

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2017/XX – Belastingen

Ontwerpadvies van 22 november 2017

I. Inleiding

1. Onderhavig advies verduidelijkt de wijze waarop een onderneming de diverse belastingen die zij ondergaat moet opnemen in haar jaarrekening.
2. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de belastingen op het resultaat en de andere belastingen.
3. Gelet op het belang van een duidelijke en eenduidige rapportering wordt in het kader van onderhavig advies tevens de nodige aandacht besteed aan de in de toelichting of elders in de door de Nationale Bank van België opgestelde modellen te vermelden gegevens.

II. Belastingen op het resultaat

4. De rekening 67 *Belastingen op het resultaat* wordt gebruikt voor alle uitgaven of kosten die de onderneming heeft gedaan of ondergaan ter voldoening van de winstbelastingen die geheven worden over het resultaat en die met deze winstbelastingen verrekenbaar zijn.¹ Dit betreft zowel de Belgische winstbelastingen als de buitenlandse winstbelastingen (van bijvoorbeeld een buitenlandse inrichting). Ook regularisering van belastingen met betrekking tot het boekjaar zelf worden op deze rekening geboekt.
5. Op de rekening 77 *Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen* worden de verkregen, vastgestelde of geraamde regularisering geboekt van belastingen die tijdens een voorgaand boekjaar ten laste werden genomen.²
6. In principe worden de verschillende bestanddelen die met de inkomstenbelastingen verrekenbaar zijn maar niet effectief door de onderneming worden gedragen (bijvoorbeeld de fictieve roerende voorheffing³, belastingkrediet⁴, forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting⁵) niet als

¹ Artikel 96, VIII, 1° KB W.Venn.

² Artikel 96, VIII, 2° KB W.Venn.

³ Artikel 284 WIB 92.

⁴ Artikel 289*bis* tot 289*novies* WIB 92.

⁵ Artikel 285 tot 289 WIB 92.

dusdanig in de boekhouding verwerkt, zowel wanneer het gaat om *terugbetaalbare* als om *niet-terugbetaalbare* bestanddelen. Die bestanddelen kunnen wel het bedrag beïnvloeden van de *Geraamde belastingen* of van de *Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen*. Op dit principe bestaat een uitzondering met name wat de verrekenbare bestanddelen betreft die, indien ze de verschuldigde inkomstenbelastingen overtreffen, aan de onderneming worden terugbetaald. In dat geval wordt een vordering geboekt met als tegenpost een opbrengstenrekening⁶.

7. De Commissie merkt op dat op de rekening 67 *Belastingen op het resultaat* niet alleen de inkomstenbelastingen worden geboekt die betrekking hebben op de eigenlijke boekhoudkundige winst van de onderneming, maar ook op alle andere⁷ bestanddelen die samen de belastbare bestanddelen van de onderneming vormen waarop de inkomstenbelastingen worden geheven.

A. Belgische belastingen op het resultaat van het boekjaar

1. Rekening 6700 *Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen*

8. Op de rekening 6700 *Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen* worden alle uitgaven of kosten geboekt die tijdens het boekjaar ten laste werden genomen ter voldoening van de belasting die wordt geheven op het resultaat van het boekjaar.

9. Aldus worden op deze rekening de betaalde voorafbetalingen geboekt die door de onderneming tijdens het boekjaar werden gestort, evenals de voorafbetalingen die tijdens een voorgaand boekjaar werden betaald en verrekend worden met de winstbelastingen van het huidige boekjaar.

10. Worden eveneens op deze rekening geboekt de roerende voorheffingen die werden ingehouden op de door de onderneming ontvangen roerende inkomsten en verrekend worden met de verschuldigde winstbelasting ongeacht of deze voorheffing al dan niet terugbetaalbaar⁸ is.

11. Een niet-verrekenbare ingehouden voorheffing wordt niet op een 67-rekening geboekt. De Commissie neemt hierbij als voorbeeld de onroerende voorheffing die in het verleden in bepaalde gevallen verrekenbaar was. Het met de winstbelasting verrekenbare gedeelte van de verschuldigde onroerende voorheffing werd geboekt op de rekening 6700 *Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen*. Het niet-verrekenbare gedeelte van de onroerende voorheffing wordt geboekt op de rekening 640 *Bedrijfsbelastingen*.

⁶ Hoewel de bewoordingen van artikel 96, VIII KB W.Venn. zouden kunnen doen uitschijnen dat op de 66- en de 77-rekeningen uitsluitend werkelijke of betaalde belastingen of voorheffingen worden geboekt, is de Commissie van mening dat in dit geval het gebruik van de rekening 7710 *Regularisering van verschuldigde of betaalde belastingen* de meest aangewezen rekening is.

⁷ Niet-exhaustieve lijst van voorbeelden: fiscaal niet-aftrekbare kosten (belastingen, geldboeten, gedeeltelijk autokosten, ...), belastingheffingen middels een opname in verworpen uitgaven (percentage van het voordeel van alle aard voor personenwagens, toegestane abnormale of goedgeunstige voordelen, ...) en afzonderlijke aanslagen die samen met de inkomstenbelasting die geheven wordt op de winst, worden ingekohierd.

⁸ Wat betreft het onderscheid tussen verrekenbare en terugbetaalbare bestanddelen wordt verwezen naar de diverse fiscale bepalingen dienaangaande zoals bijvoorbeeld de jaarlijkse toelichting bij de diverse belastingaangiften.

12. Andere, minder courante voorbeelden van kosten die worden geboekt op deze rekening zijn de uitgaven in het kader van een *tax shelter*regeling. De Commissie heeft afzonderlijke adviezen uitgebracht wat betreft de boekhoudkundige verwerking van dergelijke kosten.⁹

2. Rekening 6701 *Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen (-)*

13. Op de rekening 6701 *Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen (-)* wordt het positief verschil geboekt tussen de door de onderneming tijdens het boekjaar op de rekening 6700 *Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen* geboekte bedragen en het geraamde bedrag van de door de onderneming verschuldigde winstbelastingen op het resultaat van het boekjaar.

14. Op deze rekening worden eveneens de gestorte voorafbetalingen geboekt die naar een volgend boekjaar worden overgedragen¹⁰ of waarvan de terugbetaling werd gevraagd. Op grond van het matchingprincipe¹¹ en het compensatieverbod¹² mogen in de resultatenrekening slechts opbrengsten en kosten worden opgenomen die betrekking hebben op het boekjaar (of op vorige boekjaren) en mogen daarin geen opbrengsten of kosten voorkomen die betrekking hebben op toekomstige boekjaren. Het verzoek van een onderneming om voorafbetalingen naar het volgende boekjaar over te dragen om belastingverplichtingen die op dat boekjaar betrekking hebben te dekken, brengt noodzakelijk met zich mee dat de betrokken bedragen via de rekening 6701 *Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen (-)* in mindering moeten worden gebracht van de kosten van het boekjaar en dat ze onder de activa worden opgenomen, met name onder de vorderingen. Tijdens het volgende boekjaar worden deze bedragen van deze actiefpost afgeboekt en als voorafbetaling voor het lopende jaar¹³ ten laste genomen.

3. Rekening 6702 *Geraamde belastingen*

15. Op de rekening 6702 *Geraamde belastingen* wordt het positieve verschil geboekt tussen het geraamde bedrag van de verschuldigde belastingen op de winst van het boekjaar en het bedrag van de voorafbetalingen en de verrekenbare bestanddelen. De tegenpost van deze rekening is in principe de schuldenrekening 450 *Geraamd bedrag der belastingschulden*. De raming van de belasting vindt plaats op basis van de regels die van toepassing zijn voor het met het boekjaar overeenstemmende aanslagjaar.

16. Wegens het ontbreken binnen de *minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel (M.A.R.)*¹⁴ van een specifieke, afzonderlijke rekening voor de boeking van een voorziening voor belastingen op de winst van het boekjaar worden op deze rekening ook de bedragen geboekt die ten

⁹ [CBN-advies 2015/1](#) - Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder (raamovereenkomsten gesloten vanaf 1 januari 2015) en CBN-advies 2017/XX - Tax shelter voor podiumkunsten **IN OPMAAK**.

¹⁰ Artikel 70, 2° KB/WIB 92 in uitvoering van artikel 167 WIB 92.

¹¹ Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.

¹² Artikel 25, § 2 KB W.Venn.

¹³ Rekening 6700 *Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen*.

¹⁴ Koninklijk besluit van 12 september 1983 (II) tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel. De M.A.R. voorziet daarentegen wel een specifieke rekening voor de vorming van een voorziening voor belastingen op het resultaat van voorgaande jaren, met name de rekening 6712 *Gevormde fiscale voorzieningen*.

laste van het resultaat van het boekjaar worden geboekt als voorziening voor te betalen belastingen over de winst van het boekjaar waarover betwisting bestaat of zou door de onderneming daartoe een rekening 6703 *Gevormde fiscale voorziening* kunnen worden gecreëerd. De tegenpost van deze rekening is de rekening 161 *Voorzieningen voor belastingen*.

B. Belgische belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

1. Rekening 6710 *Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen*

17. Op de rekening 6710 *Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen* worden de bedragen geboekt die een onderneming gestort heeft of verschuldigd is naar aanleiding van een ingekohierde belasting op de winst van een voorgaand boekjaar.

18. Ook indien de onderneming niet akkoord is met de door de fiscus ingekohierde belasting wordt deze ingekohierde belasting geboekt op de rekening 6710 *Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen* met als tegenpost de rekening 452 *Te betalen belastingen en taksen*. Voor meer toelichting verwijst de Commissie naar subtitel III. *Betwiste fiscale aanslag*.

2. Rekening 6711 *Geraamde belastingssupplementen*

19. De rekening 6711 *Geraamde belastingssupplementen* wordt gebruikt voor de boeking van de geraamde, niet betwiste belastingssupplementen naar aanleiding van bijvoorbeeld een fiscale controle van de belastingaangifte van een voorgaand boekjaar die nog geen aanleiding heeft gegeven tot het ontstaan van een belastingsschuld (inkohiering). Tevens wordt hier een geraamd supplement geboekt indien op basis van rechtspraak meer duidelijkheid komt omtrent een bepaald fiscaal topic.

3. Rekening 6712 *Gevormde fiscale voorzieningen*

20. De rekening 6712 *Gevormde fiscale voorzieningen* wordt gebruikt voor de vorming van een voorziening voor de waarschijnlijke fiscale kost van een nakende belastingheffing op de winst waarvan het bestuursorgaan van mening is dat deze al dan niet gedeeltelijk ten onrechte is maar toch een fiscale kost met zich zal meebrengen.

C. Buitenlandse belastingen op het resultaat

21. Naar analogie met wat geldt voor de Belgische winstbelastingen voorziet de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel¹⁵ ook voor de buitenlandse belastingen die geheven worden op de winst in afzonderlijke rekeningen naargelang het belastingen betreft op de winst van het huidige boekjaar (rekening 672 *Buitenlandse belastingen op het resultaat van het boekjaar*) of op de winst van een voorgaand boekjaar (rekening 673 *Buitenlandse belastingen op het resultaat van vorige boekjaren*).

¹⁵ Koninklijk besluit van 12 september 1983 (II) tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel.

D. Rekening 77 Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen

22. De subrekeningen van de rekening 77 *Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen* worden gebruikt voor de verkregen, vastgestelde of geraamde regularisering, al dan niet ingevolge een ambtshalve ontheffing, van belastingen die tijdens een vorig boekjaar ten laste werden genomen. Zoals hiervoor reeds blijkt wordt de regularisering van belastingen die tijdens het huidig boekjaar ten laste worden genomen, geboekt door het crediteren van een 67-rekening. De effectief te gebruiken rekening van de minimumindeling van het algemeen rekeningstelsel binnen deze 77-rekeningen spreekt voor zich.

III. Betwiste fiscale aanslag

23. De Commissie is van mening dat de fiscale schuld moet worden opgenomen op het passief van de balans en in de resultatenrekening van zodra zij door de inkohiering ontstaat. Door de inkohiering ontstaat immers in hoofde van de onderneming een schuld die onmiddellijk of op korte termijn opeisbaar en bevoorrecht is. Slechts indien de aanslag onbetwistbaar nietig is (bijvoorbeeld wegens een vormgebrek) of volkomen ongegrond is (bijvoorbeeld wegens een materiële vergissing) zou de niet-vermelding hiervan onder de passiva verdedigbaar kunnen zijn.

24. Indien de onderneming een bezwaar indient (of een ambtshalve ontheffing aanvraagt), moet de vennootschap dit in haar boekhouding op een passende wijze verwerken. De Commissie benadrukt hierbij dat de inschrijving op de balans van het ingestelde bezwaar of verhaal als activum (door de boeking van een vordering of eventueel een debitering van een schuldenrekening, i.c. een daartoe gecreëerde subrekening 4529 *Betwiste belastingen*) een verantwoorde waardering van deze *vordering* vereist die met de nodige omzichtigheid¹⁶ moet gebeuren. Zoals blijkt uit de voorgaande zin zal dergelijke vordering niet noodzakelijk, of zelfs meestal niet, overeenstemmen met het bedrag van de gevraagde ontheffing. Indien de ontheffing uiterst twijfelachtig is, kan geen terugvordering worden geboekt.

IV. Bijkomende aanslag na balansdatum

25. Indien een onderneming na de afsluiting van het boekjaar en vóór het opmaken van de jaarrekening door de raad van bestuur een belangrijke bijkomende aanslag ontvangt die betrekking heeft op de inkomsten betreffende vorige boekjaren moet deze bijkomende aanslag volgens de Commissie in de jaarrekening van de onderneming worden opgenomen.

26. Indien deze bijkomende aanslag door de onderneming niet wordt betwist, zal het bestuursorgaan hiermee rekening houden voor het bepalen van de geraamde belastingen¹⁷.

¹⁶ Zie ook artikel 32 KB W.Venn. dat stelt dat de waarderingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw. Deze vereisten worden door de Commissie nog benadrukt in het [CBN-advies 2012/17](#) - Erkenning van opbrengsten en kosten.

¹⁷ Rekening 6711 *Geraamde belastingsupplementen*.

27. Hier gaat het evenwel om de vraag hoe een betwiste fiscale aanslag betreffende vorige boekjaren moet worden geboekt wanneer de inkohiering van de belasting en/of de betekening van de aanslag plaatsvinden na de balansdatum.

28. Naar het oordeel van de Commissie moet terzake rekening worden gehouden met artikel 33 KB W.Venn. dat stelt dat alle risico's en verliezen betreffende het boekjaar of vorige boekjaren in aanmerking moeten worden genomen ook al zijn deze slechts gekend tussen de balansdatum en het tijdstip waarop de jaarrekening door het bestuur wordt opgemaakt. In casu kan er geen twijfel over bestaan dat het risico betrekking heeft op vorige boekjaren. Alle elementen voor de aanslag bestonden immers vóór het einde van het afgesloten boekjaar. Het risico is derhalve ontstaan vóór het einde van het boekjaar ook al was het slechts gekend na die datum. Het bestuursorgaan zal in dit geval met naleving van de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw een voorziening moeten vormen voor de fiscale schuld die effectief op het vermogen van de onderneming zal drukken.

29. Het is het bestuursorgaan dat oordeelt over het bedrag van de voorziening daarbij rekening houdend met de ingediende bezwaarschriften. Zo moet het bedrag van de voorziening niet gelijk zijn aan het bedrag van de aanslag maar moet het overeenstemmen met het geschatte bedrag van de kost die uiteindelijk op de onderneming zal drukken. Anderzijds moet worden onderstreept dat het indienen van een bezwaarschrift alleen niet volstaat om geen voorziening te vormen voor de belasting die waarschijnlijk zal moeten worden gedragen.

V. Andere belastingen

30. Naast de belastingen op het resultaat zijn er tal van andere belastingen en retributies die een onderneming ondergaat. Dergelijke belastingen die geen belastingen zijn die geheven worden op de winst, worden niet geboekt op een 67-rekening. Frequent voorkomende dergelijke belastingen zijn de niet-aftrekbare btw en de diverse bedrijfsbelastingen.

A. Niet-aftrekbare btw

Bijzaak volgt hoofdzaak

31. Ondernemingen die geen recht op aftrek van de btw hebben of die uitgaven doen waarvoor geen, of slechts een gedeeltelijke aftrek van de btw is toegelaten, boeken deze niet-aftrekbare btw op dezelfde rekening als de rekening waarop de desbetreffende kost wordt geboekt en dit volgens het adagium bijzaak volgt hoofdzaak. Zo zal de niet-aftrekbare btw die betrekking heeft op onthaalkosten¹⁸ op dezelfde rekening worden geboekt als de rekening waarop de onthaalkosten worden geboekt. De Commissie merkt hierbij op dat de niet-aftrekbare btw op een factuur ontvangen van een leasingmaatschappij betreffende een financiële¹⁹ leasing geboekt wordt op de rekening 640 *Bedrijfsbelastingen*. Deze niet-aftrekbare btw maakt immers geen deel uit van de

¹⁸ Kosten van onthaal komen niet in aanmerking voor aftrek van de btw (artikel 45, § 3, 4° W.BTW).

¹⁹ Zijnde *leasing en soortgelijke rechten* zoals bedoeld in artikel 95, § 1, III.D. KB W.Venn.

aanschaffingswaarde van het vast actiefbestanddeel; deze btw is nog niet opeisbaar bij het aangaan van de leasingovereenkomst.

Herziening ingevolge een fiscale controle of spontane herziening

32. Indien ingevolge een controle van de fiscale btw-administratie of ingevolge een spontane herziening het bedrag van de aftrekbare btw wordt herzien, wordt deze herziening geboekt op de rekening 640 *Bedrijfsbelastingen* wanneer ze negatief is of op de rekening 743-749 *Diverse bedrijfsopbrengsten* wanneer ze positief is. Wanneer de herziening het gevolg is van uitzonderlijke omstandigheden, wordt de herziening boekhoudkundig verwerkt als een niet-recurrent bedrijfsresultaat.²⁰

33. Hoewel een herziening van de btw in principe geen wijziging van de aanschaffingswaarde tot gevolg heeft, is de Commissie van mening dat bepaalde omstandigheden toch een aanpassing van de aanschaffingswaarde vereisen om te voldoen aan de vereiste van het getrouwe beeld. Dergelijke herziening kan zowel een vermindering als een vermeerdering van de aanschaffingswaarde tot gevolg hebben. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer een onderneming in eerste instantie een volledige aftrek van de btw heeft verricht en ingevolge een wijziging van haar activiteiten, een belangrijke herziening van deze initieel afgetrokken btw plaatsvindt.

Voorbeelden

Een onderneming heeft een bedrijfsgebouw laten oprichten voor een totaalbedrag van 700.000 euro exclusief btw. Het gebouw wordt afgeschreven over een periode van 20 jaar. De btw, ten bedrage van 135.000 euro werd volledig afgetrokken. Na acht jaar beslist het bestuursorgaan om haar exploitatieactiviteiten stop te zetten en het pand te verhuren. Ingevolge deze wijziging vindt een herziening²¹ plaats van zeven vijftiende van de initieel afgetrokken btw. De aanschaffingswaarde van het voor verhuur bestemde gebouw bedraagt aldus $700.000 + 135.000 \times 7/15 = 763.000$. Dit bedrag van 763.000 euro wordt afgeschreven over de resterende gebruiksduur van 12 jaar.

Een onderneming heeft een bedrijfsgebouw laten oprichten om te verhuren. De aanschaffingswaarde van het gebouw bedraagt 850.000 euro inclusief 150.000 euro btw. De aanschaffingswaarde wordt afgeschreven over een periode van 20 jaar. De btw, ten bedrag van 150.000 euro werd volledig afgetrokken. Na acht jaar beslist het bestuursorgaan om het gebouw aan te wenden voor haar eigen exploitatieactiviteiten. Ingevolge deze wijziging vindt een herziening plaats en kan, mits de voorwaarden²² daartoe vervuld zijn, een recht op aftrek worden uitgeoefend van zeven vijftiende van de aangerekende btw. De aanschaffingswaarde van het gebouw zal aldus worden verminderd met 80.000 euro en worden afgeschreven over de resterende gebruiksduur van 12 jaar.

²⁰ Zie ook [CBN-advies 2013/9](#) - De boekhoudkundige verwerking van een herziening van de btw op een aangekocht bedrijfsmiddel.

²¹ Artikel 6 en volgende KB nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

²² Artikel 21bis KB nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

B. Diverse bedrijfsbelastingen

34. Op de rekening 640 *Bedrijfsbelastingen* worden de belastingen opgenomen die als een bedrijfskost moeten worden aangemerkt zoals het gedeelte van de onroerende voorheffing dat niet effectief verrekenbaar is met de winstbelasting, de belasting op de voertuigen, de belasting op drijfkracht of op tewerkgesteld personeel, de accijsrechten en de uitvoerheffingen.²³ De hiervoor opgesomde belastingen vormen een niet-limitatieve lijst van bedrijfsbelastingen. Andere voorbeelden zijn de provincie- en gemeentebelastingen, milieubelastingen en de belasting op toestellen.

35. De Commissie is van mening dat de belastingen die samen met de inkomstenbelastingen worden ingekohierd voor de eenvoud steeds op een 67-rekening kunnen worden geboekt ongeacht of de belasting haar oorsprong rechtstreeks of onrechtstreeks vindt in de boekhoudkundige winst van de onderneming. Zo zullen bijvoorbeeld de afzonderlijke aanslagen in de vennootschapsbelasting²⁴ geboekt worden op een 67-rekening hoewel deze stricto sensu geen winstbelastingen zijn.

VI. Vermeldingen in de toelichting

A. *Verplichte vermeldingen overeenkomstig artikel 100 W.Venn.*

36. Het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat binnen de dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders bij de Nationale Bank van België een stuk moet worden neergelegd met opgave van het bedrag, op balansdatum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld.²⁵

37. De neerleggingsformulieren opgesteld door de Balanscentrale voorzien zowel voor het volledig model, het verkort model als het micromodel van de jaarrekening in voorgedrukte invultabellen om aan deze in het W.Venn. vermelde verplichting te voldoen. Deze invultabellen bevinden zich respectievelijk op de pagina's VOL 6.9, VKT 9 en MIC 9 en behoeven geen verdere verduidelijking.

B. *Andere verplichte vermeldingen in de toelichting op basis van bepalingen in het KB W.Venn.*

38. Met betrekking tot de belastingen die een onderneming ondergaat bevat het KB W.Venn. uitsluitend voor wat betreft de ondernemingen die het volledig schema van de jaarrekening moeten

²³ Artikel 96, II.G. KB W.Venn.

²⁴ Artikel 219 tot 219^{quater} WIB 92

²⁵ Artikel 100, §1, 5°, b) W.Venn.

neerleggen een aantal expliciet op te nemen vermeldingen in de toelichting.²⁶ Naast deze expliciet vermelde toelichtingen voor de ondernemingen die moeten publiceren volgens het volledig schema van de jaarrekening bevat het KB W.Venn. evenwel nog een aantal algemene bepalingen die gelden voor alle schema's van de jaarrekening.

1. Volledig schema van de jaarrekening

39. De toelichting van de jaarrekening neergelegd volgens het volledig model moet een aantal verduidelijkingen vermelden wat betreft de belastingen opgenomen enerzijds in de resultatenrekening en anderzijds in de balans. Het officiële neerleggingschema ter beschikking gesteld door de Balanscentrale bevat een daartoe benodigde invultabel op pagina VOL 6.13.

40. De Commissie vindt het nuttig een aantal verduidelijkingen te verstrekken over deze tabel, opdat ondernemingen hem op een uniforme wijze zouden invullen.

Belangrijkste oorzaken van de verschillen tussen de winst vóór belastingen, zoals die blijkt uit de jaarrekening, en de geraamde belastbare winst

41. Op deze plaats in de toelichting moeten vennootschappen vermelden wat de voornaamste oorzaken zijn van het verschil tussen de winst vóór belastingen zoals deze uit de jaarrekening blijkt en de geraamde belastbare winst indien deze verschillen een belangrijke invloed hebben op de resultaten van de onderneming²⁷.

42. De mate van detail van de in de toelichting te verstrekken informatie over de oorzaken van dit verschil moet door het bestuursorgaan worden beoordeeld in functie van het kernbeginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap.²⁸ Indien het verschil tussen de winst vóór belastingen zoals die blijkt uit de jaarrekening en de geraamde belastbare winst significant is rekening houdend met het toepasselijke tarief, zal bijgevolg een toelichting vereist zijn.

43. Bij het toelichten van voormelde verschillen moet het bestuursorgaan, in voorkomend geval, een afzonderlijke vermelding doen van de verschillen die het gevolg zijn van een tijdsverschil tussen de vaststelling van de boekhoudkundige winst en de belastbare winst. De Commissie denkt hierbij vooral aan de verschillen die het gevolg zijn van het ontstaan of het verminderen van fiscale afschrijvingsexcedenten als gevolg van boekhoudkundige afschrijvingen die fiscaal niet aanvaard werden tijdens het huidige boekjaar, maar die fiscaal eventueel in een later boekjaar kunnen worden aanvaard en de aanleg of de aanwending van een niet-vrijgestelde voorziening.

44. Het KB W.Venn. bevat geen lijst van de in de toelichting op te nemen mogelijke distorsies. De meest voor de hand liggende bronnen²⁹ van distorsie zijn:

²⁶ Artikel 91, A, XV KB W.Venn.

²⁷ Artikel 91, A, XV, B KB W.Venn.

²⁸ Toepassing artikel 24, tweede lid KB W.Venn.

²⁹ Dit is een niet-exhaustieve lijst.

- de verworpen uitgaven, waarbij een nadere specificering in de toelichting in functie van hun relevantie zich kan opdringen³⁰;
- het ontstaan of het verminderen van afschrijvingsexcedenten;
- de aanleg of de aanwending van een niet-vrijgestelde voorziening;
- vrijgestelde inkomsten, bijvoorbeeld bepaalde vrijgestelde meerwaarden op aandelen, vrijgestelde dividendinkomsten, vrijgestelde gewestelijke steunmaatregelen;
- investeringsaftrek;
- aftrek voor octrooi-inkomsten;
- aftrek voor risicokapitaal;
- aftrek van overgedragen verliezen;
- fiscale winsten onderworpen aan een afzonderlijke aanslag;
- aftrek voor innovatie-inkomsten;
- belastingkrediet voor kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Invloed van de niet-recurrente resultaten op de belastingen op het resultaat van het boekjaar

45. In de toelichting moet worden vermeld welke invloed de niet-recurrente resultaten hebben op de belastingen op de winst van het boekjaar.³¹

46. Indien een vennootschap bijvoorbeeld een belangrijke meerwaarde realiseert op een vast actiefbestanddeel, wordt deze meerwaarde geboekt als niet-recurrente opbrengst. Indien deze meerwaarde vervolgens gespreid wordt belast moet dit in de toelichting worden verduidelijkt. De Commissie merkt op dat door de dienaangaande gestelde fiscale voorwaarde van onaantastbaarheid,³² een overboeking naar de vrijgestelde reserves plaatsvindt middels de rekening *68 Overboekingen naar de uitgestelde belastingen en naar de belastingvrije reserves* zodat er in deze geen distorsie³³ is tussen de fiscale winst en de boekhoudkundige winst.

Bronnen van belastinglatenties

47. In de toelichting moet een overzicht worden verstrekt van de bronnen van belastinglatenties die bestaan op balansdatum in de mate waarin deze informatie belangrijk is om een inzicht te verkrijgen in de financiële positie van de vennootschap.³⁴

48. Onder actieve belastinglatenties worden de fiscale voordelen begrepen die een vennootschap heeft verkregen tijdens het boekjaar of tijdens een voorgaand boekjaar maar die nog niet konden worden aangerekend op de belastbare winst van het boekjaar of een voorgaand boekjaar en daarom overgedragen kunnen worden om tijdens een volgend boekjaar te worden aangerekend op de

³⁰ Bijvoorbeeld een grote minderwaarde of waardevermindering op aandelen die fiscaal niet aftrekbaar is.

³¹ Artikel 91, A, XV, C KB W.Venn.

³² Artikel 190 WIB 92.

³³ In de zin van artikel 91, XV, B KB W.Venn.

³⁴ Artikel 91, A, XV, D KB W.Venn.

belastbare winst. Naar Belgisch boekhoudrecht mogen de actieve belastinglatenties niet als actiefbestanddeel worden opgenomen in de balans van de jaarrekening.

49. In het officiële schema is hierbij een afzonderlijke code voorzien voor de gecumuleerde fiscale verliezen die aftrekbaar zijn van latere belastbare winsten. Voorbeelden³⁵ van andere actieve belastinglatenties zijn:

- Overgedragen aftrek voor risico-kapitaal;
- Overgedragen aftrek voor definitief belaste inkomsten.

50. Behalve de actieve belastinglatenties kan de vennootschap geconfronteerd worden met passieve belastinglatenties. Passieve belastinglatenties zijn belastingen die in de toekomst nog moeten worden betaald op inkomsten die betrekking hebben op het huidige boekjaar of op voorgaande boekjaren. De meest gekende passieve belastinglatenties zijn de uitgestelde belastingen geboekt op de rekening 168 *Uitgestelde belastingen*. De uitgestelde belastingen geboekt op deze rekening moeten niet opnieuw worden vermeld in de toelichting aangezien dit niet nodig is om meer inzicht te krijgen in de financiële positie van de vennootschap.

51. Een voorbeeld van een passieve belastinglatentie die, indien belangrijk, wel moet worden opgenomen in de toelichting is de passieve belastinglatentie die ontstaat bij de aftrek voor innovatie-inkomsten. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer kosten uit het verleden met betrekking tot innovatie-inkomsten fiscaal slechts tijdens latere jaren worden verrekend in de formule tot vaststelling van de aftrek innovatie-inkomsten.³⁶ Hierbij ontstaat er immers een latente belastingschuld wanneer de vennootschap er in het eerste belastbaar tijdperk waarin zij de aftrek voor innovatie-inkomsten met betrekking tot een intellectueel eigendomsrecht toepast, er voor opteert om de historische kosten niet in één maal in mindering te brengen, maar deze te spreiden over dat belastbaar tijdperk en maximum de zes daaropvolgende belastbare tijdperken.³⁷

2. Voor alle schema's van de jaarrekening

52. De Commissie wijst expliciet op het algemene beginsel dat stelt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Wanneer de toepassing van de bepalingen van titel I van het KB W.Venn. niet volstaat om te voldoen aan dit voorschrift moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting.³⁸ Deze toelichtingen worden opgenomen in het volledig model, het verkort model en het micromodel op de respectievelijke pagina's VOL 6.20, VKT 6.9, MIC 6.6.

³⁵ Niet-exhaustieve lijst.

³⁶ Artikel 205/2, § 2, vierde lid WIB 92.

³⁷ Voor meer details dienaangaande wordt verwezen naar het CBN-advies 2017/XXXX Aftrek voor innovatie-inkomsten (MOMENTEEL NOG IN ONTWERP).

³⁸ Artikel 24 KB W.Venn.

VII. Voorbeelden

53. Hieronder volgt een overzicht van de meest courante boekingen van de Belgische belastingen op het resultaat van het boekjaar en op het resultaat van vorige boekjaren. De hieronder opgenomen gevallen zijn niet de enig mogelijke; specifieke gevallen kunnen immers andere of meer uitgewerkte boekingen vergen.

A. *Belastingen op het resultaat van het boekjaar*

1. Roerende voorheffing

Inning van het inkomen

Een onderneming int een brutocoupon van 100.000 waarop 30 procent roerende voorheffing (hierna rv) wordt ingehouden.

Boeking

5500	Kredietinstellingen: Rekening-courant ³⁹	70.000	
6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen	30.000	
	aan 751 Opbrengsten uit vlottende activa ⁴⁰		100.000

Boeking van gelopen interest

Een onderneming boekt het gelopen interestgedeelte (10.000 bruto) van een coupon die in het volgende boekjaar vervalt. Het tarief van de rv bedraagt 30 procent.

Boeking

491	Verkregen opbrengsten	7.000	
6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen	3.000	
	aan 751 Opbrengsten uit vlottende activa ⁴¹		10.000

2. Voorafbetalingen

Een onderneming verricht een voorafbetaling van 200.000.

³⁹ Eventueel eerst langs rekening 414 *Te innen opbrengsten* of rekening 54 *Te incasseren vervallen waarden*.

⁴⁰ Of in voorkomend geval de rekening 750 *Opbrengsten uit financiële vaste activa*

⁴¹ Of in voorkomend geval de rekening 750 *Opbrengsten uit financiële vaste activa*

Boeking

6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen		200.000
	aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant		200.000

3. Afsluiting van het boekjaar

1. Te weinig voorheffingen en voorafbetalingen

Een onderneming berekent dat de verschuldigde inkomstenbelastingen 50.000 meer zullen bedragen dan de verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen.

Boeking

6702	Geraamde belastingen		50.000
	aan 4500 Belgische winstbelastingen		50.000

2. Te veel voorheffingen en voorafbetalingen

Een onderneming berekent dat de verschuldigde inkomstenbelastingen 40.000 minder zullen bedragen dan de verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen.

Boeking

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		40.000
	aan 6701 Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen		40.000

3. De onderneming verzoekt de belastingadministratie de door haar verrichte voorafbetalingen naar het volgende boekjaar over te dragen

Een onderneming verzoekt de belastingadministratie de door haar verrichte voorafbetalingen voor een bedrag van 40.000 naar het volgende boekjaar/aanslagjaar over te dragen.

Boeking tijdens het boekjaar

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		40.000
	aan 6701 Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen		40.000

Boeking tijdens het volgende boekjaar

6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen		40.000
	aan 412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	40.000

B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

1. Geraamde belastingen waren te laag

Tijdens het vorige boekjaar heeft de onderneming de verschuldigde belastingen geraamd op 50.000 en geboekt op de rekening 450 *Geraamd bedrag van de belastingschulden*. De uiteindelijk ingekohierde belasting bedraagt echter 55.000.

Boeking

450	Geraamd bedrag van de belastingschulden		50.000
6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen		5.000
	aan 452	Te betalen belastingen en taksen	55.000

2. Terug te vorderen belastingen waren te hoog

Tijdens het vorige boekjaar heeft de onderneming 40.000 voorafbetalingen geactiveerd. De teruggave bedraagt echter slechts 33.000.

Boeking bij ontvangst van het aanslagbiljet

6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen		7.000
	aan 412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	7.000

Boeking bij ontvangst van de terugbetaling

5500	Kredietinstellingen: Rekeningen-courant		33.000
	aan 412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	33.000

3. Geraamde belastingen waren te hoog

Tijdens het vorige boekjaar heeft de onderneming de verschuldigde belastingen geraamd op 50.000 en geboekt op de rekening 450 *Geraamd bedrag van de belastingschulden*. De uiteindelijk ingekohierde belasting bedraagt echter 40.000.

Boeking

450	Geraamd bedrag van de belastingschulden	50.000	
	aan 7711 Regularisering van geraamde belastingen		10.000
	452 Te betalen belastingen en taken		40.000

4. Terug te vorderen belastingen waren te laag

Tijdens het vorige boekjaar heeft de onderneming 40.000 voorafbetalingen geactiveerd. De teruggave bedraagt echter 44.000.

Boeking bij ontvangst van het aanslagbiljet

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	4.000	
	aan 7710 Regularisering van verschuldigde of betaalde belastingen		4.000

Boeking bij ontvangst van de terugbetaling

5500	Kredietinstellingen: Rekeningen-courant	44.000	
	aan 412 Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		44.000

C. Betwiste aanslagen

Een onderneming heeft een aanslagbiljet ontvangen met een belastingsupplement voor een bedrag van 130.000. De onderneming heeft een bezwaarschrift⁴² ingediend waarin zij de aanslag ten belope van 95.000 betwist.

Boeking bij de ontvangst van het aanslagbiljet

6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen	130.000	
	aan 452 Te betalen belastingen en taken		130.000

Boeking bij de indiening van het bezwaar of de aanvraag tot ambtshalve ontheffing

412 ⁴³	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	95.000	
	aan 6710 Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen		95.000

⁴² Of heeft een ambtshalve ontheffing gevraagd.

⁴³ Of eventueel de subrekening 4529 *Betwiste belastingen*.

Boeking naar aanleiding van de bevestiging van een ontheffing ten belope van 94.000 waar de onderneming zich bij neerlegt

6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen	1.000	
412 ⁴⁴	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		1.000

D. Voorziening voor belastingen

1. Aanleggen van de voorziening

Ingevolge een betwisting wordt rekening gehouden met een mogelijk belastingsupplement over een vorig boekjaar van 80.000.

Boeking

6712	Gevormde fiscale voorziening	80.000	
	aan 161 Voorzieningen voor belastingen		80.000

2. Aanwending van de voorziening

Uiteindelijk is een belastingsupplement van 83.000 verschuldigd.

Boeking

161	Voorzieningen voor belastingen	80.000	
6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen	3.000	
	aan 452 Te betalen belastingen en taksen		83.000

Uiteindelijk is een belastingsupplement van 78.000 verschuldigd.

Boeking

161	Voorzieningen voor belastingen	80.000	
	aan 452 Te betalen belastingen en taksen		78.000
	7712 Terugneming van fiscale voorzieningen		2.000

⁴⁴ Of eventueel de subrekening 4529 *Betwiste belastingen*.