



# Wat zegt de Circulaire 2023/C/36 van 21 maart 2023 over de overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting?

*Tot de wet van 17 maart 2019 bestond er geen algemeen kader voor de overgang van een entiteit van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting. We konden enkel terugvallen op enkele specifieke regelingen voor overheidsbedrijven die eenzelfde evolutie doormaakten: Euronext, de Nationale Loterij, bpost, de intercommunales en de havenbedrijven. Uiteindelijk was er dan de wet van 2019, die zich baseerde op het specifieke regime voor de intercommunales. Het was daarna nog wachten tot begin dit jaar vooraleer de Administratie dat regime ook toelichtte in haar Circulaire 2023/C/36.*

## 1. Inleiding

Overgang van de rechtspersonenbelasting (RPB) naar de vennootschapsbelasting (VenB) komt in de praktijk vaak voor. De belastingwetgeving bevatte aanvankelijk echter geen algemeen kader voor een overgang van RPB naar VenB, en met name voor het fiscale lot van de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van een rechtspersoon die vanaf een bepaald aanslagjaar belastbaar worden in de VenB.

Er werden echter wel enkele specifieke wetten aangenomen om de overgang van bepaalde (openbare) bedrijven van de RPB naar de VenB te organiseren. De wetgever heeft zo de volgende aanpak gekozen voor Euronext<sup>2</sup>, de Nationale Loterij<sup>3</sup> en bpost<sup>4</sup>: winsten en voorzieningen voor risico's en kosten zijn vrijgesteld op voorwaarde van onaan-tastbaarheid<sup>5</sup>. Met andere woorden, opgebouwde reserves die al onderworpen waren aan hun eigen fiscale regeling in de RPB, moeten (vervolgens) onderworpen worden aan de regeling van de VenB.

De wetgever heeft de fiscale behandeling van een reeks activa- of passivabestanddelen voor de Nationale Loterij en vooral voor bpost verder gedetailleerd, met behoud van dezelfde filosofie: re-integratie in de regeling van de VenB, om deze overheidsbedrijven niet toe te staan hun reserves vrij van (vennootschaps)belasting uit te keren aan privéaandeelhouders.

Bij de hervorming van het fiscale kader voor de intercommunales en daarmee gelijkgestelde structuren behield de wetgever aanvankelijk<sup>6</sup> de logica die hij had aangenomen bij de drie voornoemde bedrijven, waarna hij zijn huiswerk het volgende jaar overdeed<sup>7</sup>. De regeling die uiteindelijk werd aangenomen voor de intercommunales – en die, zoals we zullen zien, een regeling van gedeeltelijke neutraliteit verankert – werd daarna uitgebreid tot de havenbedrijven, onder voorbehoud van een speciale behandeling van subsidies en herwaarderingsmeerwaarden. Havenbedrijven vallen dus ook onder een eigen specifieke regeling<sup>8</sup>.

Een wet van 17 maart 2019 creëerde uiteindelijk een algemeen kader voor overgang van RPB naar VenB, op basis van de voor de intercommunales vastgestelde regeling, in

1 Voor een verdere uiteenzetting over deze problematiek en een situering in het licht van het oude systeem, zie: S. Garroy, X. Gérard en A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, 3<sup>e</sup> editie, Limal, Anthemis, 2023, p. 385 e.v.  
2 Art. 30 Wet van 12 augustus 2000 houdende diverse bepalingen betreffende de organisatie van de financiële markten en diverse andere bepalingen.  
3 Art. 347 Programmawet van 22 december 2003.  
4 Art. 154 Programmawet van 27 december 2005.  
5 Art. 190 WIB 1992.  
6 Art. 26 Programmawet van 19 december 2014.  
7 Art. 26 Programmawet van 25 augustus 2015.  
8 Art. 3 Wet van 29 mei 2018 tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven.



Stockphoto.com/gorodenkoff

artikel 184*quinquies* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

Daarom is de toelichting van Circulaire AAFisc nr. 10/2016 over de wijzigingen op het vlak van de belastbaarheid van intercommunales<sup>9</sup> ook in dit geval van toepassing – zoals ook wordt verduidelijkt in de hierna besproken circulaire 2023/C/36<sup>10</sup>; we verwijzen er verderop hier en daar naar. Circulaire 2023/C/36 van 21 maart 2023 (hierna: ‘de circulaire’) bespreekt de wet van 17 maart 2019.

De specifieke overgangsregelingen voor Euronext, de Nationale Loterij, bpost en de havenbedrijven blijven behouden.

## 2. Structuur van Circulaire 2023/C/36 en andere aspecten van de overgang van RPB naar VenB

Na een inleiding en een verwijzing naar de relevante wettelijke bepalingen vangt de circulaire aan met een punt

over de belastbaarheid in de RPB of VenB (nrs. 6-8), waarbij verwezen wordt naar Circulaire nr. 10/2016 voor een analyse van de criteria (zie verder).

### RPB of VenB: maximaal drie stappen

We herinneren er kort aan dat een rechtspersoon die zijn werkelijke zetel in België heeft, noodzakelijkerwijs belastbaar is in de RPB of de VenB. De redenering die moet worden toegepast om de toepasselijke belasting te bepalen, kan worden opgedeeld in maximaal drie stappen.

1. Exploiteert de rechtspersoon een onderneming of houdt ze zich bezig met verrichtingen van winstgevende aard?<sup>11</sup>
2. Indien dat het geval is, is de rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft uitsluitend werkzaam in een bevoorrecht gebied (bv. beroepsverenigingen, gezins-hulp, onderwijs, beurzen of tentoonstellingen<sup>12</sup>)?
3. Als dat niet zo is, beperkt de rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft zich tot toegelaten verrichtingen (bijvoorbeeld door slechts bijkomstig economische verrichtingen te verwezenlijken of geen gebruik te maken van nijverheids- of handelsmethoden<sup>13</sup>)?

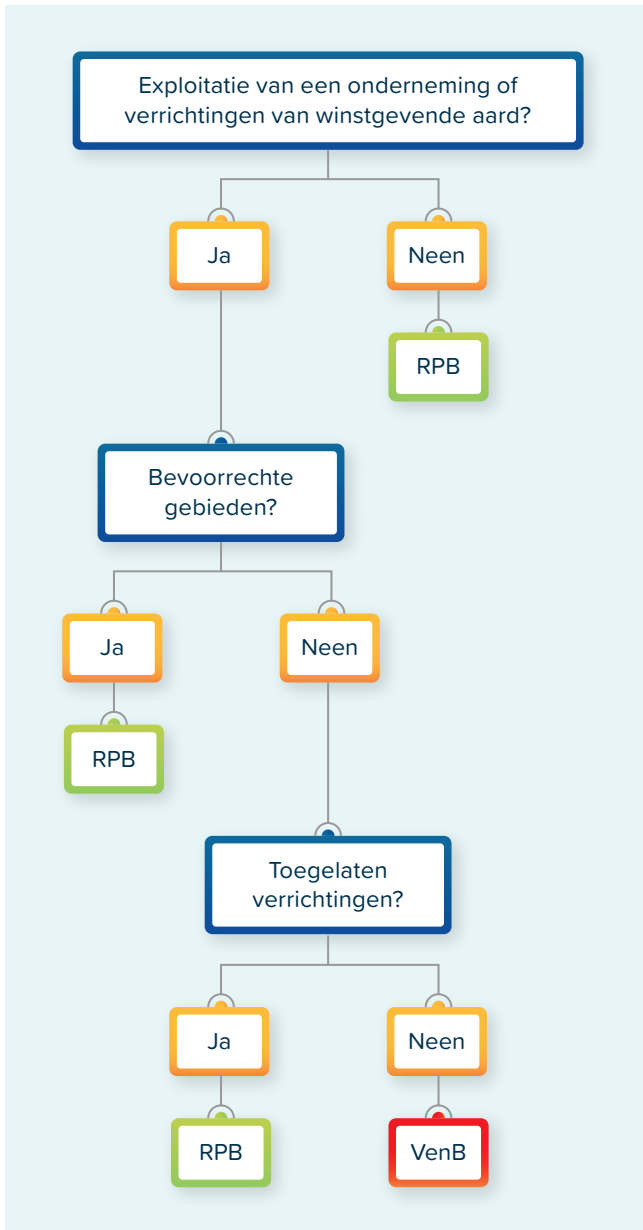
9 Circ. AAFisc nr. 10/1026, ‘Wijzigingen, op het vlak van de belastbaarheid van intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen, autonome gemeentebedrijven en verenigingen’, 4 april 2016.

10 Circ. 2023/C/36 over de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting, 21 maart 2023.

11 Art. 220, 3° WIB 1992.

12 Art. 181 WIB 1992.

13 Art. 182 WIB 1992.



De redenering telt 'maximaal' drie stappen, want enkel een VZW of andere rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft, heeft toegang tot de drie stappen van de redenering.

## Rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft

Een rechtspersoon wordt beschouwd als een 'rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft' als hij niet tracht rechtstreeks of onrechtstreeks een – onmiddellijk of uitgesteld – materieel voordeel aan zijn aandeelhouders of vennoten te verschaffen<sup>14</sup>.

Als de rechtspersoon een winstoogmerk nastreeft, is de stapsgewijze redenering niet langer relevant en, om te weten of die rechtspersoon belastbaar is in de VenB of de RPB, is het antwoord op de vraag of de rechtspersoon een onderneming exploiteert of hij zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard, of hij met andere woorden een economische activiteit heeft, het enige dat telt.

Zodra de rechtspersoon echter een dividend uitkeert<sup>15</sup> of hij in een mogelijkheid<sup>16</sup> tot winstuitkering voorziet, wordt hij geacht zich bezig te houden met verrichtingen van winstgevende aard. Met andere woorden, een vennootschap die van plan is winst toe te kennen aan haar leden, is automatisch onderworpen aan de VenB.

## VZW kan elke economische activiteit verrichten

Verwijzend naar een uittreksel van de parlementaire voorbereiding van de wet van 17 maart 2019<sup>17</sup> herinnert de circulaire eraan dat op basis van het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV) de verenigingen "veel diversere activiteiten mogen uitoefenen dan voorheen het geval was"<sup>18</sup>.

Op grond van artikel 1:2 van het WVV streeft een vereniging namelijk een belangeloos doel na in het kader van één of meer welbepaalde activiteiten. Onder voorbehoud van de toepassing van de specifieke overgangsbepaling voor oude VZW's en IVZW's<sup>19</sup>, kunnen verenigingen elke economische activiteit verrichten om hun belangeloos doel na te streven.

De circulaire vervolgt dus: "Als de verenigingen van die nieuwe mogelijkheden gebruik maken, zouden er meer onderworpen kunnen worden aan de VenB".

Er moet echter worden opgemerkt dat op grond van artikel 182, 3°, van het WIB 1992 een VZW die weliswaar een economische hoofdactiviteit uitoefent, maar daarbij geen

14 Com. IB, nr. 179/12 *a contrario*.

15 Com. IB, nr. 179/18.

16 Circ. nr. 10/2016, nr. 15.

17 Parl. St., Kamer, 2018-2019, nr. 54-3368/002, p. 4.

18 Circulaire nr. 2023/C/36, nr. 8.

19 Art. 39, §4 Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen: *Zolang een VZW of IVZW haar voorwerp niet heeft gewijzigd, mag zij slechts activiteiten uitoefenen binnen de perken van artikel 1, respectievelijk 46 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen. Het verbod om andere activiteiten uit te oefenen vervalt op 1 januari 2029.*



nijverheids- of handelsmethoden gebruikt, onderworpen moet worden aan de RBP, en niet aan de VenB.

### Boekhoudkundige verplichtingen van VZW's

De circulaire gaat verder door de boekhoudkundige verplichtingen voor VZW's kort aan te halen (nrs. 10-13). Op het vlak van de inkomstenbelastingen verduidelijkt de circulaire dat elke boekhouding aanvaardbaar is voor zover de voorgelegde boeken en bescheiden een samenhangend geheel vormen aan de hand waarvan de belastbare inkomsten nauwkeurig kunnen worden bepaald en voor zover alle geschriften gestaafd zijn door bewijsstukken en alle geboekte cijfers met de werkelijkheid overeenstemmen; het is niet nodig dat de boekhouding beantwoordt aan alle eisen van de boekhoudwetgeving<sup>20</sup>.

In deze bijdrage zullen we dan ook, indien nodig, een onderscheid maken tussen rechtspersonen die een eenvoudige boekhouding voeren en rechtspersonen die een dubbele boekhouding voeren.

De rest van de circulaire is gewijd aan de eigenlijke overgang van de RBP naar de VenB (zie hierna, punt 3).

## 3. Overgang van de RBP naar de VenB volgens artikel 184quinquies van het WIB 1992

Zoals we zullen zien, geeft artikel 184quinquies van het WIB 1992 elk actief- en passiefbestanddeel een fiscale behandeling die wordt bepaald op het tijdstip van de overgang van de RPB naar de VenB. Deze regeling is van toepassing vanaf het aanslagjaar dat verbonden is aan een belastbaar tijdperk dat op zijn vroegst aanvangt op 1 januari 2019.

### 3.1. Gestort kapitaal (nrs. 16-18)

Op grond van artikel 184quinquies, eerste lid, 1° van het WIB 1992 geldt: *“het deel van het kapitaal, van de uitgiftepremie, van de bedragen waarop is ingeschreven ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen of van andere inbrengen in geld of in natura, dat voorheen werkelijk werd gestort en waarvan geen terugbetaling of vermindering heeft plaatsgevonden tijdens de boekjaren afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, wordt aangemerkt als gestort kapitaal in de zin van artikel 184 onder de voorwaarden bedoeld in het eerste tot derde lid van dat artikel”*.

<sup>20</sup> Circulaire nr. 2023/C/36, nr. 14.



## Niet voor inbrengen in nijverheid

Gelet op de formulering van de bepaling en verwijzend naar artikel 184 van het WIB 1992 maken de inbrengen in nijverheid *geen* deel uit van het gestort kapitaal.

## Sociale onderneming

In het bijzondere geval van omvorming van een aan de RPB onderworpen VZW in een vennootschap die erkend is als een sociale onderneming (SO), moet rekening worden gehouden met de bepaling van artikel 184ter, § 1 van het WIB 1992, die voorrang heeft op artikel 184quinquies, 1°. Volgens die bepaling wordt het nettoactief (geherwaardeerd, d.w.z. dat het de uitgedrukte latente meerwaarden omvat) beschouwd als een vrijgestelde reserve onder voorbehoud van de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190, tweede lid van het WIB 1992.

De afschrijvingen die overeenkomstig artikel 3:79 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden geboekt, worden in principe fiscaal niet aanvaard.

Dit nettoactief vormt dus een fiscale latentie bij de als SO erkende CV. De bedoeling van de wetgever is om, net als in het verleden (met name bij de overgang van een VZW die onderworpen is aan de RPB naar een vennootschap met

sociaal oogmerk die onderworpen is aan de VenB) te “beletten dat een eenvoudige wijziging van de rechtsvorm van een VZW [...] enkele maanden of jaren nadien wordt gevolgd door de terugbetaling van het hele vermogen van de VZW aan de aandeelhouders”.

Deze bezorgdheid kan vreemd lijken, want “de artikelen 14:42 en 14:43 van het WVV [...] stellen dat het nettoactief van de VZW bij de omzetting in een SO op een onbeschikbare reserve moet worden geboekt en niet aan de aandeelhouders kan worden terugbetaald of uitgekeerd, in welke vorm dan ook”<sup>21</sup>.

## Terug te nemen inbrengen

Artikel 174, derde lid van het WIB 1992 verduidelijkt het begrip ‘gestort kapitaal’ voor VZW’s, IVZW’s en stichtingen. Deze bepaling schrijft voortaan voor: “In verenigingen, stichtingen, vennootschappen en andere instellingen die rechtspersoonlijkheid bezitten en die een belangeloos doel nastreven zijn de eerste twee leden alleen van toepassing op het gedeelte van de inbrengen die door de inbrenger of zijn rechthebbenden wettelijk kunnen worden teruggenomen”.

Artikel 9:23, derde lid van het WVV biedt dus de mogelijkheid om in de statuten te bepalen dat de leden van een VZW recht hebben op terugname van hun inbreng. Ook

21 *Parl.St.* Kamer, 2018-2019, nr. 54-3368/001, p. 6.

voor stichtingen staat artikel 11:2, tweede lid van het WVV toe dat de statuten erin kunnen voorzien dat, wanneer het belangeloos doel van de stichting is verwezenlijkt, de stichter of zijn rechthebbenden een bedrag gelijk aan de waarde van de goederen (of de goederen zelf) kunnen terugnemen die de stichter aan de verwezenlijking van dat doel heeft besteed. Inbrengen die overeenkomstig de voormelde bepalingen zijn teruggenomen, worden dus bestempeld als gestort kapitaal.

### 3.2. Reserves en voorzieningen voor risico's en kosten (nrs. 19-23)

Artikel 184<sup>quinquies</sup>, eerste lid, 2° van het WIB 1992 ziet het zo: *“de voorheen gereserveerde winsten, al dan niet geïncorporeerd in kapitaal, en de voorzieningen voor risico's en kosten die door de rechtspersoon zijn geboekt in de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, worden als reeds belaste reserves beschouwd”*.

#### Voorheen opgebouwde reserves

De “voorheen gereserveerde winsten” zijn al onderworpen aan hun eigen belastingregeling in de RPB en moeten niet nogmaals belast worden in de VenB.

Dit neutraliteitsregime heeft betrekking op winsten die voortkomen uit verrichtingen die door een rechtspersoon zijn uitgevoerd terwijl die onderworpen was aan de RPB (dit zijn, in de bewoordingen van de circulaire, *“de voorheen opgebouwde reserves zoals de fondsen van de VZW, de bestemde fondsen en andere reserves en het overgedragen positief (negatief) resultaat”*<sup>22</sup>) en niet de bedragen die in de rechtspersoon zijn ingebracht en die wettelijk kunnen worden teruggenomen ('gestort kapitaal'; zie hierboven).

Voor het eerste jaar van onderworpenheid aan de VenB moeten die bedragen in de aangifte worden opgenomen in het vak 'Belastbare gereserveerde winst' bij het begin van het belastbaar tijdperk, en dat onder hun eigen benaming. Op die manier zal enkel de wijziging van de reserves tijdens het eerste belastbaar tijdperk in aanmerking worden genomen voor het vaststellen van de belastbare grondslag in de VenB, aangezien de situatie op het einde van het belastbaar tijdperk wordt vergeleken met de situatie aan het begin van het belastbaar tijdperk.

Voor de rechtspersonen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, stemt het fiscaal eigen vermogen in principe overeen met het verschil tussen de waarde van de activabestanddelen op de eerste dag van het belastbaar tijdperk

<sup>22</sup> Circ. nr. 2023/C/36, nr. 20.



waarvoor ze onderworpen zijn aan de VenB en de waarde van de schulden zoals die bestaan op diezelfde dag, in voorkomend geval verminderd met het in aanmerking te nemen bedrag aan gestort kapitaal<sup>23</sup>.

### Vorzieningen voor risico's en kosten

De voorzieningen voor risico's en kosten die werden aangelegd onder de RPB-regeling vormen ook belaste reserves op de eerste dag van het belastbaar tijdperk van eerste onderwerping aan de VenB.

De latere toevoegingen aan die voorzieningen kunnen eventueel als een vrijgestelde reserve worden beschouwd indien aan alle vereiste voorwaarden voldaan is.

Artikel 184*quinquies*, eerste lid, 4° van het WIB 1992 benadrukt dat de kosten die werkelijk door een rechtspersoon worden gedragen tijdens zijn onderwerping aan de VenB en die het voorwerp hebben uitgemaakt van een voorziening voor risico's en kosten terwijl de rechtspersoon aan de RPB onderworpen was, aftrekbaar zijn voor zover voldaan is aan de aftrekbaarheidsvoorwaarden van artikel 49 van het WIB 1992.

De terugname van de eerder gevormde voorziening (waarvoor een boekhoudkundige opbrengst ontstaat) wordt generaliseerd door de onderliggende belaste reserve op nul te stellen<sup>24</sup> (zie hierboven). Het fiscale resultaat zal dus overeenkomen met de gemaakte kost. Op deze manier is er in de VenB geen verschil in behandeling tussen een rechtspersoon die onder de RPB-regeling een voorziening heeft gevormd volgens het voorzichtigheidsbeginsel en een rechtspersoon die dat niet heeft gedaan.

#### Voorbeeld

• Onder de RPB-regeling gevormde voorziening:	1.250
• Kosten onder de VenB-regeling:	1.500
• Boekhoudkundig resultaat:	250

#### Fiscale behandeling:

• Boekhoudkundig resultaat	- 250
• Belaste reserves (voorziening):	- 1.250
• Fiscaal resultaat:	- 1.500

De circulaire wijst er ten slotte op dat rechtspersonen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, ook een voorziening voor risico's en kosten kunnen vormen, en verwijst hiervoor naar de Circulaire 2019/C/78.

### 3.3. Herwaarderingsmeerwaarden en kapitaalsubsidies (nrs. 24-26)

Artikel 184*quinquies*, eerste lid, 3° van het WIB 1992 verduidelijkt: “de herwaarderingsmeerwaarden en de kapitaalsubsidies die door de rechtspersoon zijn geboekt in de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, worden slechts vrijgesteld voor zover ze op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt blijven en niet tot grondslag dienen voor enige beloning of toekenning”.

#### Herwaarderingsmeerwaarden

Anders gezegd, worden de herwaarderingsmeerwaarden dus enkel vrijgesteld als de onaantastbaarheidsvoorwaarde wordt nageleefd<sup>25</sup>.

De circulaire verduidelijkt dat de herwaarderingsmeerwaarden in de VenB in verhouding tot de afschrijvingen op het betrokken actief in het resultaat worden opgenomen. Die opname in het resultaat wordt gecompenseerd door de kost die verband houdt met de afschrijving van de herwaarderingsmeerwaarde van het betrokken actief.

Hierdoor zal het al dan niet aanleggen van een herwaarderingsmeerwaarde tijdens de periode waarvoor de RPB van toepassing was, nadien geen invloed hebben op het fiscale resultaat in de VenB<sup>26</sup>.

#### Voorbeeld

Een VZW heeft onder de RPB-regeling een vast actief geherwaardeerd voor 10.000 euro. Deze herwaarderingsmeerwaarde wordt geboekt op een afzonderlijke rekening. Onder de VenB-regeling wordt deze meerwaarde lineair afgeschreven over 10 jaar (= 1.000 euro/jaar).

• Boekhoudkundig resultaat:	- 1.000
• Belaste reserves op de herwaarderingsmeerwaarde:	1.000
• Fiscaal resultaat:	0

#### Kapitaalsubsidies

De behandeling van kapitaalsubsidies volgt *mutatis mutandis* dezelfde redenering<sup>27</sup>.

23 Circ. nr. 2023/C/36, nr. 21.

24 Zie hieronder en voor andere illustraties, zie Circ. nr. 10/2016, nr. 41, waarnaar de besproken circulaire verwijst.

25 Zie art. 190, lid 2 van het WIB 1992.

26 Circ. nr. 2023/C/36, nr. 25.

27 Zie voor een illustratie, Circ. nr. 10/2016, nr. 44.



iStockphoto.com/PeopleImages.

### 3.4. Definitieve verliezen op activa waarop een waardevermindering is geboekt tijdens het RPB-regime (nr. 27)

Volgens artikel 184quinquies, eerste lid, 5° van het WIB 1992 geldt: “definitieve verliezen op activa, die door de rechtspersoon zijn verwezenlijkt in de zin van artikel 49 tijdens een aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en die het voorwerp hebben uitgemaakt van een waardevermindering geboekt tijdens een aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de rechtspersonenbelasting was onderworpen, zijn als beroepskosten aftrekbaar voor het aanslagjaar gedurende hetwelk deze werden gerealiseerd”.

Artikel 184quinquies, tweede lid van het WIB 1992 verduidelijkt bovendien: “Elke terugname van een in het eerste lid vermelde waardevermindering zal, in voorkomend geval, het voorwerp uitmaken van een verhoging van de begintoestand van de belaste reserves van het desbetreffende aanslagjaar ten belope van het bedrag van deze terugname”.

In fine is het fiscaal resultaat dat het gevolg is van het verlies op een actief gelijk aan het totale bedrag van de minderwaarde alsof de betrokken rechtspersoon geen waardevermindering had geboekt onder de RPB-regeling<sup>28</sup>.

#### Voorbeeld

Een VZW heeft onder de RPB-regeling een waardevermindering van 2.000 geboekt op een niet-afschrijfbaar actiefbestanddeel dat voor 10.000 is aangeschaft. Nadat de VZW belastbaar is in de VenB verkoopt ze het actiefbestanddeel voor een verkoopprijs van 7.600 euro.

- Boekhoudkundig resultaat:  
7.600 – (10.000 – 2.000) = – 400
- Weerslag van de verhoging van de begintoestand van de reserves: – 2.000
- Fiscaal resultaat: – 2.400

### 3.5. Afschrijvingen, meer- of minderwaarden op activa die werden verworven tijdens het RPB-regime (nrs. 28-29)

Artikel 184 quinquies, eerste lid, 6° van het WIB 1992 bepaalt: “de in hoofde van de rechtspersoon in aanmerking te nemen afschrijvingen, min- of meerwaarden op activa worden bepaald alsof de rechtspersoon altijd aan de vennootschapsbelasting onderworpen is geweest”.

28 Circ. nr. 2023/C/36, nr. 27.

Een aan de RPB onderworpen VZW beschikt over een vast actief dat ze boekhoudkundig afschrijft. Ze heeft fiscaal nooit een fiscale kost kunnen aftrekken voor deze afschrijvingen. Nadat ze is onderworpen aan de VenB verkoopt ze dit vast actief en wordt ze toch belast voor de reeds geboekte afschrijvingen<sup>29</sup> met een ‘fiscaal boemerangeffect’.

#### Voorbeeld

Een VZW heeft onder de RPB-regeling een vastgoed aangekocht voor 300.000 euro, dat over 30 jaar afschrijfbaar is. Na 20 jaar, terwijl de VZW voortaan belastbaar is in de VenB, verkoopt ze het onroerend goed voor 500.000 euro.

- Boekhoudkundig resultaat:  
500.000 – (300.000 – 200.000) = 400.000
- Fiscaal resultaat:  
500.000 – (300.000 – 200.000) = 400.000

De circulaire verduidelijkt dat de waarderingsregels voor de afschrijvingen die zijn vastgesteld door een rechtspersoon die een dubbele boekhouding voert, in principe hetzelfde moeten blijven na de overgang van de RPB naar de VenB<sup>30</sup>.

### 3.6. Voorheen geleden verliezen (nrs. 30-31)

Artikel 184quinquies, eerste lid, 7° van het WIB 1992 bepaalt: “de door de rechtspersoon voorheen geleden verliezen die zijn geboekt in de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, mogen niet in rekening worden gebracht voor de bepaling van de belastbare grondslag van aanslagjaren voor dewelke de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen”.

Kortom, de verliezen die geleden werden tijdens de belastbare tijdperken waarvoor de rechtspersoon aan de RPB onderworpen was, vormen geen fiscaal aftrekbare verliezen onder de VenB-regeling.

### 3.7. Onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva (nr. 32)

Op grond van artikel 184quinquies, derde lid van het WIB 1992 geldt: “Wanneer bij het onderzoek van de boekhouding over een belastbaar tijdperk voor hetwelk de rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva vermeld in artikel 24, eerste lid, 4°, worden

vastgesteld, worden deze, in afwijking van artikel 361, niet als winst van dit belastbaar tijdperk aangemerkt op voorwaarde dat de rechtspersoon aantoonbaar dat deze hun oorsprong vinden tijdens een belastbaar tijdperk voor hetwelk zij aan de rechtspersonenbelasting onderworpen was”.

Anders gezegd, zijn de onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva enkel in de VenB belastbaar in de mate dat ze ontstaan zijn tijdens belastbare tijdperken waarvoor de rechtspersoon onderworpen is aan de VenB. De wetgever heeft er dus voor gezorgd dat het ‘boemerangeffect’ voor deze verborgen reserves wordt vermeden.

#### Voorbeeld

Een VZW, die onderworpen is aan de RPB, heeft in 2015 een onroerend goed aangekocht voor 300.000, dat afschrijfbaar is over 30 jaar (10.000/jaar), maar dat hij afschrijft over 20 jaar (15.000/jaar). Deze VZW is sinds het aanslagjaar 2020 onderworpen aan de VenB.

Bij de belastingcontrole voor het belastingjaar 2024 blijkt dat er een verborgen reserve is van 45.000 euro (5.000 × 9 jaar). Deze verborgen reserve is belastbaar voor het aanslagjaar 2024 voor een bedrag van 25.000 euro. Dit bedrag is gelijk aan 5.000, vermenigvuldigd met het aantal jaren dat de VZW sinds het aanslagjaar 2020 onderworpen is aan de VenB (dus 5 jaar).

In de aangifte in de VenB voor het aanslagjaar 2024:

- de overtollige afschrijvingen die werden geboekt onder de RPB-regeling zullen worden opgenomen onder de overtollige afschrijvingen, “situatie aan het begin van het belastbaar tijdperk” (20.000);
- alle overtollige afschrijvingen zullen worden opgenomen onder de overtollige afschrijvingen, “situatie einde van het belastbare tijdperk” (45.000);
- alleen de overtollige afschrijvingen die worden geboekt vanaf de belastbaarheid in de VenB zullen in aanmerking worden genomen in de mutatie van de belaste reserves (25.000).

Uiteindelijk zal het fiscaal resultaat worden verhoogd met 25.000 euro.

 **Sabine Garroy**  
Professor ULiège (Tax Institute)



 **Xavier Gérard**  
Advocaat en docent ULiège (Tax Institute)

<sup>29</sup> Op grond van artikel 43 van het WIB 1992 (waarnaar artikel 183 van het WIB 1992 verwijst) is “de verwezenlijkte meerwaarde gelijk aan het positieve verschil tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed verminderd met de kosten van vervreemding en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen”.

<sup>30</sup> Circ. nr. 2023/C/36, nr. 29.