende, de toezichthoudende en de bestuursorganen.

Al de andere staten waarvan sprake is in de andere schema's vallen weg voor het microschema. Dit heeft dus als gevolg dat er een grote vermindering is van het administratieve werk voor de vennootschappen die gebruik maken van het microschema. Dit was dan ook de hele opzet van de invoering van de microvennootschappen.

## DEEL III: Fiscale gunstregimes voor kleine vennootschappen

Kleine en middelgrote ondernemingen hebben altijd al een groot deel uitgemaakt van onze economie. De wetgever wil dus extra voordelen verschaffen aan deze ondernemingen om zo de Belgische economie te laten opbloeien. Dit heeft zich in de loop der jaren vertaald in een steeds stijgend aantal fiscale voordelen waar een kleine vennootschap recht op kan hebben. In dit deel van dit werk zullen we deze voordelen toelichten.

Per voordeel zal ik aan de hand van een praktisch uitgewerkt voorbeeld laten zien wat de fiscale impact hiervan is. Hiervoor zal ik mij steeds baseren op cijfers van een reëel dossier en indien nodig bijkomende veronderstellingen maken om zo het voorbeeld op zo een duidelijk mogelijke manier weer te geven.

Om de confidentialiteit te bewaren, zal ik in dit werk telkens spreken over “vennootschap X” en zullen er veel cijfers aangepast zijn om zo een situatie te creëren waarbij ik zoveel mogelijk voordelen kan toepassen. Deze vennootschap zal ik nu kort even toelichten.

Vennootschap X is een dienstverlenend bedrijf dat juridische bijstand verleent. Deze vennootschap valt onder de categorie van de kleine vennootschappen en dit zowel volgens de boekhoudkundige als de fiscale definitie. De grenzen uit het nieuwe artikel 15 zoals hierboven beschreven worden niet overschreden. Dit zijn de cijfers voor 2016 van vennootschap X:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 55;
- Jaaromzet (excl. btw): €3.105.500,00 ;
- Balanstotaal: €4.461.053,93.

Ook in het voorgaande boekjaar zijn de grenzen niet overschreden. Hier zijn de cijfers van 2015:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 55;
- Jaaromzet (excl. btw): €2.843.000,00 ;
- Balanstotaal: €4.000.000,00.

Voor het eerste boekjaar dat aanvangt na 31 december 2015 moeten we kijken naar de cijfers op balansdatum van het laatste afgesloten boekjaar. In deze is er in 2015 dus ook niet meer dan één van de nieuwe grenzen overschreden. We kunnen dus met zekerheid besluiten dat we behoren tot de categorie van de kleine vennootschappen.

In wat volgt kan u dus steeds eerst een theoretische bespreking van het voordeel vinden en vervolgens de toepassing van dit voordeel op vennootschap X.

# 1 Afschrijvingen

## 1.1 Theoretische benadering

Indien een vennootschap een investering doet, mag deze hierop afschrijvingen verrichten. Een investering zorgt er dus voor dat niet alle aankoopkosten in één keer in kosten worden genomen. De aankoopprijs zal jaarlijks slechts voor een gedeelte in kosten worden genomen. De omvang van dit bedrag dat in kosten mag genomen worden, en dat dus effectief een invloed zal hebben op het resultaat van het boekjaar van verwerving, hangt af van op hoeveel jaren men het activa bestanddeel zal afschrijven. De aankoopprijs wordt gedeeld door het aantal jaren waarop men zal afschrijven en dit bedrag mag dan in kosten genomen worden. Maar geldt deze regel ook voor het jaar van verwerving? Wel, in het jaar van verwerving is er een afwijkende regeling voorzien. Grote vennootschappen zullen niet het volledig jaarlijks afschrijvingsbedrag in kosten mogen nemen in het jaar van verwerving. Zij zullen in dit geval het jaarlijkse afschrijvingsbedrag moeten prorateren. Dit wil zeggen dat zij het jaarlijks afschrijvingsbedrag zullen moeten vermenigvuldigen met de breuk waarin de teller het aantal dagen bedraagt tussen de dag van verwerving en de dag van afsluiting van het boekjaar en de noemer gelijk is aan 365. Kleine vennootschappen daarentegen zullen helemaal geen rekening moeten houden met deze regel. Dit wil dus zeggen dat zelfs al koopt een kleine vennootschap een activabestanddeel aan op de laatste dag van het boekjaar, ze nog steeds het recht heeft om het volledig jaarlijks afschrijvingsbedrag in kosten te nemen.

Het voordeel dat een kleine vennootschap hieraan heeft is dat ze door deze regel in het jaar van verwerving een extra niet-kaskost in kosten kan nemen zonder dat er hier een grotere uitgave tegenover staat dan bij de grote vennootschap. Er zal dus met andere woorden een verschuiving zijn van het moment waarop de afschrijvingen in kosten mogen genomen worden. Bij een kleine vennootschap zal dit vroeger kunnen gebeuren dan bij een grote vennootschap. Dit is voordelig voor de kleine vennootschap omdat door deze afschrijving de belastbare basis in het jaar van verwerving sterker zal dalen dan bij de grote vennootschap.

Wat de bijkomende kosten betreft bij een aankoop van een activabestanddeel, zal een grote vennootschap steeds verplicht zijn om deze kosten aan hetzelfde ritme af te schrijven dan het activabestanddeel zelf. Een kleine vennootschap heeft daarentegen de keuze van hoe ze deze bijkomende kosten wensen af te schrijven. Zij hebben de keuze om hetzelfde principe toe te passen als bij de grote vennootschap of deze bijkomende kosten integraal af te schrijven in dit eerste jaar. In het algemeen is deze laatste optie de beste keuze omdat ze op die manier een sneller genot hebben van de belastingbesparing. Er moet natuurlijk wel aandachtig gekeken worden of deze belastingbesparing nog volledig kan benut worden in het jaar van verwerving. Zo niet, dan raden wij u aan om de bijkomende kosten aan hetzelfde ritme af te schrijven als het hoofdbestanddeel waarop het betrekking heeft.

## 1.2 Praktische benadering

In 2016 doet vennootschap X drie investeringen. In de eerste tabel ziet u de aanschaffingswaarde van deze investeringen zonder rekening te houden met de bijkomende aankoopkosten. In deze tabel worden de afschrijvingen berekend voor het jaar van aanschaffing.

In de tweede tabel gaan we de bijkomende kosten onder de loep nemen. Bij de aankoop van de personenwagens zullen we bijkomende kosten hebben in de vorm van niet-aftekbare btw. Vennootschap X gebruikt het algemene btw-forfait van 35%. Dit wil zeggen dat er bij de aankoop van de wagens nog 65% niet aftrekbare btw bovenop de aankoopprijs exclusief btw moet gerekend worden. Bij de aankoop van het kantoorgebouw is er nog een bijkomend registratierecht van 10%

verschuldigd op de waarde van de grond waarop het gebouw staat. Vennootschap X heeft ervoor gekozen om deze bijkomende kosten integraal op te nemen in het boekjaar 2016. Men zal deze bedragen dus activeren op het moment van aankoop en per einde boekjaar zal men hier een afschrijving op boeken. Op de grond is een afschrijving natuurlijk niet toegelaten, maar men mag per einde boekjaar wel een waardevermindering boeken voor het volledige bedrag van de bijkomende kosten (in casu €5.000).

Als we gaan kijken naar wat er in 2016 allemaal in kosten is genomen bij vennootschap X en we vergelijken dit met de situatie van een grote vennootschap, dan zien we dat er in vennootschap X bijna €17.000 meer in kosten werd genomen.

datum aanschaffing	welke investering	AW	afschrijvingstermijn (in jaren)	kleine vennootschap		grote vennootschap	
				pro rata?	afschrijving	pro rata?	afschrijving
1/05/2016	personenwagens	€ 45.000,00	5	/	€ 9.000,00	245/365	€ 6.041,10
24/03/2016	alarmsysteem	€ 4.300,00	10	/	€ 430,00	283/365	€ 333,40
5/10/2016	kantoorgebouw	€ 153.000,00	33	/	€ 4.636,36	88/365	€ 1.117,81
5/10/2016	grond	€ 50.000,00	/	/	€ -	/	€ -
					<b>€ 14.066,36</b>		<b>€ 7.492,30</b>

bijkomende kosten	AW	afschrijvingstermijn (in jaren)	kleine vennootschap		grote vennootschap	
			pro rata?	in kosten nemen	pro rata?	in kosten nemen
niet aftrekbare btw	€ 6.142,50	5	/	€ 6.142,50	245/365	€ 824,61
registratierechten	€ 5.000,00	33	/	€ 5.000,00	88/365	€ 36,53
				<b>€ 11.142,50</b>		<b>€ 861,14</b>

Totaal in kosten genomen in 2016 **€ 25.208,86** **€ 8.353,44**

verschil tussen klein en groot **€ 16.855,42**

### boekhoudkundige verwerking

afschrijving op de nieuwe investeringen:

		D	C
6302	afschrijvingen op MVA	€ 20.208,86	
6309	waardeverminderingen op MVA	€ 5.000,00	
	@241009 geboekte afschrijvingen op rollend materieel		€ 15.142,50
	@230009 geboekte afschrijvingen op installaties		€ 430,00
	@221009 geboekte afschrijvingen op gebouwen		€ 4.636,36
	@220009 geboekte waardeverminderingen op terreinen		€ 5.000,00



## 2 Geen vermeerdering voor onvoldoende voorafbetalingen

### 2.1 Theoretische benadering

Vennootschappen hebben de mogelijkheid om voorafbetalingen te doen gedurende het boekjaar. Dit wil zeggen dat de vennootschap op voorhand al een gedeelte betaalt van de belasting die ze zullen verschuldigd zijn op het einde van het boekjaar. Bij geen of onvoldoende voorafbetalingen zal er een belastingvermeerdering worden aangerekend. Voor het aanslagjaar 2017 bedraagt dit 1,125%. Deze vermeerdering wordt berekend op de verschuldigde vennootschapsbelasting verminderd met de voorheffingen en de andere verrekenbare bestanddelen. De afzonderlijke aanslagen worden hier niet bij opgenomen in de berekeningsbasis. Door gebruik te maken van voorafbetalingen kan men deze vermeerdering ontlopen. Er zit namelijk aan elk van deze voorafbetalingen een voordeel verbonden voor de vennootschap. Dit voordeel houdt in dat er een belastingbesparing wordt toegekend ter grootte van de voorafbetaling vermenigvuldigd met een bepaald percentage. Dit percentage hangt af van het moment waarop de voorafbetaling ontvangen is door de Dienst Voorafbetalingen. In onderstaande tabel ziet u de uiterste data waarop de voorafbetalingen moeten ontvangen zijn om recht te maken op de bonificatie ter grootte van de bijhorende percentages in veronderstelling van een normaal boekjaar dat loopt van 1 januari tot en met 31 december.

10/apr	1,50%
10/jul	1,25%
10/okt	1,00%
20/dec	0,75%

Zoals u ziet in de tabel brengen voorafbetalingen die vroeg gebeuren een groter voordeel met zich mee. Dit is logisch, aangezien er vroeger in het jaar een minder goed beeld is van de te betalen belastingen dan op het einde van het boekjaar en de fiscus op deze manier langer over de voorafbetalingen beschikt. De hogere percentages in de eerste kwartalen zou de vennootschappen moeten aanzetten om vroegere en grotere voorafbetalingen te doen. Hierdoor beschikt de Dienst Voorafbetalingen sneller over het geld en is het risico dat deze belastingen niet geïnd worden kleiner. Op deze manier is het dus een win-win situatie.

Eerst zal men de globale belastingvermeerdering berekenen, nadien berekenen we de voordelen die verbonden zijn aan de voorafbetalingen en ten slotte zullen we hier het verschil van maken. De belastingvermeerdering wordt ontlopen vanaf dat het verschil kleiner is dan 1% van de belasting waarop de vermeerdering is berekend of vanaf dat het verschil minder bedraagt dan €40,00.

Dit is een principe dat voor alle vennootschappen geldt. Er is echter wel een uitzondering. Kleine vennootschappen zullen in de eerste drie boekjaren na oprichting nooit geconfronteerd worden met een belastingvermeerdering wegens geen of onvoldoende voorafbetalingen. Dit is een groot voordeel aangezien de vennootschap op die manier het hele boekjaar geen voorafbetalingen moet doen en over deze gelden kan blijven beschikken om de werking van de vennootschap hiermee te verbeteren zonder dat hiervoor een belastingvermeerdering zal worden aangerekend. Natuurlijk zullen ze wel genoeg liquide middelen opzij moeten zetten om er zeker van te zijn dat ze de vennootschapsbelasting kunnen betalen van zodra het aanslagbiljet binnenkomt. Grote vennootschappen zullen nooit recht hebben op dit voordeel.

## 2.2 Praktische benadering

Vennootschap X heeft in 2016 dus geen verplichting om voorafbetalingen te doen aangezien de vennootschap zich nog in de eerste drie jaar na oprichting bevindt. Zij kunnen dus het gehele jaar over hun gelden beschikken zonder dat dit een belastingverhoging met zich mee zal brengen.

Stel nu dat vennootschap X zich in exact dezelfde situatie bevond maar toch als groot geïnclassificeerd werd en gedurende het boekjaar geen enkele voorafbetaling had verricht, dan zou er toch een belastingvermeerdering worden aangerekend. Zie onderstaand voorbeeld.

berekeningsbasis € 318 737,21  
 % v/d vermeerdering 1,125%  
**belastingvermeerdering € 3 585,79**

		bedrag VA	voordeel
VA1	1,50%	€ -	€ -
VA2	1,25%	€ -	€ -
VA3	1%	€ -	€ -
VA4	0,75%	€ -	€ -

totaal voordeel € -  
 1% van de berekeningsbasis € 3 187,37  
 saldo € 3 585,79 >1% v/d berekeningsbasis  
 effectieve verhoging € 3 585,79

Stel nu dat vennootschap X een grote vennootschap is maar toch ook geen belastingvermeerdering wenst, dan zullen er voorafbetalingen moeten gebeuren. Bij deze verschuldigde belasting kan ik aanraden om elk kwartaal een voorafbetaling van €10.000 te doen. Op deze manier komen we juist onder de 1% van de berekeningsbasis en zullen we dus een belastingverhoging ontwijken. Zie onderstaand voorbeeld.

berekeningsbasis € 318 737,21  
 % v/d vermeerdering 1,125%  
**belastingvermeerdering € 3 585,79**

		bedrag VA	voordeel
VA1	1,50%	€ 10 000,00	€ 150,00
VA2	1,25%	€ 10 000,00	€ 125,00
VA3	1%	€ 10 000,00	€ 100,00
VA4	0,75%	€ 10 000,00	€ 75,00

totaal voordeel € 450,00  
 1% van de berekeningsbasis € 3 187,37  
 saldo € 3 135,79 <1% v/d berekeningsbasis  
 effectieve verhoging € -

## 3 Investeringsreserve

### 3.1 Theoretische benadering

Een investeringsreserve is een reserve die enkel door kleine vennootschappen kan aangelegd worden. Deze reserve wordt vrijgesteld van belastingen en is daarom dus een goed voordeel voor de kleine vennootschappen. In de praktijk wordt dit voordeel niet zoveel gebruikt. Dit komt omdat de aanleg van een investeringsreserve niet te combineren valt met de toepassing van de notionele intrestaftrek. Daarenboven verliest de vennootschap zelfs gedurende de twee volgende boekjaren het recht om de notionele intrestaftrek toe te passen bij aanleg van een investeringsreserve. Bij niet-kapitaalkrachtige ondernemingen kan het wel interessant zijn om gebruik te maken van deze investeringsreserve omdat het voordeel van de notionele intrestaftrek in hun geval maar beperkt zal zijn.

Indien er gekozen wordt om de investeringsreserve aan te leggen, zal men wel aandacht moeten schenken aan enkele punten. Het bedrag dat wordt vrijgesteld zal 50% bedragen van de gecorrigeerde aangroei van de gereserveerde belastbare winst. Dit wil zeggen dat men de aangroei van de gereserveerde belastbare winst zal moeten verminderen met:

- De vrijgestelde meerwaarden op aandelen (art.192 WIB 1992);
- Het vrijgestelde gedeelte van de gerealiseerde meerwaarden op personenwagens, auto's voor dubbel gebruik en minibussen (voertuigen bepaald in art.66 WIB 1992)
- De vermindering van het gestorte kapitaal
- De verhoging van de vorderingen van de vennootschap op haar aandeelhouders-natuurlijke personen, op haar bedrijfsleiders, op de echtgenoot (of wettelijk samenwonende partner) van deze personen en hun niet-ontvoogde minderjarige kinderen.

De laatste twee puntjes dienen vergeleken te worden met het boekjaar waarin de vennootschap laatst het voordeel van de investeringsreserve genoot. Men zal dan het gewogen gemiddelde nemen van deze twee jaren en op basis daarvan bepalen of er een vermindering of verhoging heeft plaatsgevonden. Indien het de eerste keer is dat er een investeringsreserve wordt aangelegd, zal men hier dus geen rekening mee moeten houden.

Deze gecorrigeerde aangroei mag wel maximum €37.500,00 per boekjaar bedragen. Dit wil dus zeggen dat de maximale vrijgestelde investeringsreserve gelijk is aan €18.750,00.

Wat men ook niet mag vergeten is dat er aan de aanleg van deze investeringsreserve ook enkele verplichtingen verbonden zijn. Zo zal men het bedrag dat men heeft aangelegd, binnen de drie jaar moeten gebruiken om te investeren in nieuwe afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa en moet deze activa minstens drie jaar in de vennootschap behouden blijven. Bij schending van deze verplichtingen (bijvoorbeeld door de verkoop van het activabestanddeel binnen de drie jaar) zal de reserve alsnog belastbaar worden.

We kunnen dus concluderen dat alvorens er een investeringsreserve wordt aangelegd, er best eens goed wordt gekeken of dit al dan niet voordelig is, rekening houdend met alle bovenstaande aandachtspunten.

### 3.2 Praktische benadering

Om de investeringsreserve toe te passen op vennootschap X hebben we de aangroei van de belastbare reserves nodig. Hiervoor nemen we de aangifte na aanleg van de liquidatiereserve die men terugvindt in de bijlagen. Hieronder de tabel van de belastbare gereserveerde winst waaruit de berekening van

de vrijgestelde investeringsreserve vloeit. Dit wordt gevolgd door de boekhoudkundige verwerking en de invloed ervan op de aangifte.

**belastbare gereserveerde winst**

	<b>begin BJ</b>	<b>eind BJ</b>
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 83.052,70
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 478.001,24
liquidatiereserve	€ -	€ 150.000,00
 belastbare reserves	 € 450.000,00	 € 711.053,94
 aangroei voor correcties		€ 261.053,94
- meerwaarde op aandelen		€ -5.000,00
in aanmerking te nemen aangroei		€ 256.053,94
te beperken tot maximum		€ 37.500,00
x 50%		
vrijgestelde investeringsreserve		<b>€ 18.750,00</b>

**boekhoudkundige verwerking**

	<b>D</b>	<b>C</b>
689 overboeking naar de belastingvrije reserves	€ 18.750,00	
@132 belastingvrije reserves		€ 18.750,00

**invloed op de aangifte****belastbare gereserveerde winst**

	<b>begin BJ</b>	<b>eind BJ</b>
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 83.052,70
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 459.251,24
liquidatiereserve	€ -	€ 150.000,00
 belastbare reserves	 € 450.000,00	 € 692.303,94
 aanpassingen in meer		
meerwaarde op aandelen	€ 5.000,00	
 belastbare reserves na aanpassing in meer	 € 455.000,00	 € 692.303,94
aangroei van de belastbare reserves		€ 237.303,94

**vrijgestelde gereserveerde winst**

vrijgestelde investeringsreserve	€ -	€ 18.750,00
----------------------------------	-----	-------------

Zoals u kan zien heeft vennootschap X een grote aangroei van de belastbare reserves, zelfs al worden de correcties hierop uitgevoerd. Dit komt door de hoge winst van het boekjaar. We zullen de in aanmerking te nemen aangroei dus stevig moeten beperken tot het maximum van €37.500.

Door de aanleg van de investeringsreserve zal er dus een beweging ontstaan in de aangifte. In plaats van dat de winst zou worden gereserveerd onder de beschikbare reserves, gaan we dit deel van de winst gebruiken om een investeringsreserve aan te leggen. Men zal dus met andere woorden een daling van de beschikbare reserves zien onder het punt van de belastbare gereserveerde winst en een stijging van de vrijgestelde gereserveerde winst.

## 4 Notionele intrestaftrek

### 4.1 Theoretische benadering

De notionele intrestaftrek is een voordeel waar bijna elke vennootschap gebruik van kan maken. De enige uitgesloten vennootschappen zijn de beleggingsvennootschappen, de coöperatieve participatievennootschappen en de zeescheepvaartvennootschappen die de forfaitaire tonnagetaks toepassen. Zoals hierboven reeds vermeld, zullen ook de vennootschappen die gebruik maken van de investeringsreserve, geen recht hebben op de notionele intrestaftrek.

Het bedrag van de notionele intrestaftrek wordt berekend door te vertrekken van het eigen vermogen op het einde van vorig boekjaar. Hier worden dan tal van correcties op uitgevoerd. Alle slechte bestanddelen van vorig boekjaar worden uit het eigen vermogen geweerd. De slechte bestanddelen zijn:

- De fiscale nettowaarde van eigen aandelen
- De fiscale nettowaarde van aandelen onder de financiële vaste activa
- De fiscale waarde van aandelen waarvan de dividenden in aanmerking komen voor DBI-aftrek
- De boekwaarde van overdreven activa
- De boekwaarde van beleggingen zonder periodieke belastbare inkomsten
- De boekwaarde van onroerende goederen of zakelijke rechten daarop die worden gebruikt door bedrijfsleiders, hun echtgenote of hun minderjarige kinderen
- Het nog niet afgeschreven deel van de herwaarderingsmeerwaarden
- De kapitaalsubsidies
- Het nieuwe belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

Daarna worden de wijzigingen van het eigen vermogen of van de slechte bestanddelen tijdens het boekjaar zelf bekeken en verrekend. Deze wijzigingen kunnen dus zowel voor een stijging als voor een daling van de berekeningsbasis zorgen. Indien er zich een wijziging voordoet, zal deze geacht worden te hebben plaatsgevonden op de eerste dag van de maand volgend op de wijziging. Het resultaat dat we dan uitkomen is het risicokapitaal van het boekjaar. Dit zullen we dan vervolgens vermenigvuldigen met het notionele intresttarief.

Dit notionele intresttarief hangt af van de grootte van de vennootschap. Kleine vennootschappen zullen steeds recht hebben op een extra aftrek van 0,5% bovenop het basistarief. In de tabel hieronder ziet u het rentetarief voor aanslagjaar 2017.

	Grote vennootschap	Kleine vennootschap
<b>Aanslagjaar 2017</b>	1,131%	1,631%

Dit is weer een mooi voordeel voor de kleine vennootschappen. De verhoging van het basistarief voor kleine vennootschappen is enerzijds ook logisch aangezien een kleine onderneming in de meeste gevallen een kleiner eigen vermogen heeft dan een grote onderneming. Door de verhoging van het rentetarief wordt dit verschil dus gedeeltelijk gecompenseerd. Natuurlijk is dit voor een vennootschap die net niet als groot beschouwd wordt een extra groot voordeel.

## 4.2 Praktische benadering

Voor vennootschap X gaan we kijken wat het effect was op de notionele intrestaftrek indien de vennootschap als groot werd gecatalogeerd. In onderstaande tabel ziet u de berekening van de aftrek voor beide situaties.

Vennootschap X bezat gedurende het boekjaar aandelen van een Duitse vennootschap. Deze aandelen zijn dus een 'slecht bestanddeel' en zullen uit de berekening van de notionele intrestaftrek gehaald moeten worden. Gedurende het boekjaar worden deze aandelen vervreemd, waardoor we bij de pro rata wijzigingen dit als een positief effect zullen ervaren. Men zal hier een positief effect ondervinden van 1/12<sup>de</sup> van de aanschaffingswaarde van de aandelen. Dit omdat de aandelen verkocht werden gedurende de maand november. We zien dat er uiteindelijk toch wel een groot verschil in aftrek is tussen de beide situaties. Dit is voornamelijk te wijten aan het grote eigen vermogen dat vennootschap X aanhoudt.

	Kleine vennootschap		Grote vennootschap	
EV vorig BJ	€	3 450 000,00	€	3 450 000,00
<i>-slechte bestanddelen</i>				
-aandelen	€	-40 000,00	€	-40 000,00
pro rata wijziging	€	3 333,33	€	3 333,33
risicokapitaal van het BJ	€	3 413 333,33	€	3 413 333,33
notioneel rentetarief		1,631%		1,131%
<b>notionele intrestaftrek</b>	€	55 671,47	€	38 604,80
verschil tussen klein en groot	€	<b>17 066,67</b>		

## 5 Aftrek 120% voor beveiligingskosten

### 5.1 Theoretische benadering

Er is ook een extra aftrek voorzien voor beveiligingskosten die gemaakt worden door een kleine vennootschap. Deze vennootschap zal indien ze abonnements- of aansluitingskosten heeft bij een erkende alarmcentrale met het oog op de beveiliging van de bedrijfslokalen, kunnen gebruik maken van deze extra aftrek. Ook geldt dit als ze kosten maakt voor het beveiligd vervoer van geldbiljetten en indien er een gezamenlijk beroep wordt gedaan op een bewakingsfirma om zo de roerende en onroerende goederen te beveiligen. Grote vennootschappen zullen ook hier geen recht op hebben.

### 5.2 Praktische benadering

Vennootschap X heeft tijdens het boekjaar geïnvesteerd in een alarmsysteem. Dit systeem is aangesloten op een centrale dienst die waakt over de goede werking van het systeem en ervoor zorgt dat de eigenaars gewaarschuwd worden indien het alarm afgaat. Voor deze dienst betaalde vennootschap X gedurende het boekjaar €4.000. Dit bedrag is inbegrepen in rekening 61: 'diensten en diverse goederen' van de resultatenrekening. U vindt deze terug in de bijlagen.

De vennootschap mag dus 20% van deze kosten naar de belastingvrije reserves brengen. Hieronder vindt u terug hoe vennootschap X de boekhoudkundige en fiscale verwerking van dit voordeel doet.

#### boekhoudkundige verwerking

	D	C
61 diensten en diverse goederen	€ 4 000,00	
@44 leveranciers		€ 4 000,00
689 overboeking naar de belastingvrije reserves	€ 800,00	
@132 belastingvrije reserves		€ 800,00

#### invloed op de aangifte

<i>vrijgestelde gereserveerde winst</i>	begin BJ	eind BJ
andere vrijgestelde bestanddelen	€ -	€ 800,00

## 6 Geen meerwaardebelasting van 0,4% op aandelen

### 6.1 Theoretische benadering

De meerwaarde die een vennootschap verkrijgt bij de verkoop van aandelen wordt in België ook belast. Er zijn drie verschillende tarieven tegen welke deze meerwaarde kan worden belast.

Het eerste en het hoogste percentage is 33%. Deze belasting ben je verschuldigd indien je meerwaarden realiseert op aandelen van een vennootschap die een aanzienlijk gunstiger belastingregime heeft dan het regime in België. Met aanzienlijk gunstiger wordt er bedoeld dat de belastingdruk lager ligt dan 15%. Wel is er hier een uitzondering. Indien het een land uit de EU betreft, wordt ervan uitgegaan dat het belastingregime in dat land niet aanzienlijk gunstiger is dan in België, ook al ligt het belastingtarief lager dan 15%.

Het tweede percentage is dat van 25%. Indien een vennootschap een meerwaarde realiseert op een aandeel dat zij minder dan één jaar in volle eigendom had op het moment van verkoop, dan wordt deze meerwaarde belast tegen 25%.

Het derde en laatste percentage is dat van 0,4%. Deze belasting is een belasting die enkel geldt voor grote vennootschappen. Indien een grote vennootschap dus een meerwaarde realiseert op een aandeel dat zij minstens al één jaar in volle eigendom had en indien er voldaan werd aan de taxatievoorwaarde, dan zal deze vennootschap nog slechts een belasting betalen van 0,4%.

In al deze gevallen moet wel steeds nog rekening gehouden worden met de extra crisisbelasting van 3%.

Waar ligt er nu dan het voordeel voor de kleine vennootschap? Wel, in het laatste geval, waar er dus voldaan wordt aan de bezits- en de taxatievoorwaarde, is er voor de kleine vennootschap helemaal geen meerwaardebelasting. Op deze manier moedigt de wetgever de kleine vennootschappen aan om te beleggen in aandelen van andere vennootschappen.

### 6.2 Praktische benadering

Gedurende het boekjaar verkoopt vennootschap X de aandelen die ze bezat in de Duitse vennootschap. Nu is de vraag of hier al dan niet meerwaarde op gerealiseerd zijn en tegen welk tarief deze dan belast zouden worden. Eerst zullen we de gerealiseerde meerwaarde bepalen.

aankoopprijs	€ 40 000,00
verkoopprijs	€ 45 000,00
gerealiseerde meerwaarde	€ 5 000,00

Nu gaan we bekijken of vennootschap X voldoet aan de vereiste voorwaarden om de meerwaardebelasting op aandelen te ontwijken. Het eerste dat we zullen nagaan is de taxatievoorwaarde. Aangezien het aandelen betreft van een Duitse vennootschap is hieraan voldaan, want alle landen binnen de EU worden geacht een belastingregime te hebben dat niet aanzienlijk gunstiger is dan dat van België. De tweede voorwaarde die we nagaan is de bezitsvoorwaarde. We zullen hier nagaan of de vennootschap de aandelen langer dan één jaar in volle eigendom heeft gehouden alvorens er werd overgegaan tot de verkoop.



	aankoopdatum	verkoopdatum	bezitstermijn (in dagen)	voorwaarde
bezitsvoorwaarde	27/09/2014	2/06/2016	614	VOLDAAN

Er is dus aan beide voorwaarden voldaan en de meerwaarde zal vrijgesteld worden.

Zo'n vrijgestelde meerwaarde zal zowel bij de kleine als bij de grote vennootschap opgenomen worden bij de aanpassingen in meer van de begintoestand. Bij de grote vennootschap is er wel nog de bijkomende heffing die men zal invullen bij de uiteenzetting van de winst onder de belastbare grondslag. Hieronder visueel voorgesteld.

### invloed op de aangifte

#### kleine vennootschap:

		begin BJ	eind BJ
<i>aanpassingen in meer</i>			
meerwaarden op aandelen	€	5 000,00	

#### grote vennootschap:

		begin BJ	eind BJ
<i>aanpassingen in meer</i>			
meerwaarden op aandelen	€	5 000,00	

<i>belastbare grondslag</i>		belastbaar tijdperk
meerwaarden op aandelen belastbaar tegen 0,4%	€	20,00

## 7 Investeringsaftrek

### 7.1 Theoretische benadering

Bij de investeringsaftrek verkrijg je een voordeel door een bepaald percentage te berekenen op de aankoopprijs van een investering en dit mag je dan in aftrek nemen om zo de belastbare basis te verlagen. Er zijn wel enkele voorwaarden om hier recht op te hebben. Er moet namelijk geïnvesteerd worden in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa die in nieuwe staat verkregen zijn. Deze activa moeten tijdens het boekjaar aangekocht zijn om recht te hebben op de investeringsaftrek en ze moeten in België worden gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid.

Er zijn ook heel wat investeringen die uitgesloten zijn van de investeringsaftrek. Men mag op activa die niet uitsluitend voor de beroepswerkzaamheid gebruikt worden geen investeringsaftrek toepassen. Ook is er een vereiste dat het gebruiksrecht van de vaste activa niet mag afgestaan worden aan derden door leasing, erfpacht- of opstalovereenkomst of een soortgelijk onroerend recht, wanneer die activa afschrijfbaar zijn voor de onderneming die het recht heeft verkregen. Er mag met andere woorden dus enkel gebruik gemaakt worden van de investeringsaftrek door de leasingnemer, de erfpachter of de opstalhouder. Het zijn ook zij die de afschrijvingen zullen verrichten op de activa. Indien het gebruiksrecht op de vaste activa op een andere manier is afgestaan aan derden dan de hierboven vermelde methoden, dan zijn deze vaste activa in principe ook uitgesloten voor de investeringsaftrek.

Hier bestaat echter wel een uitzondering op. Investeringsaftrek zal wel nog mogelijk zijn indien het gebruiksrecht afgestaan wordt aan:

- Een natuurlijk persoon die winsten of baten geniet en de activa in België gebruikt voor beroepsdoeleinden;
- Een vennootschap die zelf aan de voorwaarden voldoet voor de toepassing van de investeringsaftrek;
- Personen die het recht van gebruik zelf noch geheel, noch gedeeltelijk aan een derde overdragen.

Wel moet er hierbij expliciet gezegd worden dat de investeringsaftrek nooit mogelijk is wanneer men het gebruiksrecht afstaat aan een particuliere gebruiker of aan een vzw.

Verder kan men ook geen investeringsaftrek verkrijgen voor activa die niet-afschrijfbaar zijn of op minder dan drie jaar afgeschreven worden. Personenwagens, auto's voor dubbel gebruik en onechte lichte vrachtwagens zijn ook uitgesloten, tenzij deze uitsluitend worden gebruikt in een taxidienst of een autorischool. Ten laatste zijn ook de bijkomende kosten bij de aankoop van een vast activa uitgesloten van de investeringsaftrek, tenzij deze kosten op hetzelfde ritme worden afgeschreven dan het hoofdbestanddeel waarop de bijkomende kosten betrekking hebben.

Wanneer men gebruik kan maken van de investeringsaftrek, heeft men de keuze tussen de eenmalige of de gespreide aftrek. Bij de eenmalige investeringsaftrek berekent men een bepaald percentage op de aanschaffingsprijs van de activa, terwijl men bij de gespreide investeringsaftrek een percentage berekent op de fiscaal aanvaarde afschrijvingen op deze investeringen.

Er zijn verschillende eenmalige investeringsaftrekken:

- 3% eenmalige aftrek voor herbruikbare verpakkingen;
- 13,5% voor de energiebesparende investeringen;
- 13,5% voor de octrooien en de milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën;
- 13,5% voor de rookafzuig- of verluchtingssystemen in rookkamers van een horeca-inrichting;
- 30% voor de investeringen in nieuwe zeeschepen.

Dit zijn aftrekken waar elke onderneming recht op kan maken.

Nu zijn er nog eenmalige investeringsaftrekken waar enkel de kleine vennootschappen recht op hebben. Zij zullen gebruik kunnen maken van de gewone eenmalige investeringsaftrek. Vanaf 1 januari 2016 geldt er een aftrek van 8% op de gewone investeringen. Met gewone investeringen wordt er bedoeld de investeringen waarvoor er geen bijzondere investeringsaftrek bestaat, die in verband staan met de economische werkzaamheid en die niet uitgesloten zijn voor de notionele intrestaftrek. Wel is het belangrijk dat we hier opmerken dat deze gewone eenmalige investeringsaftrek niet combineerbaar is met de notionele intrestaftrek. Een kleine vennootschap zal dus elk jaar de keuze moeten maken tussen deze twee voordelen.

Voor de kleine vennootschappen is er ook nog de mogelijkheid om de bijzondere eenmalige investeringsaftrek toe te passen van 13,5% voor de digitale vaste activa, of van 20,5% voor de beveiliging van de beroepslokalen en de bedrijfsvoertuigen. Bij deze laatste valt er dus op te merken dat de wetgever de kleine vennootschappen echt wel aanmoedigt om in te zetten op de beveiliging van de activa. Dit is zichtbaar door het dubbele fiscale voordeel dat een kleine vennootschap verkrijgt. Zij krijgen namelijk niet alleen deze bijzondere investeringsaftrek maar ook nog eens de 120% aftrekbaarheid van de kosten gemaakt voor beveiliging (cfr. supra).

Er is dan ook nog de gespreide investeringsaftrek. Hier bestaat er sinds de invoering van de notionele intrestaftrek enkel nog een verhoogde gespreide investeringsaftrek. Deze kan een vennootschap verkrijgen indien zij investeert in milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën en voor investeringen in productiemiddelen van hoogtechnologische producten. Deze verhoogde gespreide investeringsaftrek bedraagt dan 20,5% van de fiscaal aanvaarde afschrijvingen.

De investeringsaftrek die niet ten volle kan benut worden mag men onbeperkt overdragen naar volgende jaren. Enkel bij de gewone eenmalige investeringsaftrek van 8% mag men het overschot slechts éénmaal overdragen. Het is dus aan te raden om steeds eerst deze aftrek op te gebruiken alvorens gebruik te maken van de andere investeringsaftrekken.

## 7.2 Praktische benadering

In 2016 zijn er bij vennootschap X enkele investeringen gedaan. Dit zagen we reeds bij de afschrijvingen. Nu is de vraag of deze investeringen in aanmerking komen voor de investeringsaftrek.

investeringen 2016	AW	toegelaten?
personenwagens	€ 45 000,00	NEE
alarmsysteem	€ 4 300,00	JA
kantoorgebouw	€ 153 000,00	JA
grond	€ 50 000,00	NEE

Het is niet toegelaten om de investeringsaftrek toe te passen op personenwagens, aangezien deze expliciet uitgesloten zijn zoals in de theorie reeds vermeld werd. Ook op gronden mag men geen investeringsaftrek toepassen aangezien dit activa zijn waar men niet op afschrijft.

De andere investeringen van het boekjaar zijn wel toegelaten. Wel dient er te worden opgemerkt dat de toepassing van de investeringsaftrek op het kantoorgebouw enkel mogelijk is indien het gebruiksrecht niet aan derden is afgestaan. Overigens zal men voor de aftrek op het kantoorgebouw gebruik maken van de gewone eenmalige investeringsaftrek. Deze is niet combineerbaar met de notionele intrestaftrek, dus zal men hiertussen moeten kiezen. De eenmalige investeringsaftrek voor beveiliging is een bijzondere investeringsaftrek en is dus wel combineerbaar met de notionele intrestaftrek. Hieronder ziet u de berekening van de beide aftrekken.

### gewone eenmalige investeringsaftrek

	AW	aftrek
kantoorgebouwen	€ 153 000,00	€ 12 240,00

### eenmalige investeringsaftrek voor beveiliging

	AW	aftrek
alarmsysteem	€ 4 300,00	€ 881,50

## 8 Fairness taks

### 8.1 Theoretische benadering

De fairness taks is een belasting die enkel de grote vennootschappen zal raken. Deze is ingevoerd met de bedoeling om de uitkering van dividenden die voortspruiten uit niet belaste winst, toch te belasten tegen een lager tarief. Hoe kan dit? Wel, indien een vennootschap dividenden uitkeert die niet effectief belast zijn doordat ze gebruik hebben gemaakt van de notionele intrestaftrek of de aftrek van vorige verliezen, dan zal er een afzonderlijke aanslag van 5% worden geheven.

De vraag is natuurlijk op wat we deze 5% nu moeten berekenen. Wel, kort gezegd gaat de berekening als volgt: de bruto dividenden die tijdens het boekjaar zijn uitgekeerd worden verminderd met het bedrag dat uiteindelijk aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en met de dividenden die uit de 'oude' reserves worden uitgekeerd. Deze oude reserves zijn diegene die zijn aangelegd voor of tijdens aanslagjaar 2014. Deze uitkomst zullen we moeten vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller de som is van de notionele intrestaftrek en de aftrek van overgedragen verliezen die tijdens het huidige boekjaar genoten worden en de noemer gelijk is aan het fiscale resultaat van het boekjaar voor de fiscale aftrekken.

Op deze uitkomst zal men dan 5% plus 3% extra crisisbelasting moeten betalen. Deze afzonderlijke aanslag is eveneens onderhevig aan de belastingvermeerdering voor onvoldoende voorafbetalingen en is een niet-aftrekbare belasting die in de berekening van de vennootschapsbelasting zal verworpen worden.

Een bemerking dat we hierbij moeten maken is dat er gebruik gemaakt wordt van de LIFO-methode om te bepalen of de dividenden al dan niet uit de oude reserves komen. Men zal dus steeds eerst veronderstellen dat de dividenden worden uitgekeerd door gebruik te maken van de laatst gevormde reserves en pas vervolgens dit aanvullen met oudere reserves. Op die manier is het onmogelijk om de fairness taks te ontwijken door de dividenden toe te rekenen aan de oude reserves.

Het grote voordeel voor een kleine vennootschap is dat zij hier helemaal geen rekening mee moeten houden. Zij zullen ten volle gebruik kunnen maken van de fiscale aftrekken, ook al keren ze dividenden uit die voortspruiten uit winst die niet effectief belast werd.

### 8.2 Praktische benadering

Vennootschap X keert €400.000 dividend uit van het boekjaar. Deze dividenden komen uit winsten die wel effectief belast werden. In onderstaand voorbeeld wordt dit duidelijk.

#### Fairness taks

<b>A</b>	bruto uitgekeerde dividenden van het BJ	€ 400 000,00
<b>B</b>	fiscaal resultaat onderworpen aan vennootschapsbelasting	€ 937 738,17
<b>C</b>	dividenden afkomstig uit oude reserves	€ -
<b>D</b>	werkelijk toegepaste aftrek overgedragen verliezen en NIA	€ 55 671,47
<b>E</b>	fiscaal resultaat vóór aftrekken	€ 994 291,14
	formule= (A-B-C) x (D/E)	€ -30 108,56

We komen hier een negatief getal uit. Dit wil dus zeggen dat hier nooit een fairness taks verschuldigd zou zijn geweest, zelfs al was vennootschap X een grote vennootschap. Dit komt door het hoge fiscale resultaat dat effectief onderworpen is aan de vennootschapsbelasting. De fairness taks is enkel van toepassing wanneer de dividenden voortspruiten uit winst die niet effectief belast is. Volgend voorbeeld verduidelijkt dit principe.

Stel dat vennootschap X in het eerste boekjaar een groot fiscaal verlies leed en dat ze dit jaar €700.000 in aftrek neemt bij de overgedragen fiscale verliezen. Hierdoor zal het resultaat dat uiteindelijk effectief belast wordt, grondig dalen. In dat geval (én in de veronderstelling dat vennootschap X een grote vennootschap is) zal er wel een fairness taks verschuldigd zijn. Dit is louter een veronderstelling en zal niet in rekening worden genomen bij de slotberekening van dit deel. Volgend voorbeeld heeft een puur exemplarische reden.

<b>A</b>	bruto uitgekeerde dividenden van het BJ	€ 400 000,00
<b>B</b>	fiscaal resultaat onderworpen aan vennootschapsbelasting	€ 237 738,17
<b>C</b>	dividenden afkomstig uit oude reserves	€ -
<b>D</b>	werkelijk toegepaste aftrek overgedragen verliezen en NIA	€ 755 671,47
<b>E</b>	fiscaal resultaat vóór aftrekken	€ 994 291,14
	formule= (A-B-C) x (D/E)	€ 123 320,66
	verschuldigde fairness taks	5,15% € <b>6 351,01</b>

## 9 Liquidatiereserve

### 9.1 Theoretische benadering

Kleine vennootschappen hebben ook de mogelijkheid om een liquidatiereserve aan te leggen. Deze reserve wordt in principe aangelegd om uit te keren op het moment dat de activiteit wordt stopgezet en alles wordt uitverkocht, m.a.w. bij liquidatie. Men kan de reserve ook op een ander moment uitkeren onder de vorm van een dividend, maar dan zal er meer roerende voorheffing op betaald worden. Er zal niet enkel roerende voorheffing betaald worden bij uitkering, maar men zal bij aanleg van deze reserve ook al een heffing van 10% op het gereserveerde bedrag moeten betalen. Deze afzonderlijke aanslag is geen roerende voorheffing en zal samen met de vennootschapsbelasting ingekohierd worden. Ook zal deze aanslag een niet-aftrekbare belasting zijn die wordt opgenomen in de verworpen uitgaven en zo zal deze dus ook het fiscaal resultaat aanpassen.

Nu is de vraag natuurlijk waar het voordeel ligt om een liquidatiereserve aan te leggen. Wel, indien men een uitkering doet van deze reserves naar aanleiding van liquidatie, dan zal men geen roerende voorheffing meer verschuldigd zijn. De enige belasting die je hierop dus hebt betaald is de 10% anticipatieve heffing bij aanleg ervan. Indien men beslist om deze reserves reeds voor liquidatie uit te keren, dan hangt het ervan af op welk moment deze uitkering gebeurt. Vanaf 2017 is de uitkering binnen de 5 jaar na aanleg van deze reserves belast met een roerende voorheffing van 20%. Dit geldt wel enkel voor de reserves die aangelegd zijn vanaf 1 januari 2017. Alle reserves die vroeger aangelegd werden, mogen nog worden uitgekeerd mits inhouding van het percentage van de roerende voorheffing dat op het moment van aanleg van deze reserve gangbaar was. Liquidatiereserves uit 2016 die gebruikt worden voor de uitkering van dividenden zullen dus kunnen uitgekeerd worden mits inhouding van 17% roerende voorheffing. Indien er wordt uitgekeerd na verloop van deze 5 jaar, dan wordt er enkel nog 5% roerende voorheffing aangerekend op de uitkering van deze reserves. Een belangrijke opmerking hierbij is dat er gebruik wordt gemaakt van het FIFO-principe. Men zal dus

steeds eerst dividenden uitkeren uit de oudst aangelegde liquidatiereserves. Dit is in het voordeel van de aandeelhouders omdat er dan minder roerende voorheffing zal worden ingehouden. Kort schematisch samengevat geeft dit het volgende:

Tijdstip van uitkering	Totale belastingdruk
Uitkering n.a.v. liquidatie	10% belasting bij aanleg en 0% RV bij uitkering
Uitkering ≤ 5 jaar na aanleg, vóór liquidatie	10% belasting bij aanleg en 20% RV bij uitkering
Uitkering ≥ 5 jaar na aanleg, vóór liquidatie	10% belasting bij aanleg en 5% RV bij uitkering

Hierboven kan men dus zien dat de uitkering van een dividend uit een aangelegde liquidatiereserve steeds voordeliger zal zijn dan de uitkering van een dividend dat afkomstig is van een andere reserve. Zelfs indien men uitkeert binnen de 5 jaar na aanleg. Dit lijkt misschien niet zo omdat de 10% plus de 20% gelijk is aan de 30% roerende voorheffing die in 2017 gangbaar is, maar in realiteit zal deze belastingdruk toch lager zijn. Ik toon dit even aan met een kort voorbeeldje.

omzet	€ 100 000,00	
kosten	€ 66 671,72	
winst voor belastingen	€ 33 328,28	
vennootschapsbelasting	33,99% € -11 328,28	
winst na belastingen	€ 22 000,00	100%
afzonderlijke aanslag door aanleg liquidatiereserve	€ -2 000,00	9,09%
liquidatiereserve	€ 20 000,00	
dividenduitkering binnen de 5 jaar (RV)	€ -4 000,00	18,18%
netto na divideduitkering	€ 16 000,00	

afzonderlijke aanslag 10% en 20% RV tezamen

27,27%
--------

We komen dus uit op een reële belastingdruk van 27,27%. Dit is dus nog steeds voordeliger dan een dividend uitkeren aan 30% roerende voorheffing.

Hoeveel mag men nu maximaal aanleggen als liquidatiereserve? Wel, dat is de te bestemmen winst gedeeld door 1,10. Dit is logisch, want op die manier kan je de afzonderlijke aanslag van 10% nog betalen. In bovenstaand voorbeeld leggen we van de €22.000 te bestemmen winst een liquidatiereserve aan van €20.000, dit is exact gelijk aan 22.000 gedeeld door 1,10. De overige €2.000 uit de te bestemmen winst zal dan gelijk zijn aan onze afzonderlijke aanslag van 10%.

We kunnen hier besluiten dat kleine vennootschappen via de liquidatiereserve op een veel voordeligere manier dividenden kunnen uitkeren dan grote vennootschappen.

## 9.2 Praktische benadering

In 2016 beslissen ze bij vennootschap X om een liquidatiereserve van €150.000 aan te leggen. Ze hebben hierbij rekening gehouden met de maximum aan te leggen liquidatiereserve, zoals zichtbaar in onderstaande berekening.

te bestemmen winst van het BJ	€ 676 053,93
maximaal aan te leggen liquidatiereserve	€ 614 594,48
aangelegde liquidatiereserve	€ 150 000,00
anticipatieve heffing	€ 15 000,00

De aanleg van deze reserve zal dit boekjaar geen positief effect hebben en dus niet voordelig zijn. Het voordeel zal zich pas merkbaar maken in de toekomst, wanneer men deze reserve zal uitkeren.

Hieronder ziet u de boekhoudkundige verwerking van de aanleg van de liquidatiereserve en de invloed ervan op de aangifte. Hier zal u merken dat de overgedragen winst gedaald is met het bedrag van de aangelegde liquidatiereserve en de bijkomende heffing hierop. Deze heffing zal men ook terugvinden bij de niet-aftekbare belastingen. Door de stijging van de verworpen uitgaven zal het fiscale resultaat dus gelijk blijven. Ook moet er later in de aangifte nog ingevuld worden dat er een afzonderlijke aanslag geheven wordt op de aangelegde liquidatiereserve.

### boekhoudkundige verwerking

		D	C
6921	toevoeging aan de overige reserves	€ 150 000,00	
	@133 beschikbare liquidatiereserve		€ 150 000,00
6702	geraamde Belgische winstbelasting	€ 15 000,00	
	@450 geraamd bedrag aan Belgische winstbelasting		€ 15 000,00

### invloed op de aangifte

<b>belastbare gereserveerde winst</b>	<b>begin BJ</b>	<b>eind BJ</b>
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 83.052,70
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 478.001,24
liquidatiereserve	€ -	€ 150.000,00
overgedragen winst	€ -	€ -

<b>verworpen uitgaven</b>	<b>belastbaar tijdperk</b>
niet-aftekbare belastingen	€ 338.237,21

<b>afzonderlijke aanslagen</b>	<b>belastbaar tijdperk</b>
afzonderlijke aanslag op aangelegde liquidatiereserve	€ 15.000,00

## 10 VVPRbis-regime

### 10.1 Theoretische benadering

Er bestaat sinds 2013 een systeem om dividenden die voortkomen uit nieuwe aandelen naar aanleiding van een kapitaalverhoging of een oprichting, uit te keren tegen een voordeliger tarief van de roerende voorheffing. Dit systeem wordt ook wel het VVPRbis<sup>1</sup>-regime genoemd.

Het verlaagde tarief van 20% roerende voorheffing is van toepassing op de winst die wordt uitgekeerd in het tweede boekjaar na dat van inbreng. Vanaf het derde jaar na dat van inbreng kan u uitkeren aan het tarief van 15% roerende voorheffing.

Om te voldoen aan het regime bestaan er heel wat voorwaarden. De eerste en belangrijkste is dat enkel de kleine vennootschappen gebruik kunnen maken van dit gunsttarief. Vervolgens moeten deze vennootschappen ook altijd een volledig volstort kapitaal hebben en dat kapitaal moet minstens gelijk zijn aan €18.550. Ook zullen enkel de nieuwe (niet-preferente) aandelen die bekomen zijn naar aanleiding van een inbreng na 1 juli 2013 in aanmerking komen voor dit gunsttarief. Deze inbrengen moeten overigens in geld gebeuren en volstort worden. Ten slotte moeten de aandelen ononderbroken aangehouden worden vanaf het moment van inbreng tot op het moment van uitkering van de dividenden.

De wetgever heeft wel onmiddellijk geanticipeerd op de mogelijke misbruiken van dit systeem door enkele antimisbruikbepalingen op te stellen. Deze hebben voornamelijk betrekking op mogelijke kapitaalverminderingen die zouden plaatsvinden om dan vervolgens een kapitaalverhoging door te voeren, waardoor het kapitaal niet verandert, maar de aandeelhouders wel recht hebben op het nieuwe gunstregime. Het heeft met andere woorden dus geen nut om eerst een kapitaalvermindering door te voeren.

Dit is dus alweer een groot voordeel voor de kleine vennootschappen. Op deze manier zullen de aandeelhouders gemotiveerder zijn om in te schrijven op kapitaalverhogingen of inbrengen te doen in nieuwe vennootschappen omdat dit ook henzelf ten goede komt en dit door de lagere inhouding van de roerende voorheffing.

### 10.2 Praktische benadering

Vennootschap X keert in 2016 een dividend uit van €400.000,00. Op dat moment zitten zij in het tweede jaar na oprichting en kunnen ze dus genieten van het VVPR-bis regime. Op deze manier zullen zij in plaats van 27% roerende voorheffing in te houden (het geldende RV percentage in 2016 zonder het VVPR bis regime), slechts 20% moeten inhouden. Er is hier met andere woorden sprake van een voordeel van 7%. Fiscaal was het misschien wel nog voordeliger geweest om nog een jaartje te wachten want dan zouden ze slechts 15% roerende voorheffing moeten inhouden.

JAAR	hoeveelste	geldend RV %
2014	jaar van oprichting	25%
2015	1 <sup>ste</sup> jaar na oprichting	25%
2016	2 <sup>de</sup> jaar na oprichting	20%
2017	3 <sup>de</sup> jaar na oprichting	15%

<sup>1</sup> Verlaagde voorheffing/Précompte réduit



# 11 Taks shelter voor startende ondernemingen

## 11.1 Theoretische benadering

Vanaf 1 juli 2015 is er voor natuurlijke personen die geld investeren in startende kleine ondernemingen een belastingvermindering voorzien. Deze vermindering bedraagt 30% van de geïnvesteerde bedragen in kleine vennootschappen en zelfs 45% van de investeringen in microvennootschappen. Hier zijn wel zeer veel voorwaarden aan verbonden.

Het moet gaan om een kleine vennootschap die Belgisch is of tot de EER<sup>2</sup> behoort en ook een Belgische inrichting bezit. Deze kleine vennootschap moet een startende vennootschap zijn die ten vroegste opgericht werd op 1 januari 2013. Onder 'startend' verstaan we nieuw opgericht. Fusies en splitsingen tellen niet mee. De investering die recht geeft op de belastingvermindering moet naar aanleiding zijn van deze oprichting of van een kapitaalverhoging binnen de 4 jaar na de oprichting. Er mag overigens in het verleden nooit sprake zijn geweest van een kapitaalvermindering of een dividenduitkering. Ten slotte mag de vennootschap niet meer dan €250.000 investeringen waar de investeerder een belastingvoordeel aan heeft, hebben ontvangen tijdens haar bestaan.

Gedurende 48 maanden volgend op de volstorting van de aandelen van de vennootschap mag de vennootschap geen vastgoed-, beleggings-, thesaurie- of financieringsvennootschap zijn en ze mag ook niet beursgenoteerd zijn. Daarbovenop komt nog dat de ontvangen bedragen niet mogen gebruikt worden voor het uitkeren van dividenden, de aankoop van aandelen of de verschaffing van leningen en dit allemaal gedurende 48 maanden. Indien deze voorwaarden niet gedurende de 48 vooropgestelde maanden worden voldaan, zal de belastingvermindering pro rata temporis worden teruggenomen.

Ook op vlak van investeerder zijn er vrij veel voorwaarden. Zo mag de bedrijfsleider/bestuurder bijvoorbeeld zelf niet in zijn vennootschap geld inbrengen en tegelijkertijd gebruik maken van de belastingvermindering. Over de naaste familieleden is hier niets vermeld, dus de echtgenoten of nakomelingen van de bedrijfsleider/bestuurder hebben hier wel recht op. Daarenboven moet de investeerder belast zijn in de personenbelasting of de belasting van niet-inwoners om aanspraak te kunnen maken op deze belastingvermindering. Het maximumbedrag waarop deze vermindering wordt toegepast bedraagt €100.000 per jaar. Dit bedrag is het totaal van alle investeringen die recht zouden geven op deze belastingvermindering.

Investeerders worden met deze maatregel gemotiveerd om te beleggen in kleine startende vennootschappen doordat ze hier zelf een voordeel aan hebben. Hierdoor zal een kleine vennootschap het minder moeilijk hebben om investeerders te vinden, wat ook wel een mooi voordeel is. We spreken hier dus van een indirect voordeel aangezien het voordeel niet bij de vennootschap zelf ligt, maar bij de belastingplichtige die de inbreng doet.

## 11.2 Praktische benadering

Als we gaan kijken naar vennootschap X dan zouden we kunnen stellen dat de vennootschap aan alle vereiste voorwaarden voldoet om gebruik te kunnen maken van de taks shelter voor startende ondernemingen. Zo zou een naast familielid van de bedrijfsleider een inbreng kunnen doen waar hij/zij dan een belastingvermindering voor in de plaats krijgt.

---

<sup>2</sup> Europese economische ruimte

Bij de oprichting van de vennootschap konden ze hier spijtig genoeg nog geen gebruik van maken aangezien dit gunstregime nog niet was ingevoerd.

Naar de toekomst toe is het nog steeds mogelijk om hier gebruik van te maken. Aangezien we ons nog maar in het derde boekjaar bevinden, kan men door middel van een kapitaalverhoging in 2017 nog recht hebben op deze belastingvermindering.

## **12 Vrijstelling van intresten van crowdfunding**

### **12.1 Theoretische benadering**

Crowdfunding is een vrij nieuwe vorm van financiering. De ondernemingen die in aanmerking komen zijn de startende kleine vennootschappen. Zij kunnen via een door de FSMA erkend crowdfundingplatform financiering binnenhalen. Er zijn vier vormen van crowdfunding. Equity crowdfunding is het effectief aankopen van aandelen van de startende onderneming. Bij deze vorm heb je dus ook recht op de taks shelter voor startende ondernemingen zoals hierboven besproken. De tweede vorm is credit crowdfunding. Daarbij verleent de investeerder een som waar dan jaarlijks een intrest op wordt ontvangen. Ten derde is er ook donation crowdfunding. Hier staat eigenlijk niets tegenover. Bij deze vorm van crowdfunding schenken de investeerders kleine bedragen aan de onderneming omdat ze geloven in het idee zonder hier iets voor in de plaats te krijgen. Dan heb je nog de reward-based crowdfunding - die overigens zeer populair is - waar je kleine beloningen krijgt indien je een donatie doet.

Sinds februari 2017 is credit crowdfunding nu fiscaal voordeliger gemaakt. De natuurlijke persoon die de lening verstrekt voor een looptijd van minstens vier jaar, zal vrijgesteld worden van de roerende voorheffing op de intresten die hij ontvangt op het uitgeleende bedrag. Normaal gezien zou de investeerder 30% roerende voorheffing moeten betalen en nu niets, dus vormt dit een mooie besparing voor de investeerder en dus weer een extra aanmoediging om te investeren in kleine vennootschappen.

### **12.2 Praktische benadering**

Ook hiervan zal de investeerder in vennootschap X in de toekomst gebruik kunnen maken. Het gunstregime is pas ingevoerd in 2017, dus de inbrengen bij de oprichting van de vennootschap kwamen hiervoor nog niet in aanmerking.

## 13 Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing startende vennootschappen

### 13.1 Theoretische benadering

Voor de kleine startende ondernemingen is er nog een fiscaal voordeel voorzien. In tegenstelling tot de vorigen is dit wél een direct rechtstreeks voordeel voor de vennootschap. De vennootschap is namelijk vrijgesteld van de doorstorting van de bedrijfsvoorheffing die wordt ingehouden op de lonen van de werknemers ten belope van 10% indien we spreken over een kleine vennootschap en 20% indien het een microvennootschap betreft. Deze maatregel is in werking getreden vanaf 1 augustus 2015.

Voor de werknemer zal er in de praktijk niets veranderen. Het loon dat de werknemer ontvangt zal even groot zijn. De vennootschap zal ook nog steeds hetzelfde bedrag aan bedrijfsvoorheffing inhouden, maar is slechts verplicht om 90% van deze inhouding door te storten naar de staat. In het geval van een microvennootschap bedraagt dit slechts 80%. Een belangrijk op te merken punt is dat dit enkel geldt bij de bedrijfsvoorheffing die wordt ingehouden op het loon van de werknemers en niet op dat van de bedrijfsleiders.

Voor ondernemingen in moeilijkheden geldt deze vrijstelling niet. Langs de zijde van de staat is dit logisch, aangezien de kans eerder klein is dat een bedrijf in falingsituatie ooit nog een bijdrage tot de economie zal brengen die groot genoeg is om dit fiscale voordeel te compenseren.

### 13.2 Praktische benadering

Vennootschap X zal hiervan gebruik kunnen maken. Voor alle bezoldigingen (buiten die van de bedrijfsleiders) zal vennootschap X 10% van de bedrijfsvoorheffing mogen inhouden zonder deze te moeten doorstorten aan de staat.

Praktisch zullen ze dus de normale loonkost moeten inboeken in de kosten. Het gedeelte dat niet zal moeten doorgestort worden, wordt geboekt op een 74-rekening. Zo verkrijgt de vennootschap een daling van de loonkost.

Aangezien het bedrag van de bedrijfsvoorheffing dat op het loon wordt ingehouden, afhangt van verschillende factoren, zullen we voor vennootschap X van een veronderstelling moeten uitgaan. We gaan ervan uit dat de bedrijfsvoorheffing op de lonen 25% bedraagt voor alle bezoldigingen van de werknemers. In deze situatie zal men de volgende boekhoudkundige verwerking doen.

uitgekeerde bezoldigingen	€ 1 980 000,00
ingehouden bedrijfsvoorheffing	€ 495 000,00
doorgestort aan de staat	€ 445 500,00
vrijgesteld van doorstorting	€ 49 500,00

#### boekhoudkundige verwerking

	D	C
453 ingehouden voorheffingen	€ 49 500,00	
@74 andere bedrijfsopbrengsten		€ 49 500,00

Voor Vennootschap X zou dit dus een zeer grote impact hebben. Dit komt door het hoge bedrag aan bezoldigingen. Wel moeten we dit nuanceren aangezien we nu van een veronderstelling zijn uitgegaan omwille van exemplarische redenen.

## **14 Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing 'Young Innovative Companies'**

### **14.1 Theoretische benadering**

Young Innovative Companies (YIC) zijn kleine vennootschappen die sinds minder dan tien jaar bestaan en waarvan meer dan 15% van hun totale kosten besteed wordt aan onderzoek en ontwikkeling. Deze vennootschappen kunnen sinds 1 juli 2013 aanspraak maken op een vrijstelling tot doorstorting van de bedrijfsvoorheffing ten belope van 80%. Deze vrijstelling geldt enkel op bezoldigingen van onderzoekers.

### **14.2 Praktische benadering**

Vennootschap X is geen Young Innovative Company omdat er niet meer dan 15% van de totale kosten aan onderzoek en ontwikkeling wordt besteed en zal daarom dus geen gebruik kunnen maken van dit voordeel.

## 15 Samenvattend overzicht

We kunnen dus vaststellen dat vennootschap X zich zeer gelukkig mag prijzen met de wijziging van artikel 15 (W.Venn.) Deze wijziging heeft veel voordelen met zich meegebracht en vennootschap X zal hier dan ook uitgebreid gebruik van kunnen maken. In onderstaande tabel ziet u een opsomming van het verschil in voordeel dat vennootschap X heeft in deze situatie (die van een kleine vennootschap), vergeleken met de situatie waar ze als groot zou gecatalogeerd zijn. We gaan hier echter geen optelling van maken omdat dit geen correct beeld zou geven.

afschrijvingen	€ 16 855,42
geen belastingvermeerdering	€ 3 585,79
investeringsreserve	€ 18 750,00
notionele intrestaftrek	€ 17 066,67
af trek 120% beveiligingskosten	€ 800,00
meerwaardebelasting op aandelen	€ 20,00
gewone eenmalige investeringsaftrek	€ 12 240,00
eenmalige investeringsaftrek voor beveiliging	€ 881,50
fairness taks	€ -
liquidatiereserve	€ -15 000,00
taks shelter voor startende ondernemingen	€ -
vrijstelling van intresten van crowdfunding	€ -
vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing	€ 49 500,00
vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing YIC	€ -

Van al deze voordelen heeft vennootschap X dus gebruik kunnen maken, buiten diegenen die in het grijs aangeduid zijn. Deze voordelen zijn niet combineerbaar met de notionele intrestaftrek. We staan hier dus voor de keuze om de notionele intrestaftrek toe te passen of te kiezen voor de andere 2 voordelen. We zullen uiteindelijk kiezen voor de notionele intrestaftrek omdat dit voordeel zo groot is. Ook omdat de investeringsreserve een voordeel is dat niet definitief vrijgesteld is maar slechts gedeeltelijk en omdat dit voordeel het gebruik van de notionele intrestaftrek gedurende twee jaar uitsluit. Verder is de kans klein dat vennootschap X in het volgende boekjaar nog eens grote investeringen zou doen zoals in dit boekjaar, dus zullen ze op dat moment niet zo een groot voordeel hebben aan de gewone eenmalige investeringsreserve, terwijl het voordeel van de notionele intrestaftrek steeds groot zal blijven.

De cijfers uit bovenstaande tabel moeten we wel met een grove korrel zout nemen. De balans en de resultatenrekening die we gebruiken zijn grondig aangepaste cijfers. Dit werd gedaan om een ideale situatie te creëren waar zoveel mogelijk voordelen voor de kleine vennootschap op konden toegepast worden.

In een reële situatie is de kans veel kleiner dat men al deze voordelen zou kunnen toepassen. In realiteit is het bijvoorbeeld zeer zeldzaam dat een startende vennootschap onmiddellijk beschikt over zo een groot eigen vermogen.

## DEEL IV: Conclusie

We kunnen dus besluiten dat de wijziging van artikel 15 (W.Venn.) vele verandering met zich heeft meegebracht. Op boekhoudkundig vlak is de financiële rapportering grondig gewijzigd en op fiscaal vlak zijn er vanaf 1 januari 2016 veel meer vennootschappen die als klein gecatalogeerd worden en dus gebruik zullen kunnen maken van al de voordelen die enkel aan kleine vennootschappen verleend worden.

In dit werk hebben we via een uitgebreide case aangetoond dat de wijziging van artikel 15 (W.Venn.) voor sommige vennootschappen een grote impact zal hebben. Deze impact zal steeds positief zijn. Vanuit ondernemersperspectief bekeken, mogen we dus zeer tevreden zijn over de wijziging en hopen dat dit mensen aanmoedigt om te ondernemen zodat de motor van onze economie gesmeerd blijft draaien.

## **BIJLAGEN**

Balans 2015 en 2016

Resultatenrekening 2016

Resultaatverwerking 2016

Belastingberekening voor resultaatverwerking

Aangifte na resultaatverwerking, voor aanleg liquidatiereserve

Aangifte na aanleg liquidatiereserve

Nr.		VKT 3.1
-----	--	---------

**JAAARREKENING**

**BALANS NA WINSTVERDELING**

	Toel.	Codes	Boekjaar	Vorig boekjaar
<b>ACTIVA</b>				
OPRICHTINGSKOSTEN .....		20		
<b>VASTE ACTIVA</b> .....		21/28	<u>1.585.442,50</u>	<u>1.362.000,00</u>
<b>Immateriële vaste activa</b> .....	6.1.1	21		
<b>Materiële vaste activa</b> .....	6.1.2	22/27		
Terreinen en gebouwen .....		22	1.050.000,00	842.000,00
Installaties, machines en uitrusting .....		23	4.300,00	
Meubilair en rollend materieel .....		24	531.142,50	480.000,00
Leasing en soortgelijke rechten .....		25		
Overige materiële vaste activa .....		26		
Activa in aanbouw en vooruitbetalingen .....		27		
<b>Financiële vaste activa</b> .....	6.1.3	28		40.000,00
<b>VLOTTENDE ACTIVA</b> .....		29/58	<u>2.875.611,43</u>	<u>2.638.000,00</u>
<b>Vorderingen op meer dan één jaar</b> .....		29		
Handelsvorderingen .....		290		
Overige vorderingen .....		291		
<b>Voorraden en bestellingen in uitvoering</b> .....		3		
Voorraden .....		30/36		
Bestellingen in uitvoering .....		37		
<b>Vorderingen op ten hoogste één jaar</b> .....		40/41		
Handelsvorderingen .....		40		
Overige vorderingen .....		41		
<b>Geldbeleggingen</b> .....		50/53		
<b>Liquide middelen</b> .....		54/58	2.875.611,43	2.638.000,00
<b>Overlopende rekeningen</b> .....		490/1		
<b>TOTAAL VAN DE ACTIVA</b> .....		20/58	<b>4.461.053,93</b>	<b>4.000.000,00</b>



Nr.			VKT 3.2
	Toel.	Codes	
		Boekjaar	Vorig boekjaar
<b>PASSIVA</b>			
EIGEN VERMOGEN.....	10/15	<u>3.711.053,93</u>	<u>3.450.000,00</u>
<b>Kapitaal</b> .....	10	<u>3.000.000,00</u>	<u>3.000.000,00</u>
Geplaatst kapitaal.....	100	<u>3.000.000,00</u>	<u>3.000.000,00</u>
Niet-opgevraagd kapitaal <sup>4</sup> .....	101	.....	.....
<b>Uitgiftepremies</b> .....	11	.....	.....
<b>Herwaarderingsmeerwaarden</b> .....	12	.....	.....
<b>Reserves</b> .....	13	<u>711.053,93</u>	<u>450.000,00</u>
Wettelijke reserve.....	130	<u>83.052,70</u>	<u>50.000,00</u>
Onbeschikbare reserves.....	131	.....	.....
Voor eigen aandelen.....	1310	.....	.....
Andere.....	1311	.....	.....
Belastingvrije reserves.....	132	.....	.....
Beschikbare reserves.....	133	<u>628.001,24</u>	<u>400.000,00</u>
<b>Overgedragen winst (verlies)..... (+)/(-)</b>	14	.....	.....
<b>Kapitaalsubsidies</b> .....	15	.....	.....
<b>Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief<sup>5</sup></b> .....	19	.....	.....
<b>VOORZIENINGEN EN UITGESTELDE BELASTINGEN</b> .....	16	<u>.....</u>	<u>.....</u>
<b>Voorzieningen voor risico's en kosten</b> .....	160/5	.....	.....
Pensioenen en soortgelijke verplichtingen.....	160	.....	.....
Fiscale lasten.....	161	.....	.....
Grote herstellings- en onderhoudswerken.....	162	.....	.....
Milieuverplichtingen.....	163	.....	.....
Overige risico's en kosten.....	164/5	.....	.....
<b>Uitgestelde belastingen</b> .....	168	.....	.....

<sup>4</sup> Bedrag in mindering te brengen van het geplaatste kapitaal.

<sup>5</sup> Bedrag in mindering te brengen van de andere bestanddelen van het eigen vermogen.

Nr.		VKT 3.2		
	Toel.	Codes	Boekjaar	Vorig boekjaar
<b>SCHULDEN</b> .....		17/49	<b>750.000,00</b>	<b>550.000,00</b>
<b>Schulden op meer dan één jaar</b> .....	6.3	17	.....	.....
Financiële schulden .....		170/4	.....	.....
Kredietinstellingen, leasingschulden en soortgelijke schulden .....		172/3	.....	.....
Overige leningen .....		174/0	.....	.....
Handelsschulden .....		175	.....	.....
Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen .....		176	.....	.....
Overige schulden .....		178/9	.....	.....
<b>Schulden op ten hoogste één jaar</b> .....	6.3	42/48	<b>750.000,00</b>	<b>550.000,00</b>
Schulden op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen .....		42	.....	.....
Financiële schulden .....		43	.....	.....
Kredietinstellingen .....		430/8	.....	.....
Overige leningen .....		439	.....	.....
Handelsschulden .....		44	.....	550.000,00
Leveranciers .....		440/4	.....	550.000,00
Te betalen wissels .....		441	.....	.....
Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen .....		46	.....	.....
Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten .....		45	350.000,00	.....
Belastingen .....		450/3	333.737,21	.....
Bezoldigingen en sociale lasten .....		454/9	16.262,79	.....
Overige schulden .....		47/48	400.000,00	.....
Overlopende rekeningen .....		492/3	.....	.....
<b>TOTAAL VAN DE PASSIVA</b> .....		10/49	<b>4.461.053,93</b>	<b>4.000.000,00</b>

Nr.	
-----	--

### RESULTATENREKENING

	Toel.	Codes	Boekjaar
<b>Bedrijfsopbrengsten en bedrijfskosten</b>			
Brutomarge..... (+)/(-)		9900	<u>3.200.000,00</u>
Waarvan: niet-recurrente bedrijfsopbrengsten.....		76A	.....
Omzet*		70	.....
Handelsgoederen, grond- en hulpstoffen, diensten en diverse goederen*		60/61	<u>200.000,00</u>
Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen ..... (+)/(-)	6.4	62	<u>1.980.000,00</u>
Afschrijvingen en waardeverminderingen op oprichtingskosten, op immateriële en materiële vaste activa.....		630	<u>25.208,86</u>
Waardeverminderingen op voorraden, op bestellingen in uitvoering en op handelsvorderingen: toevoegingen (terugnemingen) ..... (+)/(-)		631/4	.....
Voorzieningen voor risico's en kosten: toevoegingen (bestedingen en terugnemingen) ..... (+)/(-)		635/8	.....
Andere bedrijfskosten .....		640/8	.....
Als herstructureringskosten geactiveerde bedrijfskosten ..... (-)		649	.....
Niet-recurrente bedrijfskosten.....		66A	.....
<b>Bedrijfswinst (Bedrijfsverlies)..... (+)/(-)</b>		9901	<u>994.791,14</u>
<b>Financiële opbrengsten.....</b>	6.4	75/76B	.....
Recurrente financiële opbrengsten .....		75	.....
Waarvan: kapitaal- en interestsubsidies.....		753	.....
Niet-recurrente financiële opbrengsten .....		76B	.....
<b>Financiële kosten .....</b>	6.4	65/66B	.....
Recurrente financiële kosten .....		65	.....
Niet-recurrente financiële kosten .....		66B	.....
<b>Winst (Verlies) van het boekjaar vóór belasting .... (+)/(-)</b>		9903	<u>994.791,14</u>
Onttrekking aan de uitgestelde belastingen .....		780	.....
Overboeking naar de uitgestelde belastingen .....		680	.....
<b>Belastingen op het resultaat ..... (+)/(-)</b>		67/77	<u>333.737,21</u>
<b>Winst (Verlies) van het boekjaar ..... (+)/(-)</b>		9904	.....
Onttrekking aan de belastingvrije reserves .....		789	.....
Overboeking naar de belastingvrije reserves .....		689	.....
<b>Te bestemmen winst (verlies) van het boekjaar .... (+)/(-)</b>		9905	<u>661.053,93</u>

\* Facultatieve vermelding.

Nr.	
-----	--

**RESULTAATVERWERKING**

	Codes	Boekjaar
Te bestemmen winst (verlies) .....(+)/(-)	9906	661.053,93
Te bestemmen winst (verlies) van het boekjaar .....(+)/(-)	(9905)	661.053,93
Overgedragen winst (verlies) van het vorige boekjaar .....(+)/(-)	14P	
Onttrekking aan het eigen vermogen.....	791/2	
Toevoeging aan het eigen vermogen.....	691/2	261.053,93
aan het kapitaal en aan de uitgiftepremies .....	691	
aan de wettelijke reserve.....	6920	33.052,70
aan de overige reserves .....	6921	228.001,24
Over te dragen winst (verlies) .....(+)/(-)	(14)	
Tussenkost van de vennoten in het verlies .....	794	
Uit te keren winst.....	694/7	400.000,00
Vergoeding van het kapitaal .....	694	400.000,00
Bestuurders of zaakvoerders.....	695	
Werknemers.....	696	
Andere rechthebbenden .....	697	

### belastingberekening voor resultaatverwerking

	begin BJ	eind BJ
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 50.000,00
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 400.000,00
liquidatiereserve	€ -	€ -
overgedragen winst	€ -	€ 994.791,14
<b>belastbare reserves</b>	<b>€ 450.000,00</b>	<b>€ 1.444.791,14</b>
<i>aanpassingen in meer</i>		
meerwaade op aandelen	€ 5.000,00	
belastbare reserves na aanpassing in meer	€ 455.000,00	€ 1.444.791,14
belastbare gereserveerde winst		€ 989.791,14
verworpen uitgaven		€ 4.500,00
dividenden		€ -
<b>fiscaal resultaat</b>		<b>€ 994.291,14</b>
<u>bewerkingen</u>		
zesde bewerking		
EV		€ 3.450.000,00
-slechte bestanddelen		
-aandelen		€ -40.000,00
pro rata wijziging		€ 3.333,33
risicokapitaal van het BJ		€ 3.413.333,33
notionele intrest		€ 55.671,47

achtste bewerking

eenmalige aftrek

kantoorgebouw € 153.000,00

investeringsaftrek € 12.240,00 € -

bijzondere

alarminstallatie € 4.300,00

investeringsaftrek € 881,50

**fiscaal resultaat na bewerkingen € 937.738,17**

voorafbetalingen € -

verhoging € -

belastbaar resultaat € 937.738,17

tarief 33,99% € 318.737,20

want te hoge dividenduitkering

**aangifte na resultaatverwerking, voor aanleg liquidatiereserve**

	<b>begin BJ</b>	<b>eind BJ</b>
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 83.052,70
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 478.001,24
liquidatiereserve	€ -	€ -
overgedragen winst	€ -	€ 165.000,00
<b>belastbare reserves</b>	<b>€ 450.000,00</b>	<b>€ 726.053,94</b>
<i>aanpassingen in meer</i>		
meerwaade op aandelen	€ 5.000,00	
belastbare reserves na aanpassing in meer	€ 455.000,00	€ 726.053,94
belastbare gereserveerde winst		€ 271.053,94
verworpen uitgaven		€ 323.237,21
dividenden		€ 400.000,00
<b>fiscaal resultaat</b>		<b>€ 994.291,14</b>
<u>bewerkingen</u>		
zesde bewerking		
EV		€ 3.450.000,00
-slechte bestanddelen		
-aandelen		€ -40.000,00
pro rata wijziging		€ 3.333,33
risicokapitaal van het BJ		€ 3.413.333,33
notionele intrest		€ 55.671,47

---

kantoorgebouw	€ 153.000,00		
investeringsaftrek	€ 12.240,00	€	-
bijzondere			
alarminstallatie	€ 4.300,00		
investeringsaftrek		€	881,50
<b>fiscaal resultaat na bewerkingen</b>			<b>€ 937.738,17</b>
<b>beslissing tot aanleg liquidatiereserve</b>			
voorafbetalingen		€	-
verhoging		€	-
belastbaar resultaat			€ 937.738,17
tarief	33,99%		<b>€ 318.737,20</b>
want te hoge dividenduitkering			
afzonderlijke aanslag liquidatiereserve		€	15.000,00
totale belastingen			<b>€ 333.737,20</b>



**aangifte na aanleg liquidatiereserve**

	<b>begin BJ</b>	<b>eind BJ</b>
wettelijke reserve	€ 50.000,00	€ 83.052,70
beschikbare reserve	€ 400.000,00	€ 478.001,24
liquidatiereserve	€ -	€ 150.000,00
overgedragen winst	€ -	€ -
<b>belastbare reserves</b>	<b>€ 450.000,00</b>	<b>€ 711.053,94</b>
<i>aanpassingen in meer</i>		
meerwaade op aandelen	€ 5.000,00	
belastbare reserves na aanpassing in meer	€ 455.000,00	€ 711.053,94
belastbare gereserveerde winst		€ 256.053,94
verworpen uitgaven		€ 338.237,21
dividenden		€ 400.000,00
<b>fiscaal resultaat</b>		<b>€ 994.291,14</b>
<u>bewerkingen</u>		
zesde bewerking		
EV		€ 3.450.000,00
-slechte bestanddelen		
-aandelen		€ -40.000,00
pro rata wijziging		€ 3.333,33
risicokapitaal van het BJ		€ 3.413.333,33
notionele intrest		€ 55.671,47

achtste bewerking

eenmalige aftrek

kantoorgebouw € 153.000,00

investeringsaftrek € 12.240,00 € -

bijzondere

alarminstallatie € 4.300,00

investeringsaftrek € 881,50

**fiscaal resultaat na bewerkingen**

**€ 937.738,17**

## LITERATUURLIJST

*Aanpassing KMO-definitie (artikel 15 W.Venn.): impact op vrijstellingen van doorstorting.* (2016, 2 maart). Geraadpleegd op 6 maart, 2017, van <http://www.ikbenboekhouder.be/infobank/nieuws/aanpassing-kmo-definitieartikel-15-w.venn.-impact-op-vrijstellingen-van-doorstorting>

Clottens, C. (2016, 15 september). *Wijzigingen in de jaarrekeningen van vennootschappen vanaf het boekjaar 2016.* Geraadpleegd op 28 maart, 2017, van <http://www.kvabb.be/nl/informatie/berichten/16/09/15/Wijzigingen-in-de-jaarrekeningen-van-vennootschappen-vanaf-het-boekjaar-2016.aspx>

Commissie voor boekhoudkundige normen. (2016, 13 januari). *CBN-advies 2016/XXX – Beoordeling groottecriteria artikelen 15 en 15/1 W.Venn.* Geraadpleegd op 25 februari, 2017, van [http://www.cnc-cbn.be/files/news/link/20160114\\_NL\\_ED\\_Ontwerpadvies\\_Groottecriteria\\_artikel\\_15.pdf](http://www.cnc-cbn.be/files/news/link/20160114_NL_ED_Ontwerpadvies_Groottecriteria_artikel_15.pdf)

De Backere, C. (2014, 21 oktober). *Naar een autonome fiscale KMO-definitie ? De kleine vennootschap als KMO in fiscalibus : stand van zaken en toekomst perspectieven.* Geraadpleegd op, 15 maart, 2017, van <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/470787/2/C.+DE+BACKERE++Standpunt.+Naar+een+autonome+fiscale+KMO-definitie.pdf>

*De voordelen van een kleine vennootschap.* (2016, 11 maart). Geraadpleegd op 21 april, 2017, van <http://www.axxi.be/actualiteit/bekijk/de-voordelen-van-een-kleine-vennootschap>

Defosses, A. (z.j.). *De aan kmo's toegekende fiscale voordelen.* Geraadpleegd op 14 april, 2017, van <https://www.lukvanbiesen.be/wp-content/uploads/2016/06/voor-u-gelezen.pdf>

Europese Unie. (2013, 29 juni). *RICHTLIJN 2013/34/EU VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN VAN DE RAAD van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.* Geraadpleegd op, 15 maart, 2017, van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:NL:PDF>

FOD Financiën. (2016, 10 oktober). *Vrijstelling doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor startende ondernemingen.* Geraadpleegd op 14 mei, 2017, van <http://www.vlaio.be/maatregel/vrijstelling-doorstorting-van-bedrijfsvoorheffing-voor-startende-ondernemingen>

- FOD Financiën. (2017, 17 mei). *Vrijstelling doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor onderzoekers*. Geraadpleegd op 17 mei, 2017, van <http://www.vlaio.be/maatregel/vrijstelling-doorstorting-van-bedrijfsvoorheffing-voor-onderzoekers>
- FOD Financiën. (2017, 9 mei). *Vrijstelling van roerende voorheffing op interesten van leningen (credit crowdfunding)*. Geraadpleegd op 12 mei, 2017, van <http://www.vlaio.be/maatregel/vrijstelling-van-roerende-voorheffing-op-interesten-van-leningen-credit-crowdfunding>
- Gewijzigde criteria KMO of grote onderneming*. (2015, 18 december). Geraadpleegd op 14 april, 2017, van <http://www.decostere.be/nl/nieuws/nieuwsb201522>
- Joris, M. & Van Landeghem, A. (2016, 18 februari). *Toepassing van de fairness tax: enkele bedenkingen uit de praktijk over het unfaire karakter*. Geraadpleegd op 27 april, 2017, van <http://www.moorestephens.be/nl/diensten/tax-legal-services/90-toepassing-van-de-fairness-tax-enkele-bedenkingen>
- Justitie. (2016, 13 december). *WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN*. Geraadpleegd op 3 maart, 2017, van [http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi\\_loi/change\\_lg.pl?language=nl&la=N&cn=1999050769&table\\_name=wet](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&cn=1999050769&table_name=wet)
- Maes, F. (academiejaar 2015-2016) *WIJZIGINGEN IN HET BELGISCHE LANDSCHAP VAN FINANCIËLE RAPPORTERING ALS GEVOLG VAN DE BOEKHOUDRICHTLIJN 2013/34/EU*. Geraadpleegd op 24 maart, 2017, van [http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/273/412/RUG01-002273412\\_2016\\_0001\\_AC.pdf](http://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/273/412/RUG01-002273412_2016_0001_AC.pdf)
- Omzetting Europese accountancyrichtlijn: impact voor uw jaarrekening?*. (2016, 2 maart). Geraadpleegd op 28 maart, 2017, van [http://ondernemingsdatabank.indicator.be/jaarrekening/omzetting\\_europese\\_accountancyrichtlijn\\_\\_impact\\_voor\\_uw\\_jaarrekening\\_/VLT\\_AFMAR\\_EU02101801/related](http://ondernemingsdatabank.indicator.be/jaarrekening/omzetting_europese_accountancyrichtlijn__impact_voor_uw_jaarrekening_/VLT_AFMAR_EU02101801/related)
- Opmaken en neerleggen van de geconsolideerde jaarrekening en het geconsolideerde jaarverslag*. (z.j.). Geraadpleegd op 15 maart, 2017, van [https://www.nbb.be/doc/ba/consol/t\\_conso\\_n\\_v201206.pdf](https://www.nbb.be/doc/ba/consol/t_conso_n_v201206.pdf)
- Van Crombrugge, S. (2016, 31 januari). *CBN over kleine vennootschappen*. Geraadpleegd op 1 maart, 2017, van <https://biblio.ugent.be/publication/8512686/file/8512688.pdf>

Van Der Vurst, L. (2015, 23 juni). *De "kleine" vennootschap: fiscaal en boekhoudkundig doorgelicht*. Geraadpleegd op 27 maart, 2017, van <http://www.taxworld.be/taxworld/kleine-vennootschap-fiscaal-en-boekhoudkundig-toegelicht.html?LangType=2067>

Van Hemelen, R. (2016, 18-25 februari). *De grootte van de vennootschap in een nieuw vennootschapsrechtelijk jasje*. Geraadpleegd op, 26 februari, 2017, van [http://www.bibf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20419\\_NL\\_PMS.pdf](http://www.bibf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20419_NL_PMS.pdf)

Van Kerchove, W. (2016). *Praktisch Vennootschapsbelasting* (Editie 2016). Berchem, België: De Boeck

*Verhoogde roerende voorheffing vanaf 01-01-2017*. (2016, 24 november). Geraadpleegd op 1 mei, 2017, van <http://www.practicali.be/blog/verhoogde-roerende-voorheffing-vanaf-1-januari-2017/>

*Verlaagde roerende voorheffing voor KMO's*. (z.j.). Geraadpleegd op 1 mei, 2017, van [http://www.kmcockpit.be/p\\_975.htm](http://www.kmcockpit.be/p_975.htm)

Vlaminck, S. (2016). *Het boekhoudkundig en fiscaal gunstregime voor kmo-vennootschappen toegelicht*. Mechelen, België: Wolters Kluwer