# Commentaar van art. 46, WIB 92

* Date : 04-05-2015
* Language : Dutch
* Section : Regulation
* Type : Comments
* Sub-domain : FISCAL DISCIPLINE

Contact | Disclaimer | FAQ
 
 
Quick search :
Fisconet
plus Version 5.9.23
Service Public Federal
Finances
Home
Executed
searches
Advanced
search
News
Home >
Advanced search >
Search results > Commentaar van art. 46, WIB 92
Commentaar van art. 46, WIB 92
Document
Content exists in : nl fr
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Comments
Title : Commentaar van art. 46, WIB 92
Document date : 04/05/2015
Keywords : personenbelasting / belastbare grondslag in de PB / beroepsinkomen / vrijgesteld inkomen / meerwaarde / vrijgestelde meerwaarde / stopzettingsmeerwaarde / tijdelijke vrijstelling / voortzettingsstelsel / inbreng in vennootschap / inbreng van een bedrijfsafdeling / inbreng van de algemeenheid van goederen / inbreng in een landbouwvennootschap
Document language : NL
Name : Commentaar van art. 46, WIB 92
Version : 1
Art. 46, WIB 92
 
I. WETTEKST
46/0
II. HET BELASTINGSTELSEL VAN DE STOPZETTINGSMEERWAARDEN
46/1-6
A. Algemeen
46/1-3
B. Vrijgestelde stopzettingsmeerwaarden
46/4-6
III. HET VOORTZETTINGSSTELSEL
46/7-31
A. Algemeen
46/7
B. Toepassing van het voortzettingsstelsel
46/8-11
C. Omstandigheden waarin de stopzetting moet gebeuren
46/12-13
D. Facultatief karakter van het voortzettingsstelsel
46/14-16
E. Tijdelijk karakter van de vrijstelling
46/17
F. Gevolgen van het voortzettingsstelsel
46/18-31
IV. INBRENG IN EEN VENNOOTSCHAP VAN EEN OF MEER BEDRIJFSAFDELINGEN OF TAKKEN VAN WERKZAAMHEID OF VAN DE ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN
46/32-51
A. Algemeen
46/32-34
B. Vrijstellingsvoorwaarden
46/35-40
C. Behoud van de vrijstelling
46/41
D. Facultatief karakter van de vrijstelling
46/42-44
E. Gevolgen van de vrijstelling
46/45-51
V. INBRENG VAN EEN LANDBOUW- OF TUINBOUWONDERNEMING IN EEN LANDBOUWVENNOOTSCHAP ZONDER FISCALE RECHTSPERSOONLIJKHEID
46/52-65
A. Algemeen
46/52-53
B. Vrijstellingsvoorwaarden
46/54
C. Facultatief karakter van de vrijstelling
46/55
D. Tijdelijk karakter van de vrijstelling
46/56
E. Gevolgen van de vrijstelling
46/57-60
F. Latere keuze voor de fiscale rechtspersoonlijkheid
46/61
G. Inbreng van een landbouw- of tuinbouwonderneming in een landbouwvennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid
46/62-65
 
I. WETTEKST
 
Nummer 46/0
 
Art. 46. - § 1. Stopzettingsmeerwaarden als omschreven in artikel 28, eerste lid, 1°, worden volledig maar tijdelijk vrijgesteld :
 
1° wanneer ofwel de onderneming, ofwel de beroepswerkzaamheid, ofwel één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid worden voortgezet door de echtgenoot of door één of meer erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn van de persoon die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling of de tak van werkzaamheid heeft gestaakt;
 
2° wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld, ter gelegenheid van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap, tegen verkrijging van aandelen die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen;
 
3° wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een inbreng in een landbouwvennootschap die geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten voor het belastbare tijdperk waarin de inbreng heeft plaatsgehad.
 
Het eerste lid, 2°, is niet van toepassing wanneer de verkrijger van de inbreng een door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende vennootschap is met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen.
 
Het eerste lid, 2°, is slechts van toepassing voor zover :
 
1° de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer van de vennootschap die de inbreng ontvangt, gelegen is in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen;
 
2° de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.
 
Wanneer de verkrijger van de inbreng een vennootschap is, gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen dan België, worden de ingebrachte goederen geacht een in artikel 229, § 1, vermelde Belgische inrichting te vormen van de vennootschap die de inbreng verkrijgt en daarin aangewend te blijven. Wanneer de aanwending eindigt, worden de overgedragen bestanddelen geacht te zijn verwezenlijkt.
 
De toepassing van het eerste lid, 1° en 3°, laat evenwel onverlet de eventuele belastingheffing van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van land- of tuinbouwondernemingen ingevolge artikel 90, 8°.
 
Financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille zijn geen bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid; zij worden slechts beschouwd als tot een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid te behoren indien zij normaal in de onderneming van die bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid zijn opgenomen zonder het hoofdbestanddeel daarvan te vormen.
 
 § 2. De ten name van de nieuwe belastingplichtige in aanmerking te nemen afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden of meerwaarden op de door de vroegere belastingplichtige afgestane activa worden bepaald alsof deze laatste niet van eigenaar waren veranderd, behoudens in de gevallen waarin toepassing is gemaakt van artikel 90, 8°.
 
Het bepaalde in de artikelen 44, 45, 47, 48 en 361 tot 363 blijft van toepassing op de bij de vroegere belastingplichtige bestaande meerwaarden, waardeverminderingen, voorzieningen, onderwaarderingen, overwaarderingen, subsidies en vorderingen in zover die bestanddelen worden teruggevonden bij de nieuwe belastingplichtige.
 
In de gevallen vermeld in artikel 47, kan de voortzetting of inbreng van werkzaamheid niet tot gevolg hebben dat de oorspronkelijke herbeleggingstermijn wordt verlengd.
 
Voor de toepassing van deze paragraaf op de in § 1, eerste lid, 3°, vermelde landbouwvennootschappen omvat de uitdrukking "de nieuwe belastingplichtige" alle vennoten van zulke vennootschappen, met inbegrip van de tot de vennootschap toegelaten rechtverkrijgenden van overleden vennoten.
 
§ 3. Niettegenstaande de uit § 2 voortvloeiende overdracht van belastingheffing wordt ter bepaling van de meerwaarden of minderwaarden op aandelen die ter vergoeding van een in § 1, eerste lid, 2° en 3°, bepaalde inbreng zijn verkregen, aan de aandelen een waarde toegekend gelijk aan de waarde die de ingebrachte activa, uit fiscaal oogpunt, bij de vroegere belastingplichtige hadden.
 
Ingeval de aandelen worden vervreemd, worden ze bij het bepalen van de krachtens artikel 44, § 1, 2°, eventueel vrijgestelde meerwaarde geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt vanaf de datum waarop de ingebrachte activa daartoe werden gebruikt en wordt de gemiddelde gerevaloriseerde waarde van elk aandeel bepaald naar rata van de totale gerevaloriseerde waarde van die activa.
 
II. HET BELASTINGSTELSEL VAN DE STOPZETTINGSMEERWAARDEN
 
A. ALGEMEEN
 
Nummer 46/1
 
Stopzettingsmeerwaarden, d.w.z. meerwaarden die uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming, van de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid - vrijwillig of gedwongen - worden verkregen of vastgesteld op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt, zijn in principe belastbaar op grond van art. 28, eerste lid, 1°, en tweede lid, WIB 92.
 
Nummer 46/2
 
Het belastingstelsel van de belastbare stopzettingsmeerwaarden wordt besproken in de commentaar op art. 28, WIB 92 (zie inzonderheid 28/14 tot 23).
 
Wat betreft het begrip "volledige en definitieve stopzetting" van een zelfstandige beroepswerkzaamheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken ervan, wordt verwezen naar 28/2 tot 13.
 
Nummer 46/3
 
Binnen de gewone voorwaarden en beperkingen kan de belastingplichtige echter aanspraak maken op de vrijstelling van die stopzettingsmeerwaarden ingevolge :
 
- art. 44, § 1, 2°, WIB 92 (vrijstelling van het monetaire gedeelte van de meerwaarden);
 
- art. 44, § 2, WIB 92 (vrijstelling - als beroepsinkomen -van de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen);
 
- art. 46, § 1, WIB 92 (vrijstelling van de meerwaarden bij voortzetting van de onderneming of beroepswerkzaamheid door de echtgenoot, door een erfgenaam of een erfgerechtigde - het zogenaamde voortzettingsstelsel - bij inbreng in een vennootschap van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen of bij inbreng van een landbouwonderneming in een landbouwvennootschap zonder fiscale rechtspersoonlijkheid).
 
B. VRIJGESTELDE STOPZETTINGSMEERWAARDEN
 
1. Algemene vrijstellingsregel
 
Nummer 46/4
 
De uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming, van de beroepswerkzaamheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid verkregen of vastgestelde meerwaarden op immateriële, materiële en financiële vaste activa en andere portefeuillewaarden zijn vrijgesteld ten belope van het "monetaire gedeelte" krachtens art. 44, § 1, 2°, WIB 92 (zie 44/24 tot 83).
 
2. Meerwaarden op gronden
 
Nummer 46/5
 
De meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen die worden verkregen of vastgesteld uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid ervan, zijn volledig en onvoorwaardelijk vrijgesteld als beroepsinkomen overeenkomstig art. 44, § 2, WIB 92 (zie 44/22 en 23).
 
Die meerwaarden kunnen evenwel belastbaar zijn als divers inkomen op grond van art. 90, 8°, WIB 92, wanneer zij worden verwezenlijkt in de omstandigheden waarvan sprake in die wetsbepaling (zie 90/35 e.v.).
 
3. Bijzondere vrijstellingsregels
 
Nummer 46/6
 
Krachtens art. 46, § 1, eerste lid, WIB 92, wordt volledige maar tijdelijke vrijstelling verleend voor alle meerwaarden (d.w.z. met inbegrip van meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering) die uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting ofwel van de onderneming (d.w.z. een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming) of één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid van die onderneming, ofwel van de beroepswerkzaamheid (d.w.z. de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid) of één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid van die beroepswerkzaamheid, zijn verkregen of vastgesteld in de drie hiernavolgende gevallen :
 
- bij voortzetting van de onderneming, van de beroepswerkzaamheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid door de echtgenoot of door één of meer erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn van de belastingplichtige (1) (het zogeheten voortzettingsstelsel) (art. 46, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92);
 
- bij inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap (2) waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer gelegen is in België of in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie), maar met uitsluiting van een door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen, tegen verkrijging van aandelen die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen, mits die verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften (art. 46, § 1, eerste lid, 2°,tweede en derde lid, WIB 92) ;
 
- bij inbreng van een landbouw- of tuinbouwonderneming in een landbouwvennootschap die bij haar stichting niet geldig voor de fiscale rechtspersoonlijkheid heeft gekozen (1) (art. 46, § 1,eerste lid, 3°, WIB 92) .
 
Die drie gevallen waarin en de voorwaarden waaronder de vrijstelling van de door de belastingplichtige verkregen of vastgestelde stopzettingsmeerwaarden wordt verleend, worden hierna besproken. Wanneer wordt gesproken van "stopzetting", is steeds de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming, van de beroepswerkzaamheid of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid bedoeld.
 
[(1) Onverminderd de eventuele belastingheffing van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen ingevolge art. 90, 8 °, WIB 92 (zie 90/35 e.v.).
(2) Met inbegrip van de landbouwvennootschap die bij haar stichting geldig voor de fiscale rechtspersoonlijkheid heeft gekozen.]
 
III. HET VOORTZETTINGSSTELSEL
 
A. ALGEMEEN
 
Nummer 46/7
 
Art. 46, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92, voert voor de in art. 28,eerste lid, 1°, en tweede lid, WIB 92, bedoelde stopzettingsmeerwaarden (zie 28/14 tot 23) een bijzonder stelsel van vrijstelling in dat van toepassing is wanneer ofwel de onderneming, ofwel de beroepswerkzaamheid, ofwel één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid worden voortgezet door de echtgenoot of door één of meer erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn van de belastingplichtige (d.w.z. de persoon die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling(en) of de tak(ken) van werkzaamheid heeft gestaakt).
 
B. TOEPASSING VAN HET VOORTZETTINGSSTELSEL
 
Nummer 46/8
 
Voor de toepassing van het voortzettingsstelsel is vereist dat de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling(en) of de tak(ken) van werkzaamheid worden voortgezet door :
 
- ofwel de echtgenoot van de belastingplichtige;
 
- ofwel één of meer erfgenamen van de belastingplichtige;
 
- ofwel één of meer erfgerechtigden in de rechte lijn van de belastingplichtige.
 
Om de vrijstelling te bekomen is niet vereist dat de personen die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, enz. voortzetten hun toestemming hebben gegeven met die vrijstelling (Cass., 25.1.1991, M.R. en M.G., Bull. 715, blz. 1194).
 
Nummer 46/9
 
Naar luid van art. 736, BW, noemt men de "rechte lijn" de opvolging van graden (generaties) tussen personen die van elkaar afstammen.
 
In de rechte lijn onderscheidt men de rechte nederdalende lijn en de rechte opgaande lijn.
 
De eerste verbindt de stamvader met de personen die van hem afstammen (zoon, dochter, kleinzoon, kleindochter, enz.); de tweede verbindt een persoon met degenen van wie hij afstamt (vader, moeder, grootvader, grootmoeder, enz.).
 
Nummer 46/10
 
Voorts blijkt uit het verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat (Zitting 1961-1962, Stuk 366, blz.103) dat :
 
- de "erfgerechtigde" degene is die luidens het Burgerlijk Wetboek bij ontstentenis van een testament, erfgenaam wordt;
 
- een schoonzoon of een schoondochter van de eigenaar van de zaak uitgesloten is van de toepassing van de bepalingen van art. 46, § 1,eerste lid, 1°, WIB 92.
 
Uitgesloten worden eveneens, de bloedverwanten in de zijlijn (broer en zuster, oom en tante, neef en nicht, volle neef, enz.).
 
Nummer 46/11
 
Wanneer een vader zijn zaak bij schenking of onder bezwarende titel overlaat aan zijn gehuwde dochter, kan het voortzettingsstelsel slechts worden toegepast indien de dochter in feite de hoedanigheid heeft van exploitante of van mede-exploitante (samen met haar man) in de voortgezette onderneming (PV nr. 52, 31.1.1988, Volksv. Gheysen, Bull. 452, blz. 974 - zie ook Gent, 25.11.1986, V.L., Bull. 686, blz. 1823).
 
C. OMSTANDIGHEDEN WAARIN DE STOPZETTING MOET GEBEUREN
 
Nummer 46/12
 
Art. 46, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92, is van toepassing mits de onderneming, beroepswerkzaamheid, bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid wordt voortgezet door één of meer in die wetsbepaling vermelde personen, ongeacht de omstandigheden (overlijden, ziekte, hoge leeftijd of elke andere oorzaak) die tot de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming enz. hebben geleid (Kamer, Zitting 1961-1962, Stuk 264/42, blz. 82, en Senaat, Zitting 1961-1962, Stuk 366, blz. 103).
 
Bovendien is het niet noodzakelijk dat de onderneming als zelfstandige technische en juridische eenheid helemaal en uitsluitend toebehoort aan de belastingplichtige die de exploitatie ervan en zijn beroepswerkzaamheid volledig en definitief stopzet; wanneer de onderneming als een feitelijke vennootschap wordt geëxploiteerd is evenmin vereist dat de vennootschap wordt ontbonden of vereffend en dat alle vennoten hun beroepswerkzaamheid definitief stopzetten (zie Cass., 28.10.1988, V.L., Bull. 686, blz. 1830). Terzake betrof het een handelszaak die als feitelijke vereniging tussen vader en zoon werd geëxploiteerd; de vader zette zijn werkzaamheden stop en liet zijn aandeel over aan zijn zoon.
 
Nummer 46/13
 
In geval van overlijden van de ondernemer of de beoefenaar van een vrij beroep, enz., heeft het geen belang dat de voortzetter(s) geheel of slechts gedeeltelijk in de nalatenschap gerechtigd is (zijn), noch dat die nalatenschap al dan niet in onverdeeldheid blijft.
 
D. FACULTATIEF KARAKTER VAN HET VOORTZETTINGSSTELSEL
 
Nummer 46/14
 
Uit de voorbereidende werken van de wet is gebleken dat het "voortzettingsstelsel" niet verplicht is (zie Senaat, Zitting 1961-1962, Stuk 366, blz. 104).
 
De overlater kan immers afstand doen van het voortzettingsstelsel. Te dien einde moet hij ten minste op een duidelijke en ondubbelzinnige wijze zijn akkoord betuigen met die verzaking welke zijn belangen kan schaden (Gent, 25.11.1986, V.L., Bull. 686, blz. 1823). Om latere betwistingen te voorkomen, is het aangewezen dat de overlater een schriftelijke, gedateerde en ondertekende verzaking bij zijn aangifte in de PB van het belastbare tijdperk van de overlating voegt.
 
In elk geval moet de afstand van het voortzettingsstelsel genoegzaam blijken uit bij de aangifte gevoegde stukken of andere documenten (Luik, 11.6.1986, Christian Marchal, Bull. 657, blz. 100).
 
Nummer 46/15
 
Ingeval de stopzetting het gevolg is van het overlijden van de ondernemer of van de beoefenaar van een vrij beroep, ambt, enz., moeten alle belanghebbenden (d.w.z. alle erfgenamen) afstand doen van het voortzettingsstelsel en de schriftelijke, gedateerde en door allen ondertekende verzaking moet bij de aangifte in de PB van de overledene betreffende het belastbare tijdperk van de overlating gevoegd worden.
 
Nummer 46/16
 
Wanneer de overlater of de erfgenamen uitdrukkelijk het voortzettingsstelsel hebben verzaakt :
 
- zijn de verkregen of vastgestelde stopzettingsmeerwaarden - eventueel afzonderlijk - belastbaar ten name van de overlater of van de nalatenschap, onverminderd de vrijstelling van het monetaire gedeelte van sommige meerwaarden overeenkomstig art. 44, § 1, 2°, WIB 92 zie 46/4 en 44/24 tot 83);
 
- zijn de meerwaarden die tijdens het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn verwezenlijkt en waarvoor er nog een herbeleggingsverplichting geldt of een stelsel van gespreide belasting van toepassing is (zie commentaar op art. 47, WIB 92), geheel of gedeeltelijk voor hun saldo ineens belastbaar ten name van de overlater of van de nalatenschap op het tijdstip van stopzetting;
 
- zal de overnemer (echtgenoot, erfgenaam of erfgerechtigde) die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid voortzet, de afschrijvingen, meerwaarden en minderwaarden op de overgenomen activa mogen berekenen op basis van de werkelijke overnameprijs;
 
- zal de overnemer, wat de investeringsaftrek betreft, de gespreide investeringsaftrek niet mogen voortzetten op de overgenomen activa, en zal hij evenmin de niet verleende vrijstelling die door de overlater is overgedragen bij gebrek aan of onvoldoende winst of baten mogen toepassen.
 
E. TIJDELIJK KARAKTER VAN DE VRIJSTELLING
 
Nummer 46/17
 
Ten name van de overlater zijn de stopzettingsmeerwaarden volledig en definitief vrijgesteld wanneer het voortzettingsstelsel wordt toegepast.
 
Eventuele meerwaarden op de overgenomen activa zijn evenwel belastbaar ten name van de overnemer bij de latere vervreemding (waarbij de berekening van de meerwaarden gebeurt alsof er geen verandering van eigenaar is geweest).
 
F. GEVOLGEN VAN HET VOORTZETTINGSSTELSEL
 
1. Voor de vroegere belastingplichtige (overlater)
 
Nummer 46/18
 
Voor de overlater heeft het voortzettingsstelsel tot gevolg dat alle meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt (met inbegrip van de meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering) volledig en definitief zijn vrijgesteld, en zulks ongeacht de duur van de periode waarin die activa voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt.
 
Nummer 46/19
 
Dat stelsel van vrijstelling - als beroepsinkomen - laat evenwel onverlet (cf. art. 46, § 1, vijfde lid, WIB 92), de eventuele belastingheffing van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen en die deel uitmaken van de overgelaten landbouw- of tuinbouwonderneming of van een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid ervan als diverse inkomsten op grond van art. 90, 8°, WIB 92 (zie 90/35 e.v.).
 
Nummer 46/20
 
Dit zal b.v. het geval zijn met meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen die een belastingplichtige naar aanleiding van of na de stopzetting van zijn beroepswerkzaamheid zou verwezenlijken bij de overdracht onder bezwarende titel, aan één van zijn zonen, van gronden die vroeger zijn gebruikt voor de uitoefening van die werkzaamheid welke wordt voortgezet door de verkrijgende zoon (voor zover uiteraard de vader-overdrager zelf die gronden minder dan 8 jaar vóór de vervreemding onder bezwarende titel heeft verkregen).
 
2. Voor de nieuwe belastingplichtige (overnemer)
 
a) Neutraliteitsbeginsel
 
Nummer 46/21
 
De overlating van een onderneming, beroepswerkzaamheid, bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid op de in art. 46, § 1, eerstelid, 1°, WIB 92, gestelde wijze (voortzettingsstelsel) is fiscaal een neutrale verrichting, in die zin dat de nieuwe belastingplichtige of overnemer in de plaats treedt van de vroegere belastingplichtige of overlater, wat de fiscale rechten en verplichtingen van deze laatste betreft.
 
Nummer 46/22
 
Het neutraliteitsbeginsel heeft tot gevolg (cf. art. 46, § 2,eerste lid, WIB 92) , dat ten name van de overnemer de in aanmerking te nemen afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden of meerwaarden op de door de overlater afgestane activa moeten worden bepaald alsof de overgedragen activa niet van eigenaar waren veranderd, behoudens in de gevallen waarin de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen belast zijn als diverse inkomsten overeenkomstig art. 90, 8°, WIB 92 (zie 90/35 e.v.).
 
Nummer 46/23
 
Dat beginsel waarborgt tevens de fiscale transparantie van de verrichting van voortzetting van de onderneming, beroepswerkzaamheid enz. op het vlak van vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen, van onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva, van de gespreide belasting van kapitaalsubsidies, van het disconto van schuldvorderingen zonder of met lage rente en van de gespreide belasting en vrijstelling van meerwaarden (cf. art. 46, § 2, tweede lid, WIB 92).
 
Nummer 46/24
 
Bij gespreide belasting van meerwaarden op grond van art. 47, WIB 92, kan het voortzettingsstelsel niet tot gevolg hebben dat de oorspronkelijke herbeleggingstermijn wordt verlengd (cf. art. 46, § 2,derde lid, WIB 92) .
 
b) Draagwijdte van het neutraliteitsbeginsel
 
Afschrijvingen, meer- en minderwaarden
 
Nummer 46/25
 
Art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, bepaalt dat voor de overnemer - bij toepassing van het voortzettingsstelsel - de in fiscaal opzicht in aanmerking te nemen afschrijvingen, minderwaarden en meerwaarden i.v.m. de overgenomen activa worden bepaald met inachtneming van de aanschaffings- of beleggingswaarde die de activa bij de vroegere eigenaar hadden en niet van de waarde die de activa bij de overlating hebben.
 
Nummer 46/26
 
De in art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, gestelde beperking is echter uitsluitend van toepassing m.b.t. activa waarvan de meerwaarden ten name van de overlater volledig als beroepsinkomen werden vrijgesteld op grond van art. 46, § 1, eerste lid, 1°, WIB 92, en niet als diverse inkomsten werden belast ingevolge art. 90, 8°, WIB 92.
 
Nummer 46/27
 
Wanneer de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen wel op naam van de overlater als diverse inkomsten werden belast krachtens art. 90, 8°, WIB 92 (zie 90/35 e.v.), is de in art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, gestelde beperking niet van toepassing bij de overnemer.
 
Nummer 46/28
 
De beperking van art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, is eveneens van toepassing wanneer één van de erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn de onderneming of de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid alleen voortzet; zelfs dan worden o.m. de afschrijvingen en de latere meer- of minderwaarden bepaald met inachtneming van de aanschaffings- of beleggingswaarde bij de vroegere eigenaar, ongeacht het bedrag dat de overnemer aan de andere erfgenamen of erfgerechtigden of aan de overdrager betaalt of zal betalen om de volledige zaak in handen te krijgen (zie Kamer, Zitting 1961-1962, Stuk 264/42, blz. 82, en Senaat, Zitting 1961-1962, Stuk 366, blz. 103/104).
 
Voor een toepassingsvoorbeeld m.b.t. de berekening van de afschrijvingen in het voortzettingsstelsel, zie PV nr 1186, 23.8.1994, Volksv. de Clippele, Bull. 746, blz. 601 en PV nr 153, 13.12.1996, Sen. Hatry, Bull. 771, blz. 1137.
 
Investeringsaftrekken
 
Nummer 46/29
 
De investeringsaftrekken op vaste activa die aangeschaft zijn door de overlater mogen verder in rekening worden gebracht door de overnemer in het voortzettingsstelsel.
 
Derhalve mag de gespreide aftrek voor de nog resterende belastbare tijdperken, die begrepen zijn in de afschrijvingsduur van ingebrachte vaste activa, worden voortgezet door de overnemer van die vaste activa. In dat geval zal de aanvullende aftrek waarvan sprake in 68/78 niet aan de overdrager verleend worden.
 
Nummer 46/30
 
Ook het gedeelte van de investeringsaftrekken dat bij gebrek aan voldoende winst of baten voorheen niet kon worden toegepast, mag naar de nieuwe belastingplichtige worden overgedragen. Wanneer de belastingvrije verrichting betrekking heeft op een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid, moet de overdracht worden beperkt tot de nog niet verkregen investeringsaftrekken die op de overgedragen activa betrekking hebben. Aangezien bij gedeeltelijke vroegere toepassing van de investeringsaftrekken niet kan worden uitgemaakt welke aftrekken reeds wel en welke nog niet zijn verkregen, moet de over te dragen vrijstelling in dergelijk geval op een verantwoorde proportionele wijze worden berekend (cf. PV nr. 37, 4.7.1988, Sen. Declerck, Bull. 682, blz. 905).
 
Gespreide belasting en vrijstelling van meerwaarden, waardeverminderingen en voorzieningen, onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva, gespreide belasting van kapitaalsubsidies en van disconto van schuldvorderingen zonder of met lage rente
 
Nummer 46/31
 
De bij de vroegere belastingplichtige (overlater) bestaande waardeverminderingen, voorzieningen, onderwaarderingen, overwaarderingen, subsidies, vorderingen en meerwaarden gaan over op de overnemer, in zover die bestanddelen zich in zijn activa bevinden.
 
Dit houdt in dat :
- de regels i.v.m. het behoud of het verlies van de vrijstelling van bepaalde meerwaarden (art. 44 en 45, WIB 92) verder van toepassing blijven;
 
- het stelsel van de gespreide belasting op sommige meerwaarden (zie commentaar op art. 47, WIB 92) verder wordt gezet bij de overnemer;
 
- de voorwaarden inzake herbelegging ingeval van gespreide belasting van meerwaarden (zie commentaar op art. 47, WIB 92) overgaan op de overnemer, zonder dat de daarbij horende herbeleggingtermijn mag worden verlengd (cf. art. 46, § 2, derde lid, WIB 92); de overnemer zal dus worden belast op de meerwaarde die destijds door de overlater werd verwezenlijkt, indien hij de herbeleggingsvoorwaarden niet (verder) naleeft;
 
- de modaliteiten en voorwaarden inzake waardeverminderingen en voorzieningen voor risico's en kosten (zie commentaar op art. 48, WIB 92) van toepassing blijven bij de overnemer;
 
- de onderwaarderingen van activa en overwaarderingen van passiva (zie commentaar op art. 361, WIB 92) bij de overnemer worden belast, wanneer zij pas aan het licht komen in een belastbaar tijdperk na de overlating;
 
- het gespreid belasten van door de overlater verkregen kapitaalsubsidies (zie commentaar op art. 362, WIB 92) na de overlating bij de overnemer wordt voortgezet;
 
- het door de overlater afgetrokken disconto op schuldvorderingen zonder of met lage rente (zie commentaar op art. 363, WIB 92) verder wordt belast bij de overnemer.
 
IV. INBRENG IN EEN VENNOOTSCHAP VAN EEN OF MEER BEDRIJFSAFDELINGEN OF TAKKEN VAN WERKZAAMHEID OF VAN DE ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN
 
A. ALGEMEEN
 
Nummer 46/32
 
Krachtens art. 46, § 1, eerste lid,2°, WIB 92 (1), zijn de stopzettingsmeerwaarden die zijn verkregen of vastgesteld op activa die voor het uitoefenen van een onderneming (nijverheids-, handels- of landbouwonderneming), een beroepswerkzaamheid (vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid) of van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid daarvan zijn gebruikt en waarvan de belastingplichtige inbreng heeft gedaan bij een bestaande of op te richten vennootschap, volledig maar tijdelijk vrijgesteld als beroepsinkomen.
 
Overeenkomstig art. 46, § 1, tweedelid, WIB 92 (2), geldt die vrijstelling evenwel niet wanneer de verkrijger van de inbreng een door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende vennootschap is met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen.
 
Op grond van art. 46, § 1, derde lid, WIB 92 (3) (4), is de vrijstelling slechts van toepassing voor zover:
 
1° de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer van de vennootschap die de inbreng ontvangt, gelegen is in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie);
 
2° de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.
 
[(1) Art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, is van toepassing op de inbrengen gedaan met ingang van 27.3.1992.
(2) Art. 46, § 1, tweede lid, WIB 92, is van toepassing op de inbrengen gedaan met ingang van 2.6.1997.
(3) Art. 46, § 1, derde lid, 1°, WIB 92, is van toepassing op de inbrengen gedaan met ingang van 27.3.1992.
(4) Art. 46, § 1, derde lid, 2°, WIB 92, is van toepassing op de inbrengen gedaan met ingang van 1.1.1993.]
 
Nummer 46/33
 
De vrijstellingsregeling m.b.t. de inbreng in een vennootschap van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen is gewijzigd door art. 7, W 28.7.1992 houdende fiscale en financiële bepalingen (V 2185 - Bull. 719) ingevolge de richtlijn van 23.7.1990 van de Raad van de Europese Gemeenschappen (EG) m.b.t. een gemeenschappelijke fiscale regeling van de inbreng van activa (de zogenaamde "fusierichtlijn").
 
Nummer 46/34
 
De thans in art. 46, § 1, eerste lid,2°, WIB 92, opgenomen vrijstellingsregeling m.b.t. de inbreng in een vennootschap van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen (d.w.z. alle takken van de werkzaamheid) verschilt van de vorige [D.w.z. de vrijstellingsregeling m.b.t. de inbrengen gedaan vóór 27.3.1992.] op de volgende punten :
 
1° voor de met ingang van 27.3.1992 gedane inbrengen, geldt de vrijstelling niet alleen voor inbrengen in binnenlandse vennootschappen, maar ook voor inbrengen in een vennootschap gevestigd in om het even welke lidstaat van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie);
 
2° de inbrengen van "één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen" zijn in één bepaling opgenomen teneinde ze op dezelfde wijze te behandelen. Tevens zijn de voorheen in de art. 19 tot 21 , KB/WIB 92 [Opgeheven door art. 2, KB 12.8.1994 tot wijziging van het KB/WIB 92 (V 2336 - Bull. 743).], vermelde vrijstellingsvoorwaarden (voor inbrengen van takken van werkzaamheid) thans in enigszins gewijzigde vorm in de wettekst zelf opgenomen;
 
3° de erkenning van de inbreng van de algemeenheid van goederen door de Minister van Financiën, op eensluidend advies van de Minister van Economische Zaken of van de Minister van Middenstand is geen vrijstellingsvoorwaarde meer (zie vroegere tekst van art. 46, § 1,eerste lid, 2°, b, WIB 92) ;
 
4° als preventieve maatregel tegen misbruik of fraude wordt, voor de met ingang van 1.1.1993 gedane inbrengen, als vrijstellingsvoorwaarde toegevoegd dat de verrichting moet beantwoorden aan "rechtmatige financiële of economische behoeften";
 
5° voor de met ingang van 2.6.1997 gedane inbrengen geldt de vrijstelling niet wanneer de verkrijger van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen, een door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende vennootschap is met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen [Voor vanaf 2.1.1995 tot 1.6.1997 gedane inbrengen waren de door de CBF erkende "vastgoed- beleggingsvennootschappen met vast kapitaal" beoogd.].
 
B. VRIJSTELLINGSVOORWAARDEN
 
1. Algemeen
 
Nummer 46/35
 
De vrijstelling is aan de volgende voorwaarden onderworpen :
 
1° er moet inbreng zijn, d.w.z. dat de overdracht moet vergoed worden in aandelen van de vennootschap die de inbreng ontvangt (die aandelen moeten aandelen zijn die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen), met uitsluiting van overdrachten die de aard hebben van een gift, een verkoop, een ruil of een verhuring;
 
2° de inbreng moet één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of de algemeenheid van goederen tot voorwerp hebben;
 
3° de inbreng moet gebeuren in een vennootschap, d.w.z. in een burgerlijke of handelsvennootschap met rechtspersoonlijkheid die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in een lidstaat van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie) heeft [D.w.z. een vennootschap gevestigd in België, Nederland, het Groot-Hertogdom Luxemburg, Frankrijk, Duitsland, Italië, het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Denemarken, Griekenland, Portugal, Spanje, Oostenrijk, Finland of Zweden.] [Met inbegrip van landbouwvennootschappen die bij hun stichting geldig voor de fiscale rechtspersoonlijkheid hebben gekozen.], maar met uitsluiting van een door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen (in dit opzicht heeft het geen belang dat de vennootschap op het ogenblik van de inbreng reeds bestaat of dat ze bij die gelegenheid wordt opgericht) [Wat betreft de omzetting van een eenmanszaak in een vennootschap: zie ook PV nr 87, 24.6.1992, Sen. Cahay-André, Bull. 723, blz. 151; Beslissing nr Ci.COM/006, 15.6.1993, Bull. 734, blz. 142 en Beslissing nr Ci.COM/016, 8.11.1993, Bull. 736, blz. 642; zie evenwel Beslissing nr Ci.COM/004, 15.6.1993, Bull. 732, blz. 3220.];
 
4° de omstandigheid dat het een "inbreng" moet betreffen (zie 1°) houdt in dat de overdracht van de afgestane activa niet mag vergoed worden in geld, in obligaties of in andere bewijzen van schuldvordering. Het feit dat de ontvangende vennootschap een onbelangrijke opleg betaalt, is evenwel geen hinderpaal voor de toepassing van de vrijstelling. Het betreft hier een feitelijke kwestie die in elk geval afzonderlijk moet worden beslecht;
 
5° de verrichting moet beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften (zie 46/37 en 38.1).
 
2. Bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid
 
Nummer 46/35.1
 
De feitelijke omstandigheden waarin de belastingplichtige zijn onderneming exploiteert of zijn beroep uitoefent, zijn determinerend om uit te maken of die onderneming of dat beroep meerdere bedrijfsafdelingen of takken van eenzelfde beroepswerkzaamheid omvat.
 
Nummer 46/36
 
Onder bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid in een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming wordt het geheel verstaan van de bestanddelen die in een afdeling van die onderneming belegd zijn en technisch een onafhankelijke onderneming vormen, d.w.z. een geheel dat bekwaam is om met eigen middelen te werken (Kamer, Zitting 1958-1959, Stuk 216/1).
 
Nummer 46/36.1
 
De vraag of onroerende goederen al dan niet in een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid zijn belegd, moet worden beantwoord in het licht van de op het ogenblik van een inbreng bij de inbrengende onderneming bestaande feitelijke toestand. Het is derhalve van weinig belang dat die onroerende goederen niet absoluut onmisbaar zouden zijn voor de uitoefening van de werkzaamheid of nog dat de vennootschap bij wie de inbreng wordt gedaan al dan niet de bedoeling zou hebben dezelfde werkzaamheid op dezelfde plaats voort te zetten.
 
Het is ontegensprekelijk zo dat onroerende goederen in een ingebrachte bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid zijn belegd wanneer ze aan de inbrengende onderneming toebehoren en ze volledig voor de uitoefening van die bedrijfsafdeling of tak worden gebruikt.
 
Nummer 46/36.2
 
Een overgelaten winkel die slechts als bijkomend verkoopadres werd gebruikt, kan niet als een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid worden aangezien wanneer blijkt dat de vroegere activiteiten - zij het op een ander verkoopadres - gewoon werden verder gezet, dat steeds globale aangiften werden ingevuld en op het stuk van afschrijvingen en andere beroepskosten nooit enig onderscheid tussen beide verkoopadressen werd gemaakt (Gent, 19.9.1989, Termote en De Groote, Bull. 711, blz. 2920).
 
Nummer 46/36.3
 
Voor de beoefenaars van vrije beroepen, ambten, posten of winstgevende bezigheden wordt als bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid beschouwd, een beroepssector die onafhankelijk als een afzonderlijk beroep kan functioneren.
 
3. Verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften
 
Nummer 46/37
 
De vrijstelling van de meerwaarden die verkregen of vastgesteld zijn ter gelegenheid van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap, wordt slechts verleend voor zover die verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.
 
Die anti-ontwijkingsbepaling is van toepassing op inbrengen gedaan met ingang van 1.1.1993 en is ingevoerd om oneigenlijke constructies die bij de inbreng in een vennootschap van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen kunnen worden opgezet, te verijdelen.
 
Zij is inzonderheid gesteund op art. 11, punt 1, a, van de richtlijn van 23.7.1990 van de Raad van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie) m.b.t. een gemeenschappelijke fiscale regeling voor de inbreng van activa, de zogenaamde "fusierichtlijn". Dit artikel luidt als volgt :
 
"De Lid-staten kunnen weigeren de bepalingen van titels II, III en IV geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan teniet doen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil :
 
a) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of één van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft ..." (zie ook Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/1, blz. 13).
 
Nummer 46/38
 
Omtrent de voorwaarde dat de verrichting moet beantwoorden aan "rechtmatige behoeften van financiële of economische aard" kan de belastingplichtige (d.i. de overlater) overigens, op grond van art. 345, WIB 92, een voorafgaand schriftelijk akkoord aan de Administratie der directe belastingen vragen; over die aanvragen wordt beslist door de daartoe binnen die administratie opgerichte "Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden".
 
Voor de toepassingsregels van de voormelde akkoordprocedure wordt verwezen naar de commentaar op art. 345, WIB 92.
 
Nummer 46/38.1
 
In verband met de vraag of een in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, bedoelde inbreng beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften werden de volgende beslissingen van de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden gepubliceerd in het Bulletin der belastingen:
 
- Beslissing nr Ci.COM/002, 19.5.1993, Bull. 734, blz. 139;
 
- Beslissing nr Ci.COM/004, 15.6.1993, Bull. 732, blz. 3220;
 
- Beslissing nr Ci.COM/006, 15.6.1993, Bull. 734, blz. 142;
 
- Beslissing nr Ci.COM/007, 6.7.1993, Bull. 732, blz. 3221;
 
- Beslissing nr Ci.COM/016, 8.11.1993, Bull. 736, blz. 642;
 
- Beslissing nr Ci.COM/039, 11.1.1994, Bull. 748, blz. 1054.
 
4. Financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille
 
Nummer 46/39
 
Art. 46, § 1, zesde lid, WIB 92, sluit enerzijds financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille als bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid uit, doch neemt anderzijds aan dat dergelijke waarden onder bepaalde voorwaarden (zie 46/40) kunnen behoren tot een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid die wordt ingebracht. Het betreft hier een inschikkelijkheid en geen verplichting. Zelfs ingeval de portefeuille normaal in een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid is geïntegreerd, is de belastingplichtige wettelijk niet gehouden die portefeuille met de andere bestanddelen van de bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid in te brengen.
 
Nummer 46/40
 
De in 46/39 bedoelde voorwaarden zijn de volgende :
 
1° die financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille moeten normaal in de onderneming van die bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid opgenomen zijn, d.w.z. dat ze in de onderneming moeten gekomen zijn wegens hun essentieel belang voor de exploitatie van de overgedragen bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid, of omdat hun inlijving in die bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid het rechtstreekse gevolg is van de exploitatie daarvan;
 
2° ze mogen er het hoofdbestanddeel niet van vormen, d.w.z. dat het beheer van die waarden niet het belangrijkste of essentiële voorwerp van de werkzaamheid van de ingebrachte bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid mag zijn.
 
 Zo zouden b.v. in aanmerking kunnen komen :
 
- aandelen van ondernemingen die zijn opgericht met het doel de productie te rationaliseren en een gelijkaardig voorwerp hebben als de afgestane bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid;
 
- aandelen of andere waarden (obligaties, effecten van leningen, enz.) verkregen in ruil voor moeilijk of niet invorderbare handelsvorderingen;
 
- effecten in waarborg gegeven voor het verkrijgen van in de bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid belegde kredieten.
 
C. BEHOUD VAN DE VRIJSTELLING
 
Nummer 46/41
 
Het behoud van de vrijstelling is aan geen enkele voorwaarde onderworpen.
 
D. FACULTATIEF KARAKTER VAN DE VRIJSTELLING
 
Nummer 46/42
 
De vrijstelling waarvan sprake is facultatief, zodat de inbrenger van dit voordeel kan afzien en kan vragen dat de gewone vrijstellingsregeling van art. 44, § 1, 2°, WIB 92, zou worden toegepast, waardoor de vennootschap bij wie de inbreng gedaan wordt dan op de volledige inbrengwaarde kan afschrijven.
 
Nummer 46/43
 
Om alle betwistingen te vermijden, moet de inbrenger, die de vrijstelling niet wenst, in een gedateerd en ondertekend schrijven dat bij zijn aangifte in de PB betreffende het belastbare tijdperk van de inbreng wordt gevoegd, duidelijk vermelden dat hij van dit stelsel afstand doet.
 
Nummer 46/44
 
Wanneer de inbrenger van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap heeft geopteerd voor de aanslag van de meerwaarden met eventuele vrijstelling van het monetaire gedeelte (art. 44, § 1, 2°, WIB 92 - zie 44/24 tot 83), dan gelden voor de nieuwe belastingplichtige de gewone regels inzake vaststelling van afschrijvingen, meerwaarden, minderwaarden, enz. i.v.m. de ingebrachte activa.
 
E. GEVOLGEN VAN DE VRIJSTELLING
 
1. Voor de vroegere belastingplichtige (inbrenger)
 
a) Tijdelijk karakter van de vrijstelling
 
Nummer 46/45
 
De vrijstelling van de verkregen of vastgestelde stopzettingsmeerwaarden is slechts tijdelijk in die zin dat de inbrenger eventueel op de meerwaarde zal worden belast op het ogenblik van de tegeldemaking van de in ruil voor de inbreng ontvangen aandelen (zie 46/47 tot 50).
 
b) Meerwaarden op gronden
 
Nummer 46/46
 
Wanneer ongebouwde onroerende goederen van landbouw- en tuinbouwondernemingen met de andere bestanddelen van een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of deel uitmakend van de algemeenheid van goederen worden ingebracht in een vennootschap overeenkomstig de in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, en derde lid, WIB 92, vermelde voorwaarden, zijn de meerwaarden op die ongebouwde onroerende goederen niet belastbaar als in art. 90, 8°, WIB 92, bedoelde diverse inkomsten (zie 90/49, eerste lid, 3°).
 
Die meerwaarden zijn - als beroepsinkomen - vrijgesteld op grond van art. 44, § 2, WIB 92 (zie 46/5).
 
c) Waardeveranderingen van de voor de inbreng ontvangen aandelen
 
Nummer 46/47
 
Art. 46, § 3, eerste lid, WIB 92, preciseert dat, om ten name van de belastingplichtige die de inbreng doet de waardeveranderingen op de ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen vast te stellen, aan die aandelen als aanschaffingswaarde een waarde wordt toegekend, gelijk aan die welke de ingebrachte activa uit fiscaal oogpunt hadden bij de inbrenger. M.a.w., de totale aanschaffingswaarde van die aandelen is altijd gelijk aan de som van de uit fiscaal oogpunt aangenomen waarden van al de ingebrachte bestanddelen. Voor materiële vaste activa, financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille is die fiscale nettowaarde gelijk aan de aanschaffings- of beleggingswaarde verminderd met de tot op het einde van het vorige jaar of boekjaar fiscaal aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen en verhoogd met de belaste meerwaarden.
 
Die regel wordt toegepast ongeacht of de overnamewaarde lager of hoger is dan de fiscale nettowaarde.
 
d) Vervreemding van de voor de inbreng ontvangen aandelen
 
Nummer 46/48
 
Art. 46, § 3, tweede lid, WIB 92, regelt de toepassing van art. 44, § 1, 2°, WIB 92 (vrijstelling van het monetaire gedeelte van meerwaarden) op de meerwaarden die eventueel ontstaan wanneer een natuurlijke persoon de voordien in ruil van een inbreng ontvangen aandelen vervreemdt.
 
Uit die tekst blijkt :
 
- dat de datum die in aanmerking komt om vast te stellen of de afgestane aandelen sedert meer dan vijf jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt, de datum is vanaf welke de ingebrachte activa daartoe werden gebruikt (en niet de datum zelf van de inbreng);
 
- dat diezelfde datum in aanmerking moet worden genomen om de revalorisatiecoëfficiënt te bepalen (art. 2, § 6, WIB 92 - zie 2/35 e.v.);
 
- dat de gemiddelde gerevaloriseerde waarde van ieder aandeel gelijk is aan het resultaat van de deling van de totale gerevaloriseerde waarde van de ingebrachte activa door het aantal aandelen;
 
- dat het gedeelte van de belastbare meerwaarde dat eventueel afzonderlijk belastbaar is tegen een aanslagvoet van 16,5 %, verhoudingsgewijs moet worden bepaald.
 
e) Voorbeeld
 
Nummer 46/49
 
Op 1.6.1994 brengt dhr. X bij de vennootschap A een tak van zijn werkzaamheid in die de volgende bestanddelen omvat met een nettowaarde van :
 
- Gebouwen :
aanschaffingswaarde :                        300.000 F
afschrijvingen :                       - 200.000 F
100.000 F (1)
[(1) Dit verschil vertegenwoordigt de waarde van de grond en is dus niet afschrijfbaar.]
- Machines : aanschaffingswaarde :    500.000 F
afschrijvingen :                                   - 320.000 F
180.000 F
- Handelsgoederen :                                      410.000 F
- Financiële vaste activa :                               100.000 F
- Handelsvorderingen :                                   300.000 F
Totaal :                                                           1.090.000 F
- Handelsschulden :                                       - 150.000 F
Saldo :                                                            940.000 F
 
Dit saldo vertegenwoordigt dus de fiscale nettowaarde van de ingebrachte tak van werkzaamheid.
 
Ter vergoeding van die inbreng ontvangt X 1.200 aandelen A met een nominale waarde van 1.000 F.
 
De materiële vaste activa en de financiële vaste activa, zomede de afschrijvingen op de materiële vaste activa zijn, gelet op het jaar vanaf hetwelk zij voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt, als volgt samengesteld : 
    
Jaar
Revalorisatie- coëfficiënt
Bedrag
Aangenomen afschrijvingen
GEBOUWEN
1949
1,10
300.000
200.000
MACHINES
1975
1,00
200.000
200.000
1990
1,00
300.000
120.000
 
 
500.000
320.000
FINANCIELE VASTE ACTIVA (1)
1977
1,00
70.000
-
1990
1,00
30.000
-
 
 
100.000
-
   
[1] [ Op de financiële vaste activa zijn tijdens de exploitatie geen minderwaarden geboekt. ]
 
1° Op 30.11.1994 vervreemdt dhr. X 900 aandelen A tegen 1.500.000 F.
 
Vaststelling van de gerevaloriseerde waarde op 30.11.1994 (datum van vervreemding) :
 
 
Sedert méér dan vijf jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikt
Sedert vijf jaar en minder voor het uit oefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikt
Gebouwen :
Jaar 1949
 
300.000 x 1,10 = 330.000
 
Machines :
Jaar 1975
Jaar 1990
 
200.000 x 1,00 = 200.000
 
 
300.000 x 1,00 = 300.000
Financiële vaste activa :
Jaar 1977
Jaar 1990
 
70.000 x 1,00 = 70.000
 
 
 
30.000 x 1,00 = 30.000
Totalen :
600.000
330.000
Afschrijvingen:
- 400.000
- 120.000
 
200.000
210.000
 
Blijft : 410.000 F
Niet revaloriseerbare bestanddelen :
- Handelsgoederen :               410.000 F
- Handelsvorderingen :           300.000 F
710.000 F
- Handelsschulden :                - 150.000 F
560.000 F
Totale gerevaloriseerde waarde van de 1.200 ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen : 970.000 F
Vaststelling van de belastbare meerwaarde :
 - Verkregen meerwaarde :
Verkoopprijs van de 900 aandelen :   1.500.000 F
In aanmerking te nemen aanschaffingswaarde (fiscale nettowaarde van de ingebrachte activa, zijnde 940.000 F x 900/1.200) :             - 705.000 F  
Totale meerwaarde :                          795.000 F
- Vrijgestelde meerwaarde (monetair gedeelte) :
Gerevaloriseerde waarde van de aandelen : 970.000 F x 900/1.200 =         727.500 F Aanschaffingswaarde :                                                                                         - 705.000 F     
22.500 F
- Belastbare meerwaarde : 795.000 F - 22.500 F = 772.500 F
- Meerwaarde belastbaar tegen 16,5 % (deel dat wordt geacht verband te houden met de materiële vaste activa en financiële vaste activa die sedert meer dan vijf jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt) : 772.500 F x 200.000/970.000 = 159.278 F
 - Volgens het gemeen recht belastbare meerwaarde (deel dat wordt geacht verband te houden met de overige bestanddelen) :
772.500 F x 770.000/970.000 = 613.222 F
   
2° Op 15.1.1996 vervreemdt dhr. X nog eens 100 aandelen A tegen 300.000 F
 
Vaststelling van de gerevaloriseerde waarde op 15.1.1996 (datum van vervreemding) :
 
 
Sedert méér dan vijf jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikt
Sedert vijf jaar en minder voor het uit oefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikt
Gebouwen :
Jaar 1949
 
300.000 x 1,10 = 330.000
 
0
Machines :
Jaar 1975
Jaar 1990
 
200.000 x 1,00 = 200.000
300.000 x 1,00 = 300.000
 
0
0
Financiële vaste activa :
Jaar 1977
Jaar 1990
 
70.000 x 1,00 = 70.000
30.000 x 1,00 = 30.000
 
 
0
Totalen :
930.000
0
Afschrijvingen:
- 520.000
0
 
410.000
 
 
Blijft : 410.000 F
Niet revaloriseerbare bestanddelen :
- Handelsgoederen :               410.000 F
- Handelsvorderingen :           300.000 F
710.000 F
- Handelsschulden :                - 150.000 F
560.000 F
Totale gerevaloriseerde waarde van de 1.200 ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen : 970.000 F
Vaststelling van de belastbare meerwaarde :
- Verkregen meerwaarde :
Verkoopprijs van de 100 aandelen :                                                              300.000 F
In aanmerking te nemen aanschaffingswaarde 940.000 F x 100/1.200 =     - 78.333 F
Totale meerwaarde :                                                                                     221.667 F
- Vrijgestelde meerwaarde (monetair gedeelte) :
Gerevaloriseerde waarde van de aandelen : 970.000 F x 100/1.200 =         80.833 F Aanschaffingswaarde :                                                                                           - 78.333 F
2.500 F
- Belastbare meerwaarde : 221.667 F - 2.500 F = 219.167 F
- Meerwaarde belastbaar tegen 16,5 % (deel dat wordt geacht verband te houden met de materiële vaste activa en financiële vaste activa die sedert meer dan vijf jaar voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt) : 219.167 F x 410.000/970.000 = 92.638 F
- Volgens het gemeen recht belastbare meerwaarde (deel dat wordt geacht verband te houden met de overige bestanddelen) : 219.167 F x 560.000/970.000 = 126.529 F
   
3° Op 21.3.1996 zet dhr. X (65 jaar) zijn zaak volledig stop en vervreemdt de resterende 200 aandelen A voor 700.000 F.
 
Vaststelling van de belastbare meerwaarde :
 
Verkregen meerwaarde :
 
Verkoopprijs van de 200 aandelen :                                                              700.000 F
In aanmerking te nemen aanschaffingswaarde 940.000 F x 200/1.200 =     - 156.667 F
Totale meerwaarde :                                                                                     543.333 F
 - Vrijgestelde meerwaarde (monetair gedeelte) :
Gerevaloriseerde waarde van de aandelen : 970.000 F x 200/1.200 =         161.667 F Aanschaffingswaarde :                                                                                         - 156.667 F
5.000 F
- Belastbare meerwaarde : 543.333 F - 5.000 F = 538.333 F
- Stopzettingsmeerwaarde op materiële en financiële vaste activa, belastbaar tegen 16,5 % : 538.333 F x 410.000/970.000 = 227.543 F
- Stopzettingsmeerwaarde op vlottende activa belastbaar volgens het gemeen recht : 538.333 F x 560.000/970.000 = 310.790 F
 
Nummer 46/50
 
Om gemakkelijk de meerwaarde te kunnen vaststellen bij eventuele verwezenlijking van de aandelen die zijn ontvangen ter vergoeding van de inbreng, moet op het ogenblik van de inbreng de volgende tabel worden aangelegd.
 
Tabel van de ingebrachte activa op 1.6.1994.
 
Aantal ter vergoeding van de inbreng ontvangen aandelen : 1.200.
 
A. - REVALORISEERBARE BESTANDDELEN
Jaar
Aanschaffingswaarde
Aangenomen afschrijvingen
 
Gebouwen
Machines
Financiële vaste activa
Totaal
 
1949
300.000
-
-
300.000
200.000
1975
-
200.000
-
200.000
200.000
1977
70.000
-
-
70.000
-
1990
-
-
30.000
30.000
-
1990
-
300.000
-
300.000
120.000
B. - NIET-REVALORISEERBARE BESTANDDELEN
Totale fiscale waarde op 1.6.1994 : 560.000
 
 
2. Voor de nieuwe belastingplichtige (de vennootschap die de inbreng verkrijgt)
 
Nummer 46/51
 
De in art. 46, § 2, WIB 92, opgenomen bepalingen hebben inzake de inbreng van bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen alleen belang voor de vennootschap die de inbreng verkrijgt.
 
Het neutraliteitsbeginsel heeft tot gevolg dat de activa in de vennootschap waarin de inbreng is gebeurd, verder behandeld worden alsof ze niet van eigenaar waren veranderd. De in 46/21 tot 31 opgenomen bepalingen zijn hier mutatis mutandis van toepassing.
 
Wanneer de verkrijger van de inbreng een vennootschap is, die gevestigd is in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen (thans Europese Unie) dan België, worden de ingebrachte goederen geacht een Belgische inrichting in de zin van art. 229, § 1, WIB 92, te vormen van de vennootschap die de inbreng heeft ontvangen tot zolang de ingebrachte goederen daarin aangewend blijven. Wanneer die aanwending eindigt, bepaalt art. 46, § 1, vierde lid, WIB 92, dat de overgedragen bestanddelen geacht worden te zijn verwezenlijkt op de datum van de beëindiging van de aanwending en dit voor een bedrag gelijk aan hun verkoopwaarde op dat ogenblik (zie ook Kamer, Buitengewone Zitting 1991-1992, Stuk 444/1, blz. 12).
 
Voor meer bijzonderheden wordt verwezen naar de commentaar op art. 190, WIB 92.
 
V. INBRENG VAN EEN LANDBOUW- OF TUINBOUWONDERNEMING IN EEN LANDBOUWVENNOOTSCHAP ZONDER FISCALE RECHTSPERSOONLIJKHEID
 
A. ALGEMEEN
 
Nummer 46/52
 
Krachtens art. 46, § 1, eerste lid,3°, WIB 92, zijn de in art. 28, eerste lid, 1°, WIB 92, omschreven stopzettingsmeerwaarden volledig maar tijdelijk vrijgesteld wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een inbreng in een landbouwvennootschap die geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten voor het belastbare tijdperk waarin de inbreng is gebeurd.
 
Nummer 46/53
 
Die vrijstelling als beroepsinkomen laat evenwel onverlet (cf. art. 46, § 1, vijfde lid, WIB 92) de eventuele belastingheffing van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen als diverse inkomsten op grond van art. 90, 8°, WIB 92 (zie 90/35 e.v.).
 
B. VRIJSTELLINGSVOORWAARDEN
 
Nummer 46/54
 
De vrijstelling van de sub 46/52 bedoelde stopzettingsmeerwaarden is aan de volgende voorwaarden onderworpen :
 
1° er moet een "inbreng" van een landbouw- of tuinbouwonderneming zijn, d.w.z. dat de overdracht moet vergoed worden in aandelen van de vennootschap die de inbreng verkrijgt;
 
2° de inbreng moet gebeuren in een landbouwvennootschap (LV), d.w.z. een vennootschap naar burgerlijk recht die de exploitatie van een landbouw- of tuinbouwonderneming tot doel heeft en die is opgericht overeenkomstig de W 12.7.1979 tot instelling van de landbouwvennootschap (V 1521, Bull. 582) (zie ook 29/33 tot 42 en 179/36 e.v.);
 
3° voor het jaar waarin de inbreng plaats heeft, moet de landbouwvennootschap voor de toepassing van de inkomstenbelastingen geacht worden geen rechtspersoonlijkheid te bezitten (de vennootschap mag bij haar stichting dus niet gekozen hebben voor de fiscale rechtspersoonlijkheid en de belastbaarheid in de Ven.B) (zie ook 29/33 tot 42 en 179/36 e.v.).
 
C. FACULTATIEF KARAKTER VAN DE VRIJSTELLING
 
Nummer 46/55
 
De vrijstelling van de stopzettingsmeerwaarden op grond van art. 46, § 1, eerste lid, 3°, WIB 92, is niet verplicht; de inbrenger kan ook opteren voor de algemene vrijstellingsregeling. Terzake wordt verwezen naar de in 46/14 tot 16 vermelde regels die hier mutatis mutandis van toepassing zijn.
 
D. TIJDELIJK KARAKTER VAN DE VRIJSTELLING
 
Nummer 46/56
 
De stopzettingsmeerwaarden zijn slechts tijdelijk vrijgesteld in die zin dat de landbouwvennootschap (in feite de vennoten zelf) eventueel op de meerwaarden zal worden belast op het ogenblik van de vervreemding van de overgenomen activa.
 
E. GEVOLGEN VAN DE VRIJSTELLING
 
1. Voor de vroegere belastingplichtige (inbrenger)
 
Nummer 46/57
 
Voor de inbrenger zijn de gevolgen van de inbreng van een landbouw- of tuinbouwonderneming in een landbouwvennootschap (LV) zonder fiscale rechtspersoonlijkheid dezelfde als bij de inbreng als bedoeld in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92 (zie 46/45 en 47 tot 50).
 
Nummer 46/58
 
De bepalingen van art. 90, 8°, WIB 92 (belastingheffing van meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen als diverse inkomsten) blijven evenwel onverminderd van kracht (cf. art. 46, § 1, vijfde lid, WIB 92).
 
Vermits de inbreng van ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen in een LV zonder fiscale rechtspersoonlijkheid steeds wordt aangemerkt als een overdracht onder bezwarende titel, zijn de eruit voortvloeiende meerwaarden diverse inkomsten die overeenkomstig de regels van art. 90, 8°, WIB 92, in principe in de PB belastbaar zijn (zie 90/49, tweede lid).
 
2. Voor de nieuwe belastingplichtige (de vennoten van de inbrengverkrijgende landbouwvennootschap)
 
Nummer 46/59
 
Voor de nieuwe belastingplichtige zijn de gevolgen van de inbreng dezelfde als uiteengezet in 46/21 tot 31, met dien verstande dat onder "de nieuwe belastingplichtige" hier moet worden verstaan alle vennoten van de landbouwvennootschap, met inbegrip van de tot de vennootschap toegelaten rechtverkrijgenden van overleden vennoten (cf. art. 46, § 2, vierde lid, WIB 92) .
 
Nummer 46/60
 
Vermits art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, uitsluitend van toepassing is m.b.t. activa waarvan de meerwaarden ten name van de inbrenger volledig als beroepsinkomsten werden vrijgesteld op grond van art. 46, § 1, eerste lid, 3°, WIB 92, en niet als diverse inkomsten werden belast ingevolge art. 90, 8°, WIB 92, zullen, wanneer de meerwaarden op in een landbouwvennootschap ingebrachte ongebouwde onroerende goederen van een landbouw- of tuinbouwonderneming wel ten name van de inbrenger werden belast als diverse inkomsten, de meerwaarden welke die LV later zal verwezenlijken op dezelfde ongebouwde onroerende goederen, wat hun bedrag betreft, worden berekend volgens de gewone regels (daar art. 46, § 2, eerste lid, WIB 92, alsdan geen toepassing vindt, zal als aanschaffings- of beleggingswaarde de inbrengwaarde in de LV in aanmerking genomen worden).
 
F. LATERE KEUZE VOOR DE FISCALE RECHTSPERSOONLIJKHEID
 
Nummer 46/61
 
Wanneer een LV slechts voor de fiscale rechtspersoonlijkheid kiest nadat haar winst voor één of meer boekjaren op naam van haar vennoten werd belast overeenkomstig de art. 29 en 364, WIB 92, moet uit fiscaal oogpunt worden beschouwd dat de door de land- of tuinbouwer gedane inbreng van activa (behalve gronden) is gedaan bij het begin van het eerste belastbare tijdperk waarvoor de optie uitwerking heeft; derhalve zullen de meerwaarden voor dat tijdperk belastbaar worden (zie evenwel 46/63).
 
G. INBRENG VAN EEN LANDBOUW- OF TUINBOUWONDERNEMING IN EEN LANDBOUWVENNOOTSCHAP MET FISCALE RECHTSPERSOONLIJKHEID
 
Nummer 46/62
 
De landbouwer die zijn onderneming inbrengt in (of omvormt tot) een landbouwvennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid (zie 29/33 tot 42 en 179/36 e.v.) wordt geacht zijn onderneming volledig en definitief te hebben stopgezet.
 
Alle meerwaarden verkregen of vastgesteld uit hoofde of naar aanleiding van die stopzetting zijn in principe belastbaar krachtens art. 28, eerste lid, 1°, en tweede lid, WIB 92.
 
Nummer 46/63
 
Binnen de gewone voorwaarden en beperkingen kan de land- of tuinbouwer die zijn onderneming inbrengt in een landbouwvennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid, echter aanspraak maken op de vrijstellingen ingevolge art. 44, § 1, 2°, WIB 92 monetaire vrijstelling), art. 44,§ 2, WIB 92 (vrijstelling - als beroepsinkomen - van de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen) en art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92 (inbreng van een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap).
 
Nummer 46/64
 
De inbreng van ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen in een LV wordt steeds aangemerkt als een overdracht onder bezwarende titel, zodat de eruit voortvloeiende meerwaarde in principe een divers inkomen is dat overeenkomstig de regels van art. 90, 8°, WIB 92, in de PB belastbaar wordt gesteld (zie 90/35 e.v.).
 
Nummer 46/65
 
Wanneer ongebouwde onroerende goederen van landbouw- en tuinbouwondernemingen met de andere bestanddelen van een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of deel uitmakende van een algemeenheid van goederen worden ingebracht in een landbouwvennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid overeenkomstig de in art. 46, § 1, eerste lid, 2°,en derde lid, WIB 92, vermelde voorwaarden, zijn de meerwaarden op die ongebouwde onroerende goederen evenwel niet belastbaar als diverse inkomsten op grond van art. 90, 8°, WIB 92 (zie 96/49, eerste lid, 3°).