

Bulletin

67 CBN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

januari | 2014

Oprichting en opdracht

De Commissie werd opgericht door het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Commissie heeft als autonoom adviesorgaan tot taak:

- de regering en de Kamers van advies te dienen, op hun verzoek of op eigen initiatief, op het gebied van de boekhouding en van de jaarrekeningen;
- de boekhoudkundige doctrine te ontwikkelen en, via adviezen of aanbevelingen, de principes te bepalen van een regelmatige boekhouding;
- het uitbrengen van gemotiveerde adviezen omtrent individuele vragen om afwijking van de wetgeving gericht door ondernemingen aan hetzij de minister van Economische Zaken, hetzij aan de minister van Middenstand.

Samenstelling

Voorzitter

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de minister van Economie

Leden

MEVR. DAISY VERVENNE

DHR. DOMINIQUE DARTE

Benoemd op voorstel van de Minister van Financiën

DHR. THIERRY LHOEST

Benoemd op voorstel van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten

DHR. MICHEL DE WOLF

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

DHR. LODEWIJK GOUBERT

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. MARIA PLOUMEN

Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. CHRISTINE COLLET

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. LAURENCE PINTE

DHR. HENRI OLIVIER

DHR. JOSÉ VILLAIN

MEVR. BERGIE VAN DEN BOSSCHE

Benoemd op voorstel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven

DHR. ARIEL GONZALEZ RUIZ

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de Minister van Economie

DHR. GUY GIROULLE

Benoemd op voorstel van de Minister van Justitie

MEVR. VÉRONIQUE TAI

Benoemd op voorstel van de Minister van Begroting

MEVR. CATHERINE DENDAUW

Benoemd op voorstel van de Minister van Middenstand

DHR. MICHEL COLINET

Benoemd op voorstel van de Nationale Bank van België

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN

Secretaris-generaal

MEVR. ELS GOSSÉ

Wetenschappelijk secretaris

DHR. IGNACE BOGAERT

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ANNE-LAURE LOSSEAU

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. SABINE GRAZIOSI

Wetenschappelijk secretaris

DHR. FILIP HENDRICKX

Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. FREIJA VAN DRIESCHCE

Secretariaat administratieve zaken

DHR. MARC VAN DER HAEGEN

Administratief secretaris

Inhoud

BULLETIN 67

| | |
|---|----|
| advies 2013/12 | 5 |
| <i>Erkenning van de opbrengsten en kosten die overeenstemmen met interesten en royalty's, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes</i> | |
| <i>Advies van 4 september 2013</i> | 5 |
| I. ONDERWERP VAN HET ADVIES | 5 |
| II. INTERESTEN EN ROYALTY'S | 6 |
| A. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde | 6 |
| B. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, onder de vorm van kosten, in hoofde van de schuldenaar | 7 |
| III. DIVIDENDEN EN TANTIÈMES | 8 |
| A. Boekhoudkundige verwerking van dividenden en tantièmes, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde | 8 |
| B. Boekhoudkundige verwerking van de resultaatsbestemming, in de vorm van dividenden of tantièmes, in hoofde van de vennootschap die het dividend uitkeert | 8 |
| IV. BIJZONDER GEVAL: ONZEKERE INNING VAN EEN OPBRENGST | 8 |
| advies 2013/13 | |
| <i>Het gebruik van de verbindingsrekening tussen een buitenlandse vennootschap en haar Belgisch bijkantoor</i> | |
| <i>Advies van 4 september 2013</i> | 10 |
| I. INLEIDING | 10 |
| II. PUBLICATIEVERPLICHTING | 10 |

| | |
|--|----|
| III. PRESENTATIE VAN DE INTERNE JAARREKENING VAN EEN BELGISCH BIJKANTOOR | 11 |
| IV. GEPLAATST KAPITAAL | 11 |
| V. RESULTAATVERWERKING VAN HET BIJKANTOOR | 12 |
| VI. VOORBEELD | 12 |

advies 2013/14

| | |
|---|----|
| <i>De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies</i> <i>Advies van 23 oktober 2013</i> | 15 |
| I. INLEIDING | 15 |
| II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE UITGESTELDE BELASTINGEN | 16 |
| A. <i>Initiële waardering van de uitgestelde belastingen</i> | 16 |
| B. <i>Geleidelijke inresultaatname van de uitgestelde belastingen</i> | 17 |
| C. <i>Latere aanpassingen aan de waardering van de uitgestelde belastingen</i> | 17 |
| III. VOORBEELD | 18 |
| A. <i>Gegevens</i> | 18 |
| B. <i>Boekingschema</i> | 18 |

advies 2013/15

| | |
|---|----|
| <i>De boekhoudkundige verwerking van de verhoogde aftrek van bepaalde kosten die fiscaal wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde</i> <i>Advies van 27 november 2013</i> | 24 |
| I. INLEIDING | 24 |
| II. FISCAAL REGIME | 25 |
| III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING | 25 |
| IV. VOORBEELD | 26 |

advies 2013/16

| | |
|---|----|
| <i>Toelichting omtrent het niet-gebruik van de waarderingsregels op basis van de waarde in het economisch verkeer voor de financiële instrumenten</i> <i>Advies van 27 november 2013</i> | 28 |
| I. INLEIDING | 28 |
| II. DEFINIËRING VAN DE WAARDE IN HET ECONOMISCH VERKEER OF REËLE WAARDE | 29 |

| | |
|---|----|
| III. WAARDERING TEGEN DE WAARDE IN HET ECONOMISCH VERKEER OF REËLE WAARDE BIJ SPECULATIEVE TRANSACTIES | 30 |
| IV. TOELICHTING OMTRENT HET GEBRUIK VAN DE WAARDE IN HET ECONO- MISCH VERKEER VOOR AFGELEIDE FINANCIËLE INSTRUMENTEN | 31 |

advies 2013/17

*De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van
de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92*

Advies van 27 november 2013 33

| | |
|--|----|
| I. INLEIDING | 33 |
| II. DIVIDENDUITKERING | 33 |
| III. INBRENG VAN HET DIVIDEND IN KAPITAAL | 34 |
| A. <i>Onmiddellijke inbreng in natura</i> | 34 |
| B. <i>Onmiddellijke inbreng in geld</i> | 35 |
| IV. ANTIMISBRUIKBEPALINGEN VERMELD IN ARTIKEL 537 WIB 92 | 35 |
| V. VOORBEELDEN | 36 |

- » *Erkenning van de opbrengsten en kosten die overeenstemmen met interesten en royalty's, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes (advies 2013/12)*
*Advies van 4 september 2013*¹

TREFWOORDEN

dividenden – interesten – opbrengsterkenning – realisatiebeginsel – royalty's – tantièmes – voorzichtigheidsbeginsel

I. ONDERWERP VAN HET ADVIES

1. In het artikel 31, § 1 van de Vierde Europese Richtlijn betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen² wordt het volgende bepaald: “c) het voorzichtigheidsbeginsel moet steeds in acht worden genomen en in het bijzonder geldt het volgende: aa) winsten mogen slechts worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn” en “d) lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft, moeten in aanmerking worden genomen, ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten”.

In het artikel 33, tweede lid, van het Koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (KB W.Venn.) wordt het volgende bepaald: “*Er moet rekening worden gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is.*”

Noch in de richtlijn, noch in het Belgische boekhoudrecht wordt gedefinieerd wat er dient te worden verstaan onder “gerealiseerde winsten” en “lasten en baten betreffende het boekjaar”.

2. Met dit advies beoogt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de regels te bepalen die volgens haar ten grondslag moeten liggen aan de boekhoudkundige verwerking van opbrengsten en kosten (met andere woorden, aan de toerekening van opbrengsten en kosten aan een bepaald boekjaar) die overeenstemmen met interesten en royalty's, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 29 mei 2013 werd ter consultatie gepubliceerd op de website van de CBN.

² Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

II. INTERESTEN EN ROYALTY'S

A. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty's, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde

3. In dit advies worden enkel de interesten van leningen behandeld die geen onzekerheid inhouden over het verwachte rendement.

4. De interesten die in dit advies worden beoogd, zijn burgerlijke vruchten die overeenkomstig artikel 586 van het Burgerlijk Wetboek worden geacht van dag tot dag te worden verkregen. De begunstigde onderneming moet de pro rata van de verlopen interest als opbrengst boeken op afsluitingsdatum van het boekjaar³, zonder de vervaldag van de interesten af te wachten. In dat geval zal de overlopende rekening van de actiefzijde 491 *Verkregen opbrengsten* worden gedebiteerd.

In het artikel 73 van het KB W.Venn.⁴ worden de regels bepaald voor de inresultaatneming van vastrentende effecten die berekend zijn op basis van het actuariële rendement. Deze regels gelden zowel voor de inschrijver of koper van de effecten (schuldeiser), als voor de emittent van het effect (schuldenaar)⁵.

De Commissie heeft deze regels in het bijzonder toegelicht in het advies 148/5 – Actuariel rendement op vastrentende effecten⁶ – Aanpassing van de adviezen 137/5⁷ en 148/4⁸ en in het advies 147/2 – Inresultaatneming van het actuariële rendement van vastrentende effecten⁹.

³ En de desgevallende verschuldigde roerende voorheffing op deze interesten, als kost.

⁴ Met betrekking tot de vastrentende effecten wordt in artikel 73 van het KB W.Venn. bepaald dat wanneer evenwel hun actuariële rendement berekend bij de aankoop, met inachtneming van hun terugbetalingswaarde op vervaldag, verschilt van hun nominale rendement, het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde pro rata temporis voor de resterende looptijd van de effecten in resultaat wordt genomen als bestanddeel van de renteopbrengst van deze effecten en, naar gelang van het geval, toegevoegd aan of afgetrokken van de aanschaffingswaarde van de effecten. De inresultaatneming van dit verschil geschiedt op geactualiseerde basis, uitgaande van het actuariële rendement bij aankoop. De vennootschappen hebben echter de mogelijkheid om: 1° het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de terugbetalingswaarde op lineaire basis *pro rata temporis* in resultaat te nemen; 2° de vastrentende effecten voor hun aanschaffingswaarde in de balans te behouden wanneer de weerslag van de inresultaatneming van het actuariële rendement van de effecten ten opzichte van de inresultaatsneming van het louter nominale rendement, te verwaarlozen zou zijn. Het voormelde is eveneens van toepassing op effecten met een rendement dat, volgens de uitgiftevoorwaarden, uitsluitend voortkomt uit het verschil tussen de uitgifteprijs en de terugbetalingswaarde. Wat de overeenstemmende schulden betreffen, verwijst het artikel 77 van het KB W.Venn. naar het artikel 73 van het KB W.Venn.

⁵ CBN-advies 148/5 – Actuariel rendement op vastrentende effecten – Aanpassing van de adviezen 137/5 en 148/4, *Bulletin CBN*, nr. 31, december 1993, 26-30, hierna vermeld.

⁶ *Bulletin CBN*, nr. 31, december 1993, 26-30.

⁷ CBN-advies 137/5 – Vorderingen (en schulden) waarvan de rente uitsluitend bestaat uit het verschil tussen de nominale waarde (of terugbetalingprijs) en de uitgifteprijs, *Bulletin CBN*, nr. 19, juli 1986, 17-18.

⁸ CBN-advies 148/4 – Boeking van de prorata van gelopen interest op obligaties en kasbons, *Bulletin CBN*, nr. 25, juni 1990, 16-23.

⁹ *Bulletin CBN*, nr. 27, februari 1992, 21-26.

Overigens worden in het artikel 67, § 2 van het KB W.Venn.¹⁰ de regels bepaald betreffende de inresultaatneming van interesten op vorderingen en schulden¹¹ volgens de methode van de samengestelde interest.

Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 137/7 – Interesten op vorderingen¹².

5. Onder het begrip “royalty’s” moet in dit advies de bedragen worden verstaan die worden betaald of ontvangen voor het gebruik van intellectuele rechten (octrooien, merken, tekeningen, modellen, enz.).

De opbrengsten die voortvloeien uit royalty’s moeten, in beginsel, eveneens worden geboekt naarmate de royalty’s verlopen zijn. In dat geval wordt eveneens de overlopende rekening 491 *Verkrege opbrengsten* gebruikt.

Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 104 *Royalty’s*¹³.

B. Boekhoudkundige verwerking van interesten en royalty’s, onder de vorm van kosten, in hoofde van de schuldenaar

6. De onderneming die de interesten is verschuldigd, moet deze interesten als kost boeken naarmate ze zijn verlopen, zonder de vervaldag van de interesten af te wachten. Aan het einde van het boekjaar dient de vennootschap de interestkosten *pro rata temporis* te boeken (hiervoor wordt de overlopende rekening van de passiefzijde 492 *Toe te rekenen kosten* gecrediteerd).

De artikelen 67, § 2 en 73 van het KB W.Venn.¹⁴ (zie punt 4 hierboven) bepalen de specifieke regels voor de inresultaatneming van interesten van, respectievelijk, vorderingen en schulden en van vastrentende effecten. Zoals hierboven werd gesteld, gelden deze regels zowel voor de inschrijver of koper van de effecten (schuldenaar), als voor de emittent van de effecten (schuldeiser).

¹⁰ Zo wordt in het artikel 37, § 2 van het KB W.Venn. bepaald dat bij de boeking van een vordering in de balans voor haar nominale waarde in voorkomend geval in de overlopende rekeningen van het passief worden geboekt en pro rata temporis in resultaat genomen op grond van de samengestelde interesten: a) de rente die op basis van de overeenkomst tussen partijen in de nominale waarde van de vordering begrepen is; b) het verschil tussen de aanschaffingswaarde en de nominale waarde van de vordering; c) het disconto op rentelose of abnormaal laag rentende vorderingen, wanneer deze vorderingen: 1° terugbetaalbaar zijn na meer dan één jaar te rekenen vanaf het ogenblik waarop zij in het vermogen van de vennootschap zijn opgenomen, en 2° betrekking hebben hetzij op als opbrengst geboekte bedragen in de resultatenrekening, hetzij op de prijs van de overdracht van vaste activa of van een activiteitsbranche. Het in sub c) bedoelde disconto wordt berekend op basis van de voordergelijke vorderingen geldende marktrente op het ogenblik waarop de vordering werd opgenomen in het vermogen van de vennootschap. Bij vorderingen die in termijnen worden betaald of afbetaald en waarvan de rente of het lastenpercentage gedurende de gehele contractduur wordt toegepast op het oorspronkelijke bedrag van de financiering of van de lening, worden de respectieve bedragen van de gelopen rente en het lastenpercentage die in resultaat moeten worden genomen en van de niet gelopen rente en het lastenpercentage die moeten worden overgedragen naar een volgend boekjaar bepaald doortoepassing van de reële rente op het bij het begin van elke periode uitstaande saldo; deze reële rente wordt berekend met inachtneming van de spreiding en de periodiciteit van de betalingen. Een andere methode mag slechts worden toegepast op voorwaarde dat zij, per boekjaar, een gelijkwaardig resultaat oplevert. Het bedrag van de rente of het lastenpercentage mag niet worden gecompenseerd met de kosten en provisies in verband met deze verrichtingen.

¹¹ Wat de overeenstemmende schulden betreffen, verwijst het artikel 77 van het KB W.Venn. naar het artikel 67 van het KB W.Venn.

¹² *Bulletin CBN*, nr. 22, juni 1988, 14-15.

¹³ *Bulletin CBN*, nr. 1, augustus 1977, 15.

¹⁴ Waarnaar het artikel 77 van het KB W.Venn. verwijst voor de overeenstemmende schulden.

7. De royalty's moeten in beginsel, net als de interesten, worden geboekt als kosten naarmate ze verlopen zijn, zonder hun vervaldag af te wachten. In dat geval wordt eveneens de overlopende rekening van de passiefzijde 492 *Toe te rekenen kosten* gebruikt.

De Commissie verwijst eveneens naar het voornoemde advies 104 – Royalty's¹⁵.

III. DIVIDENDEN EN TANTIËMES

A. Boekhoudkundige verwerking van dividenden en tantièmes, in de vorm van opbrengsten, in hoofde van de begunstigde

8. Strikt genomen moeten de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden in beginsel worden geboekt op het moment dat de algemene vergadering (of de raad van bestuur, in geval van een interimdividend) beslist om de dividenden uit te keren.

Het is immers op dat moment dat de vordering ontstaat van de aandeelhouders ten aanzien van de vennootschap.

9. De opbrengsten die voortvloeien uit tantièmes moeten eveneens worden geboekt op het moment dat de algemene vergadering van de vennootschap die de tantièmes uitkeert, beslist om de tantièmes uit te keren.

B. Boekhoudkundige verwerking van de resultaatsbestemming, in de vorm van dividenden of tantièmes, in hoofde van de vennootschap die het dividend uitkeert

10. De dividenden en tantièmes vormen een winstbestemming voor de vennootschap die ze verschuldigd is.

De jaarrekening wordt opgesteld na de resultaatsbestemming: de dividenden en tantièmes die door de algemene vergadering zullen worden gedecreteerd, zullen bij de opstelling van de jaarrekening worden geboekt door, respectievelijk, de overlopende rekeningen 694 *Vergoeding van het kapitaal* en 695 *Bestuurders of zaakvoerders* te debiteren en de schuldenrekening 47 *Schulden uit de bestemming van het resultaat* te crediteren.

Voor het overige verwijst de Commissie naar het advies 133/3 – Schulden voortvloeiend uit de bestemming van het resultaat¹⁶.

IV. BIJZONDER GEVAL: ONZEKERE INNING VAN EEN OPBRENGST

11. In het artikel 33, tweede lid van KB W.Venn. wordt bepaald dat “er rekening moet worden gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is” (eigen onderlijning).

Met andere woorden, wanneer – op basis van de criteria van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw – de effectieve inning van een opbrengst, bij aanvang en integraal, onzeker is, dan staat het de onderneming vrij de opbrengst niet in resultaat te nemen zolang de effectieve inning onzeker blijft.

¹⁵ *Bulletin CBN*, nr. 1, augustus 1977, 15.

¹⁶ *Bulletin CBN*, nr. 16, april 1985, 14-15.

Dezelfde opbrengst mag echter ook als resultaat worden geboekt; in dat geval zal voor de onzekerheid omtrent de inning een waardevermindering worden geboekt ten laste van de resultatenrekening¹⁷.

Voor het overige verwijst de Commissie met name naar het voornoemde advies 137/7 – Interesten op vorderingen¹⁸.

¹⁷ Zie CBN-advies 107/11 – Opbrengsten waarover betwisting bestaat, *Bulletin CBN*, nr. 24, september 1989, 3-4.

¹⁸ *Bulletin CBN*, nr. 22, juni 1988, 14-15.

» *Het gebruik van de verbingsrekening tussen een buitenlandse vennootschap en haar Belgisch bijkantoor (advies 2013/13)*
*Advies van 4 september 2013*¹

TREFWOORDEN

bijkantoor – buitenlandse vennootschap – interne jaarrekening – publicatieverplichting – verbingsrekening

I. INLEIDING

1. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van de verrichtingen tussen een zetel en haar bijkantoor² verwijst de Commissie in eerste instantie naar haar advies 172/1 – *Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor*³. Onderhavig advies strekt er toe de werking van de verbingsrekening tussen een Belgisch bijkantoor en haar buitenlandse zetel te verduidelijken.

II. PUBLICATIEVERPLICHTING

2. Een vennootschap naar buitenlands recht is verplicht haar jaarrekening, en in voorkomend geval haar geconsolideerde jaarrekening, in België openbaar te maken wanneer zij in België een bijkantoor heeft (artikel 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van vennootschappen, hierna: W.Venn.). Deze openbaarmaking geschiedt door het neerleggen van de rekeningen bij de Nationale Bank van België, in de vorm waarin deze rekeningen werden opgesteld, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de vennootschap valt.

3. Een buitenlandse vennootschap is verplicht om voor haar Belgisch bijkantoor een afzonderlijke interne jaarrekening op te maken. Deze verplichting volgt uit een samenlezing van artikel 1, tweede lid en artikel 9 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen. Sinds 1991 is de verplichting tot openbaarmaking van deze afzonderlijke jaarrekening weggevallen.

4. Indien het bijkantoor een bijkantoor is van een buitenlandse rechtspersoon die geen rechtsvorm heeft waarvoor in België een publicatieverplichting bestaat, moet deze buitenlandse rechtspersoon haar jaarrekening in België niet neerleggen⁴. Omgekeerd, wanneer de buitenlandse entiteit in haar thuisland geen neerleggingsverplichting zou hebben en in België voor een entiteit met een dergelijke rechtsvorm geen vrijstelling van publicatieplicht geldt, dan moet er toch in België gepubliceerd worden.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 29 mei 2013 werd ter consultatie gepubliceerd op de website van de CBN.

² Voor een definitie van het begrip *bijkantoor* wordt verwezen naar het CBN-advies 1/5 – Ondernemingen naar buitenlands recht: bijkantoren en centra van werkzaamheden in België – Begrip (Bull. CBN nr. 3, juli 1978, 12).

³ Bull. CBN nr. 35, oktober 1995, 18-39.

⁴ In toepassing van artikel 18 van het koninklijk besluit van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans (BS 30 augustus 1996) zal het bijkantoor wel een sociale balans moeten opstellen en neerleggen.

III. PRESENTATIE VAN DE INTERNE JAARREKENING VAN EEN BELGISCH BIJKANTOOR

5. Zoals vermeld in het advies 172/1 *Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor* heeft de verbindingsrekening tussen een zetel en haar bijkantoor voor beiden een verschillende functie. Vanuit het standpunt van een Belgische zetel heeft de verbindingsrekening eerder het kenmerk van een wachtrekening. Een Belgische zetel zal de verrichtingen van haar bijkantoor periodiek bijwerken in haar boekhouding. Dit houdt in dat ze in principe alle verrichtingen van het bijkantoor zal opnemen in haar eigen boekhouding en dat vervolgens alle transacties tussen de zetel en haar bijkantoren worden weggewerkt. Na voormelde periodieke bijwerking zal geen wachtrekening meer zichtbaar zijn in de jaarrekening van de zetel.

6. In geval van een Belgisch bijkantoor zullen in de interne jaarrekening van deze laatste alle geboekte verrichtingen tussen het bijkantoor en haar buitenlandse zetel tot uiting komen. In de boekhouding van het bijkantoor zal immers geen correctie plaatsvinden voor de transacties die hebben plaatsgevonden tussen het bijkantoor en haar buitenlandse zetel. De verbindingsrekening fungeert in de boekhouding van het bijkantoor over het algemeen als een rekening-courant waaruit blijkt welke middelen de zetel ter beschikking stelt van het bijkantoor, hetzij voor de duurzame financiering van de infrastructuur, hetzij voor de courante kasbehoeften. De verbindingsrekening in de boekhouding van het bijkantoor kan zowel een debet- als een creditsaldo vertonen.

7. Vertoont de rekening-courant op inventarisdatum een creditsaldo, dan kan dit saldo in de interne jaarrekening van het Belgisch bijkantoor worden geboekt hetzij op de rekening 489 *Andere diverse schulden*; hetzij op de rekening 179 *Diverse schulden*; hetzij op de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*. Het lijkt in dergelijk geval aangewezen om deze rekeningen een aangepaste benaming te geven zoals bijvoorbeeld:

| | |
|-----|--|
| 489 | <i>Interne schulden tegenover de zetel</i> |
| 179 | <i>Interne schulden tegenover de zetel</i> |
| 100 | <i>Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld</i> |

8. Wanneer de rekening-courant een debetsaldo vertoont, met name wanneer het Belgisch bijkantoor een vordering heeft op de buitenlandse zetel, vormt dit debetsaldo een actiefbestanddeel van het Belgisch bijkantoor. De Commissie is van mening dat deze vordering op de buitenlandse zetel, naar analogie met vorderingen op verbonden ondernemingen, best tot uiting kan worden gebracht door een boeking op de rekening 2810 *Vorderingen op rekening*. Ook in dit geval is het aangewezen deze rekening een meer passende benaming te geven, bijvoorbeeld 2810 *Interne vorderingen tegenover de zetel*.

IV. GEPLAATST KAPITAAL

9. Wat betreft de middelen die door de buitenlandse zetel ter beschikking worden gesteld, stelt zich de vraag welke bedragen in de interne jaarrekening geplaatst worden op de rekening 100 *Geplaatst kapitaal* en welke bedragen in de interne jaarrekening voorgesteld worden op een schuldenrekening.

10. Wat betreft het gebruik van de passiefrubriek I.A. *Geplaatst kapitaal* bepaalt artikel 95, § 2 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) dat voor bijkantoren onder "geplaatst kapitaal" moet worden verstaan "de eigen middelen die door de buitenlandse onderneming aan de bedrijfsuitoefening van

hun bijkantoren in België, duurzaam worden besteed, voor zover deze middelen niet hun oorsprong vinden in gereserveerde of overgedragen winsten die zijn opgenomen onder de posten IV en V. De benaming "Geplaatst kapitaal" wordt dienovereenkomstig aangepast."

11. De Commissie merkt op dat de omschrijving van de rubriek *geplaatst kapitaal* van een bijkantoor minder geschikt is in de mate dat daaruit af te leiden valt dat het eigen vermogen van het bijkantoor ook gereserveerde of overgedragen resultaten zou bevatten, wat niet het geval is.

Een dergelijke reserve-rekening kan bijvoorbeeld zijn gebruikt om te voldoen aan de zogenaamde onaantastbaarheidsvoorwaarde vermeld in artikel 190 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

12. Het is aan het bestuursorgaan om, voor de opmaak van de interne jaarrekening van het Belgische bijkantoor, het bedrag vast te stellen van de eigen middelen van de buitenlandse onderneming die *duurzaam* ter beschikking worden gesteld van het bijkantoor. Bijgevolg wordt voor de middelen van de buitenlandse onderneming die ter beschikking worden gesteld van het Belgisch bijkantoor een onderscheid gemaakt tussen:

- de eigen middelen die door de buitenlandse onderneming aan de bedrijfsuitoefening van haar bijkantoren of centra van werkzaamheden in België, duurzaam worden besteed; en
- de andere dan de duurzaam ter beschikking gestelde eigen middelen van de buitenlandse onderneming. Deze crediteurposities van de buitenlandse zetel tegenover haar bijkantoor zijn doorgaans posities op korte termijn en worden bijgevolg doorgaans op een rekening-courant geboekt.

V. RESULTAATVERWERKING VAN HET BIJKANTOOR

13. Uit de vaststelling dat het resultaat van het bijkantoor in naam en voor rekening van de zetel wordt gerealiseerd, kan worden afgeleid dat er voor het bijkantoor slechts sprake kan zijn van een beperkte resultaatverwerking. Het resultaat van het bijkantoor kan immers slechts worden toegevoegd aan of worden aangerekend op de rekening van de zetel. Boekhoudkundig worden hiervoor de rekeningen 694 en 794 gebruikt met een aangepaste benaming. Zoals eerder vermeld kan volgens de Commissie uit de omschrijving van de rubriek *Geplaatst kapitaal* van een bijkantoor worden afgeleid dat het eigen vermogen van het bijkantoor ook gereserveerde of overgedragen resultaten zou bevatten, wat in feite niet het geval is. Dit kan bijvoorbeeld worden vermeden wanneer bij de resultaatverwerking de rekening-courant ten opzichte van de zetel wordt gebruikt in plaats van de rekening 14 *Overgedragen resultaat*.

VI. VOORBEELD

14. Een buitenlandse onderneming heeft een Belgisch bijkantoor opgericht. Bij de oprichting van dit bijkantoor wordt een bedrag van 1.000 gestort op een Belgische bankrekening. Dit bedrag wordt duurzaam ter beschikking gesteld van het Belgisch bijkantoor.

BOEKING IN HOOFDE VAN HET BELGISCH BIJKANTOOR

| | | |
|---|-------|-------|
| 5500 Kredietinstellingen: rekening-courant | 1.000 | |
| aan 100 Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld | | 1.000 |

Tijdens het boekjaar heeft het bijkantoor de volgende verrichtingen gedaan:

Er werd een dienst verricht ten gunste van de zetel. Daarvoor werd intern 30 aangerekend aan de zetel. Daarnaast heeft het bijkantoor voor een bedrag van 500 goederen afgenomen van de buitenlandse zetel, het bijkantoor heeft deze goederen verkocht aan een derde voor een bedrag van 600. Voor de eenvoud van het voorbeeld wordt verondersteld dat het bijkantoor geen andere verrichtingen heeft gedaan. Ook de gevolgen op btw-vlak worden buiten beschouwing gelaten.

BOEKINGEN TIJDENS HET JAAR IN HOOFDE VAN HET BELGISCH BIJKANTOOR

| | | |
|---|-----|-----|
| 2810 Interne vorderingen tegenover de zetel | 30 | |
| aan 70 Omzet | | 30 |
| 60 Aankopen handelsgoederen | 500 | |
| aan 489 Interne schulden tegenover de zetel | | 500 |
| 400 Handelsdebiteuren | 600 | |
| aan 70 Omzet | | 600 |

INVENTARISVERRICHTINGEN IN HOOFDE VAN HET BELGISCH BIJKANTOOR

Op inventarisdatum blijkt dat tussen het bijkantoor en de zetel in de boekhouding zowel een debiteur- als een crediteurpositie wordt uitgedrukt. Per saldo bestaat boekhoudkundig slechts een schuldpositie. Daarom zal in hoofde van het bijkantoor de volgende boeking plaatsvinden.

| | | |
|---|----|----|
| 489 Interne schulden tegenover de zetel | 30 | |
| aan 2810 Interne vorderingen tegenover de zetel | | 30 |

Door het gebruik van de rekening 14 *Overgedragen resultaat* kan het resultaat worden opgevolgd dat het bijkantoor heeft behaald. In feite heeft de rekening 14 *Overgedragen resultaat* van het bijkantoor evenzeer de kenmerken van een verbindingsrekening met de zetel en vertegenwoordigt het bedrag vermeld op deze rekening een interne schuld aan de zetel.

Eerste optie: boeking als overgedragen resultaat

| | | |
|-------------------------------|-----|-----|
| 694 Overgedragen resultaat | 130 | |
| aan 14 Overgedragen resultaat | | 130 |

EINDEJAARSBALANS

| Activa | | | Passiva | | |
|--------|-------------------|-------|---------|---|-------|
| 55 | Bank | 1.000 | 100 | Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld | 1.000 |
| 400 | Handelsdebiteuren | 600 | 14 | Overgedragen resultaat | 130 |
| | | | 489 | Interne schulden tegenover de zetel | 470 |

Tweede optie: boeking als interne schuld aan de zetel

| | | | |
|-----|-------------------------------------|-----|-----|
| 694 | Overgedragen resultaat | 130 | |
| | aan 489 Interne schuld aan de zetel | | 130 |

EINDEJAARSBALANS

| Activa | | | Passiva | | |
|--------|-------------------|-------|---------|---|-------|
| 55 | Bank | 1.000 | 100 | Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld | 1.000 |
| 400 | Handelsdebiteuren | 600 | 489 | Interne schulden tegenover de zetel | 600 |

15. De Commissie is van mening dat de bovenstaande verwerking in overeenstemming is met de huidige definiëring van de inhoud van de rubriek *I.A. Geplaatst kapitaal* voor (de natuurlijke personen en voor) de bijkantoren in België van ondernemingen naar buitenlands recht zoals geformuleerd in artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) van het KB W.Venn.

16. De Commissie is evenwel van mening dat de huidige formulering in artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) van het KB W.Venn. minder geschikt is en zal voorstellen om bij een volgende wijziging aan het KB W.Venn. de tekst van artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) als volgt te wijzigen: “e) wat de natuurlijke personen betreft en de bijkantoren in België van ondernemingen naar buitenlands recht, de verbingsrekening met het vermogen van respectievelijk de exploitant en de zetel.” Na die aanpassing zal deze rekening, voor een bijkantoor, fungeren als de verbinding tussen het bijkantoor en de zetel. Uiteraard kan iedere onderneming, ten behoeve van een interne opvolging, vervolgens naar eigen wens deze verbingsrekening verder onderverdelen in subrekeningen.

» *De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies (advies 2013/14)*
Advies van 23 oktober 2013

TREFWOORDEN

gerealiseerde meerwaarden – kapitaalsubsidies – uitgestelde belastingen

I. INLEIDING

1. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) heeft de wetgever voorzien in de mogelijkheid voor ondernemingen om de door hen gerealiseerde meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa gespreid te laten belasten.¹ Op voorwaarde dat het bij de realisatie verkregen bedrag opnieuw wordt geïnvesteerd² en dat de meerwaarde in het vermogen van de onderneming blijft behouden, mogen de ondernemingen de belasting op de meerwaarde gelijkmatig spreiden volgens het ritme van de fiscaal in aanmerking genomen afschrijvingen van de verworven vaste activa.

Wanneer een onderneming bijgevolg opteert voor de regeling van de uitgestelde belasting, zal deze belasting op de meerwaarde die tijdens een bepaald boekjaar werd verkregen grotendeels of zelfs volledig ten laste komen van de latere boekjaren. Het vermogen van deze ondernemingen zal dan ook worden bezwaard met een belastingschuld die, hoewel geen onmiddellijk vaststaande noch liquide schuld, zal komen vast te staan in de loop van de volgende jaren tenzij er externe factoren bestaan of optreden zoals fiscale verliezen.³

Met het koninklijk besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet heeft de regering het destijds noodzakelijk geacht om in de jaarrekeningenschema's rekening te houden met deze fiscale regeling en met de noodzaak om deze uitgestelde belastingen in een afzonderlijke post te boeken die niet onder het eigen vermogen noch onder de schulden valt.

Vermits ook voor kapitaalsubsidies voor afschrijfbaar vaste activa een analoge fiscale regeling geldt, heeft de regering het destijds wenselijk geacht om de belasting op die subsidies die overeenkomstig het Wetboek van de inkomstenbelastingen gelijkmatig met de afschrijving van de betrokken vaste activa ten laste komen van de onderneming, ook onder dezelfde post van de uitgestelde belastingen op te nemen. Teneinde een correct en getrouw beeld te geven in de jaarrekening zullen de van overheidswege verkregen kapitaalsubsidies worden uitgesplitst tussen enerzijds de post *Kapitaalsubsidies* die behoort tot het eigen vermogen van de onderneming, en anderzijds de post *Uitgestelde belastingen*.⁴

2. Naar aanleiding van de publicatie van voornoemd koninklijk besluit van 30 december 1991 heeft de Commissie in februari 1992 haar advies 165/1 – Gerealiseerde meerwaarden

¹ Artikel 47 WIB 92.

² Op de wijze en binnen de termijn vermeld in artikel 47 WIB 92.

³ Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet, BS 31 december 1991, 30093 e.v.

⁴ Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30094.

waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt. Kapitaalsubsidies⁵, gepubliceerd waarin de boekhoudkundige verwerking van deze nieuwe balanspost van de *Uitgestelde belastingen* werd verduidelijkt aan de hand van een door de Centrale Raad voor Bedrijfsleven uitgewerkt voorbeeld.

Onderhavig advies van de Commissie vervangt voornoemd advies 165/1. Het uitgewerkte voorbeeld blijft in dit advies behouden in een geactualiseerde vorm. Bovendien bespreekt de Commissie in onderhavig advies op meer uitvoerige wijze de boekhoudkundige verwerking van de balanspost van de *Uitgestelde belastingen*, en dit hoofdzakelijk op grond van artikel 76 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (KB W.Venn.)⁶ en het Verslag aan de Koning bij het hierboven vermelde koninklijk besluit van 30 december 1991.

II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE UITGESTELDE BELASTINGEN

A. *Initiële waardering van de uitgestelde belastingen*

3. Artikel 76, § 1 KB W.Venn. bepaalt dat de uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies en gerealiseerde meerwaarden oorspronkelijk worden gewaardeerd tegen het normale bedrag van de belasting die erop zou zijn geheven indien die subsidies en meerwaarden zouden zijn belast ten laste van het boekjaar waarin zij werden geboekt. Zij worden evenwel gewaardeerd na aftrek van de weerslag van de belastingverminderingen en vrijstellingen waarvan op het ogenblik dat deze subsidies en meerwaarden worden geboekt kan worden vermoed dat zij, in een nabije toekomst, zullen leiden tot een lagere belasting op deze subsidies en meerwaarden. Wanneer de kapitaalsubsidie definitief van belasting wordt vrijgesteld,⁷ worden er geen uitgestelde belastingen op het passief van de balans weerhouden.

4. Uit het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 30 december 1991 blijkt dat de regering met artikel 76, § 1 KB W.Venn. heeft proberen te vermijden dat er in de praktijk moeilijke problemen zouden ontstaan met betrekking tot de waardering van de uitgestelde belastingen, vooral wanneer de effectieve belasting op de ontvangen kapitaalsubsidies of de gerealiseerde meerwaarden over een bijzonder lange periode zou worden gespreid.

5. Om deze moeilijkheden op te vangen of te vermijden, heeft de regering er destijds voor geopteerd om als basismethode voor te schrijven dat de initiële waardering van de uitgestelde belastingen, dit is met andere woorden de waardering op het ogenblik waarop de subsidie of de gerealiseerde meerwaarde wordt geboekt, dient te gebeuren tegen het normale bedrag van de belasting die op de subsidie of de meerwaarde zou zijn geheven, mocht die niet zijn uitgesteld (zie ook artikel 76, § 1, eerste zin KB W.Venn.).⁸

6. In de tweede zin van artikel 76, § 1 KB W.Venn. heeft de regering echter een correctie aangebracht op deze basismethode om rekening te houden met de vermoedelijke effectieve belasting op de ontvangen kapitaalsubsidie of de gerealiseerde meerwaarden. Wanneer op het ogenblik dat deze subsidies en meerwaarden worden geboekt, kan worden vermoed dat de effectieve belasting in een nabije toekomst lager zal zijn als gevolg van een belastingvermindering of -vrijstelling (zoals aftrekbare, overgedragen verliezen, aftrek voor risicokapitaal, ...) dan moet de uitgestelde belasting worden gewaardeerd na aftrek van de weerslag

⁵ Bull. CBN, afl. 27, februari 1992, 27-32.

⁶ BS 6 februari 2001.

⁷ Bijvoorbeeld ingevolge de regeling vermeld in de artikelen 193bis WIB 92 en 193ter WIB 92.

⁸ Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30095.

van deze belastingverminderingen of -vrijstellingen. Het verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991 vermeldt nog dat dergelijke correctie in de waardering van de uitgestelde belastingen maar hoeft te worden doorgevoerd voor betekenisvolle bedragen, met andere woorden, wanneer het bedrag aan passiefzijde voor uitgestelde belastingen misleidend zou kunnen zijn, mocht het niet worden gecorrigeerd. Het Verslag aan de Koning vermeldt ten slotte ook nog dat de effectieve geraamde belasting slechts met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel tegen een geringer bedrag in resultaat⁹ mag worden genomen.¹⁰

B. Geleidelijke inresultaatname van de uitgestelde belastingen

7. Artikel 76, § 2, eerste lid KB W.Venn. bepaalt dat de uitgestelde belastingen op ontvangen kapitaalsubsidies geleidelijk worden afgeboekt via overboeking naar de post *Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen* van de resultatenrekening, gelijkmatig met de afboeking van de kapitaalsubsidies in passiefpost VI waarop zij betrekking hebben.

8. Wanneer de kapitaalsubsidie betrekking heeft op een actiefbestanddeel dat niet wordt afgeschreven, blijft het bedrag van de kapitaalsubsidie op het passief van de balans staan, gedeeltelijk op de rekening 15 *Kapitaalsubsidies* en gedeeltelijk op de rekening 1680 *Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies*, zolang en in zover het betrokken actief behouden blijft op de balans. Wanneer een waardevermindering wordt geboekt op het betrokken actief zullen ook de kapitaalsubsidie en de uitgestelde belastingen evenredig in resultaat worden geboekt.

9. De uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden worden eveneens geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post *Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen* van de resultatenrekening en dit gelijkmatig met de opnemings van de betrokken meerwaarden in het belastbaar resultaat.¹¹

C. Latere aanpassingen aan de waardering van de uitgestelde belastingen

10. Artikel 76, § 3 KB W.Venn. voorziet ten slotte in de mogelijkheid voor de ondernemingen om na de initiële waardering van de uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies of gerealiseerde meerwaarden een aanpassing te doen aan het bedrag ervan. Voornoemd artikel bepaalt immers dat behoudens toepassing van artikel 76, § 2 KB W.Venn. (zie *supra*) het gepassiveerde bedrag van de uitgestelde belastingen slechts mag worden aangepast in zover, ingevolge een wijziging in de fiscale toestand van de onderneming, het effectieve bedrag van de geraamde belasting die in een nabije toekomst op deze subsidies zal zijn verschuldigd, waarschijnlijk sterk zal verschillen van het bedrag aan passiefzijde.

11. Het Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991 verduidelijkt nog dat de latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op de kapitaalsubsidies rechtstreeks aan de post *Kapitaalsubsidies* zullen worden toegerekend, en dat de latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden rechtstreeks aan de post *Belastingvrije reserves* zullen worden toegerekend.

12. Ook voor deze latere aanpassingen aan het bedrag van de uitgestelde belastingen geldt dat deze aanpassingen slechts hoeven te worden doorgevoerd voor betekenisvolle bedragen,

⁹ Het verslag aan de Koning vermeldt "in resultaat mag worden genomen", maar er wordt bedoeld "mag worden geboekt".

¹⁰ Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30094-30095.

¹¹ Art. 76, § 2, tweede lid KB W.Venn.

met andere woorden, wanneer het bedrag aan passiefzijde voor uitgestelde belastingen misleidend zou kunnen zijn, mocht het niet worden gecorrigeerd. Eveneens geldt ook voor deze latere aanpassingen dat een effectieve geraamde belasting slechts met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel tegen een geringer bedrag in resultaat¹² mag worden genomen.¹³

III. VOORBEELD¹⁴

A. Gegevens

13. Op 1 februari 20X1 realiseert vennootschap A een meerwaarde (op een volledig afgeschreven machine met een initiële aanschaffingswaarde van 5.000 EUR) of verkrijgt vennootschap A een kapitaalsubsidie van 1.000 EUR.

Op 1 maart 20X1 wordt de verkoopprijs herbelegd door (of wordt de kapitaalsubsidie aangewend voor) de aanschaffing van een materieel vast actief dat lineair zal worden afgeschreven over een periode van 10 jaar¹⁵. Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt op dat ogenblik 34 % en de uitgestelde belastingen worden door vennootschap A ook aan dit tarief gewaardeerd.

In 20X4 wordt het belastingtarief door de wetgever verlaagd naar 29 % per 1 januari 20X5. Deze aanpassing van de belastingvoet is een grondige en blijvende wijziging van de fiscale toestand van de vennootschap waardoor zij de waardering van de post *Uitgestelde belastingen* dient aan te passen conform artikel 76, § 3 KB W.Venn.

B. Boekingschema

1. JAAR 20X1

1.1 Meerwaarde op materieel vast actief

14. Realisatie van de meerwaarde op 1 februari 20X1:

| | | | |
|------|---|-------|-------|
| 416 | Diverse vorderingen | 1.000 | |
| 23.9 | Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen | | 5.000 |
| | aan 763 ¹⁶ Meerwaarden op de realisatie van vaste activa | 1.000 | |
| 23.0 | Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde | | 5.000 |

¹² Het verslag aan de Koning vermeldt ‘in resultaat mag worden genomen’, maar er wordt bedoeld ‘mag worden geboekt’

¹³ Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30096.

¹⁴ Dit voorbeeld is een geactualiseerde herneming van het voorbeeld dat eerder door de CBN was opgenomen in haar advies 165/1 en dat oorspronkelijk was opgesteld door de Centrale Raad voor Bedrijfsleven naar aanleiding van de publicatie van het koninklijk besluit tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet, BS 31 december 1991. In het voorbeeld worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.

¹⁵ Voor de eenvoud wordt in het voorbeeld verondersteld dat de vennootschap in het jaar van verwerving reeds een volledige annuïteit afschrijft.

¹⁶ Of rekening 741 *Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa*.

15. Overboeking van de gerealiseerde meerwaarde naar de belastingvrije reserves en de uitgestelde belastingen:

| | | | |
|-----|---|-----|-----|
| 689 | Overboeking naar de belastingvrije reserves | 660 | |
| | aan 132 Belastingvrije reserves | | 660 |
| 680 | Overboeking naar de uitgestelde belastingen | 340 | |
| | aan 1682 Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa | | 340 |

16. Herbelegging van de gerealiseerde verkoopprijs op 1 maart 20X1:

| | | | |
|------|--|-------|-------|
| 23.0 | Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde | 1.000 | |
| | aan 440 Leveranciers | | 1.000 |

17. Op 31 december 20X1 wordt afgeschreven op de herbelegging:

| | | | |
|------|---|-----|-----|
| 6302 | Afschrijvingen op materiële vaste activa | 100 | |
| | aan 23.9 Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen | | 100 |

18. Eveneens op 31 december 20X1 worden, gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde investering, de posten *Belastingvrije reserves* en *Uitgestelde belastingen* overgeboekt naar het resultaat:

| | | | |
|------|--|----|----|
| 1682 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa | 34 | |
| | aan 780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen | | 34 |
| 132 | Belastingvrije reserves | 66 | |
| | aan 789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves | | 66 |

19. Elke andere verrichting buiten beschouwing gelaten, zal er op 31 december 20X1 geen belasting verschuldigd zijn, aangezien de belastbare winst voor eenzelfde bedrag wordt verminderd met de afschrijving op de gesubsidieerde investering en verhoogd met de overboeking naar het resultaat.

1.2 Kapitaalsubsidie

20. Verkrijging van de subsidie op 1 februari 20X1:

| | | | |
|-----|---|-------|-----|
| 416 | Diverse vorderingen | 1.000 | |
| | aan 15 Kapitaalsubsidies | | 660 |
| | 1680 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies | | 340 |

21. Gesubsidieerde investering op 1 maart 20X1:

| | | |
|---|-------|-------|
| 23.0 Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde | 1.000 | |
| aan 440 Leveranciers | | 1.000 |

22. Afschrijving van de gesubsidieerde investering op 31 december 20X1:

| | | |
|---|-----|-----|
| 6302 Afschrijving op materiële vaste activa | 100 | |
| aan 23.9 Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen | | 100 |

23. Eveneens op 31 december 20X1 worden, gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde investering, de posten *Kapitaalsubsidies* en *Uitgestelde belastingen* overgeboekt naar het resultaat:

| | | |
|--|----|----|
| 15 Kapitaalsubsidies | 66 | |
| aan 753 Kapitaal- en interestsubsidies | | 66 |
| 1680 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies | 34 | |
| aan 780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen | | 34 |

24. Elke andere verrichting buiten beschouwing gelaten, zal er op 31 december 20X1 geen belasting verschuldigd zijn, aangezien de belastbare winst voor eenzelfde bedrag wordt verminderd met de afschrijving op de gesubsidieerde investering en verhoogd met de overboeking naar het resultaat.

1.3 Balans op 31 december 20X1

1.3.1 INGEVAL VAN EEN MEERWAARDE

| Actief | Balans | Passief | |
|------------------------|--------|-------------------------|-------|
| Materiële vaste activa | 1.000 | Belastingvrije reserves | 594 |
| Afschrijvingen (-) | -100 | Uitgestelde belastingen | 306 |
| | ----- | | ----- |
| | 900 | | 900 |

1.3.2 INGEVAL VAN EEN KAPITAALSUBSIDIE

| Actief | Balans | Passief | |
|------------------------|--------|-------------------------|-------|
| Materiële vaste activa | 1.000 | Subsidies | 594 |
| Afschrijvingen (-) | -100 | Uitgestelde belastingen | 306 |
| | ----- | | ----- |
| | 900 | | 900 |

1.4 Resultatenrekening op 31 december 20X1

| | | Ingeval van een meerwaarde | Ingeval van een kapitaalsubsidie |
|---------|--|----------------------------|----------------------------------|
| II. D. | Afschrijvingen | -100 | -100 |
| IV. | Financiële opbrengsten | | 66 |
| VII. D. | Meerwaarden bij de realisatie van vaste activa | 1.000 | |
| | | | |
| IX. | Winst vóór belastingen | 900 | -34 |
| IX. bis | Overboeking naar de uitgestelde belastingen | -340 | - |
| | Onttrekking aan de uitgestelde belastingen | +34 | +34 |
| | | | |
| X. | Belastingen op het resultaat | - | - |
| XI. | Winst van het boekjaar | 594 | |
| XII. | Overboeking naar de belastingvrije reserves | -660 | |
| | Onttrekking aan de belastingvrije reserves | +66 | |
| XIII. | Te bestemmen winst | 0 | 0 |

2. JAAR 20X2

25. Tijdens het jaar 20X2 zullen voor de betrokken verrichtingen dezelfde boekingen plaatsvinden als in het jaar 20X1.

Wat betreft de meerwaarde zal een afschrijving plaatsvinden van het herbeleggingsactief en tevens zal een overboeking plaatsvinden naar de resultaten vanuit de post *Belastingvrije reserves* en vanuit de post *Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa*.

Wat betreft de kapitaalsubsidie zal een afschrijving plaatsvinden van het gesubsidieerde actief en tevens zal een overboeking plaatsvinden naar de resultaten vanuit de post *Kapitaal-subsidies* en vanuit de post *Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies*.

2.1 Balans op 31 december 20X2

2.1.1 INGEVAL VAN EEN MEERWAARDE

| Actief | Balans | Passief | |
|------------------------|--------|-------------------------|-------|
| Materiële vaste activa | 1.000 | Belastingvrije reserves | 528 |
| Afschrijvingen (-) | -200 | Uitgestelde belastingen | 272 |
| | ----- | | ----- |
| | 800 | | 800 |

2.1.2 INGEVAL VAN EEN KAPITAALSUBSIDIE

| Actief | Balans | Passief | |
|------------------------|--------|-------------------------|-------|
| Materiële vaste activa | 1.000 | Subsidies | 528 |
| Afschrijvingen (-) | -200 | Uitgestelde belastingen | 272 |
| | ----- | | ----- |
| | 900 | | 900 |

2.2 Resultatenrekening op 31 december 20X2

| | | Ingeval van een meerwaarde | Ingeval van een kapitaalsubsidie |
|---------|--|----------------------------|----------------------------------|
| II. D. | Afschrijvingen | -100 | -100 |
| IV. | Financiële opbrengsten | | 66 |
| | | | |
| IX. | Winst vóór belastingen | -100 | -34 |
| IX. bis | Onttrekking aan de uitgestelde belasting | +34 | +34 |
| | | | |
| X. | Belastingen op het resultaat | - | - |
| XI. | Winst van het boekjaar | -66 | 0 |
| XII. | Onttrekking aan de belastingvrije reserves | +66 | |
| XIII. | Te bestemmen winst | 0 | 0 |

3. JAAR 20X4

26. Tijdens het jaar 20X4 zullen voor de betrokken verrichtingen dezelfde boekingen plaatsvinden als in het jaar 20X1, 20X2 en 20X3.

Eind 20X4 moet evenwel in de jaarrekening de weerslag worden uitgedrukt van de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting per 1 januari 20X5 op het saldo van de uitgestelde belastingschuld. Deze verlaging van de belastingvoet zal op balansdatum van het boekjaar als volgt worden geboekt:

- Voor wat de meerwaarde betreft¹⁷:

| | | | |
|------|--|----|----|
| 1682 | Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa | 30 | |
| | aan 132 Belastingvrije reserves | | 30 |

- Voor wat de subsidies betreft¹⁸:

| | | | |
|------|--|----|----|
| 1680 | Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies | 30 | |
| | aan 15 Kapitaalsubsidies | | 30 |

¹⁷ Eind boekjaar 20X4 staat vast dat er van de in 20X1 gerealiseerde meerwaarde nog 600 moet worden belast aan het verlaagde tarief van 29 %, zodat in de volgende boekjaren in totaal nog 174 aan belastingen moet worden betaald (29 % van 600). Op de post *Uitgestelde belastingen* staat eind 20X4 een bedrag van 174 geboekt zodat een bedrag van 30 moet worden overgeboekt van de *Uitgestelde belastingen* naar de *Belastingvrije reserves*.

¹⁸ Eind boekjaar 20X4 staat vast dat er van de in 20X1 ontvangen kapitaalsubsidie nog 600 moet worden belast aan het verlaagde tarief van 29 %, zodat in de volgende boekjaren in totaal nog 174 aan belastingen moet worden betaald (29 % van 600). Op de post *Uitgestelde belastingen* staat eind 20X4 een bedrag van 174 geboekt zodat een bedrag van 30 moet worden overgeboekt van de *Uitgestelde belastingen* naar de post *Kapitaalsubsidies*.

27. In de daaropvolgende jaren dient het bedrag van de inresultaatname van de belastingvrije reserve / kapitaalsubsidie vervolgens met 5 te worden verhoogd, en het bedrag van de inresultaatname van de uitgestelde belastingen met 5 te worden verlaagd.

Dit advies vervangt het advies 165/1.

» *De boekhoudkundige verwerking van de verhoogde aftrek van bepaalde kosten die fiscaal wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde (Advies 2013/15)*
*Advies van 27 november 2013*¹

TREFWOORDEN

belastingvrije reserves – beroepskosten – onaantastbaarheidsvoorwaarde – verhoogde aftrek

I. INLEIDING

1. In 2009² voerde de fiscale wetgever een wijziging door in het tarief van de aftrekbaarheid van beroepskosten gemaakt voor de aanschaf en het gebruik van voertuigen met een uitstoot van nul gram CO₂ per kilometer (o.a. bepaalde elektrisch aangedreven wagens). Om de meest ecologische samenstelling van het wagenpark van vennootschappen te bevorderen, werd een tarief van aftrekbaarheid van 120 procent voorzien voor de voertuigen die geen uitstoot hebben van CO₂. Deze verhoogde fiscale aftrek is opgenomen in artikel 198*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92).

2. Naast de regeling vermeld in artikel 198*bis* WIB 92 voorziet artikel 64*ter* WIB 92 in een aftrek ten belope van 120 procent:

- voor bepaalde kosten die worden gemaakt door een werkgever of een groep van werkgevers in het kader van een georganiseerd gemeenschappelijk vervoer met minibussen, autobussen of autocars van personeelsleden tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling;
- voor bepaalde kosten die zijn gedaan of gedragen inzake beveiliging;
- voor bepaalde kosten die specifiek zijn gedaan of gedragen om het gebruik van de fiets door de personeelsleden voor hun verplaatsingen tussen hun woonplaats en hun plaats van tewerkstelling aan te moedigen.

Aan de Commissie werd gevraagd hoe deze fiscale aftrek van 120 procent boekhoudkundig moet worden verwerkt. Omdat het fiscaal regime *in casu* determinerend zal zijn voor de wijze waarop deze verhoogde aftrek boekhoudkundig moet worden verwerkt, zal in een eerste hoofdstuk een overzicht worden gegeven van de relevante fiscale bepalingen. In een volgend hoofdstuk wordt vervolgens nader ingegaan op de boekhoudkundige verwerking van deze aftrek.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 30 september 2013 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Programmawet van 23 december 2009, BS 30 december 2009.

II. FISCAAL REGIME

3. In beginsel zijn de beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik van de in artikel 65 WIB 92 bedoelde voertuigen³ slechts tot 75 procent aftrekbaar⁴. Met de Programmawet van 23 december 2009 (zie *supra*) werd dit tarief voor de aftrek verhoogd tot 120 procent voor de aftrekbare beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik⁵ van de hierboven bedoelde voertuigen die een uitstoot hebben van nul gram CO₂ per kilometer.⁶ Wat betreft de kosten vermeld in artikel 64^{ter} WIB 92 (georganiseerd gemeenschappelijk vervoer, beveiliging of aanmoediging fietsgebruik) geldt geen specifieke aftrekbeperking, voor deze kosten geldt een verhoogde aftrek tot 120 procent van de gedane of gedragen kosten.

Wanneer voormelde beroepskosten bestaan uit afschrijvingen, wordt het aftrekbaar bedrag per belastbaar tijdperk verkregen door het normale bedrag van de afschrijvingen van dat tijdperk met 20 procent te verhogen.⁷

4. Artikel 190^{bis} WIB 92 bepaalt vervolgens dat de aftrek van 20 procent van de hierboven bedoelde kosten die wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten, en het behoud ervan, onderworpen zijn aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals omschreven in artikel 190, tweede lid WIB 92. Bijgevolg moet dit deel van de aftrek dat de werkelijke gedane of gedragen kosten overstijgt (20 procent), worden geboekt op een afzonderlijke rekening van het passief en mag het niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning. Indien en in zoverre deze voorwaarden niet langer worden nageleefd, wordt dit deel van de aftrek als winst van het belastbaar tijdperk waarin de voorwaarden niet langer werden nageleefd, beschouwd. De voorwaarde vermeld in artikel 190^{bis} WIB 92 geldt uitsluitend voor de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting en voor de belastingplichtige niet-inwoners bedoeld in artikel 227, 2° WIB 92 (BNI-venn.).

III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING

5. De fiscale beperkingen die gelden voor de aftrek van kosten die zijn gemaakt voor de aanschaf en het gebruik van voertuigen werken niet door op boekhoudkundig vlak. Dit betekent dat kosten die fiscaal in beginsel maar voor 75 procent aftrekbaar zijn, boekhoudkundig steeds voor het werkelijke bedrag van de gedane of gedragen uitgaven (dus voor 100 procent) als kost in de boekhouding worden opgenomen. Dit geldt zowel voor de afschrijvingen die worden geboekt op de aanschaffingswaarde van voertuigen als voor de uitgaven voor het gebruik van de wagen die als kost van het boekjaar worden geboekt.

6. Hetzelfde geldt in beginsel wanneer er fiscaal een aftrek wordt toegelaten die hoger is dan de werkelijk door de onderneming gedane of gedragen kosten (*in casu* een fiscale aftrek van 120 procent, dit is 20 procent hoger dan de werkelijk gedane of gedragen kosten). Ook in dat geval wordt er boekhoudkundig in principe geen rekening gehouden met het deel van

³ Dit zijn de andere dan uitsluitend voor bezoldigd vervoer van personen gebruikte personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, met inbegrip van de lichte vrachtauto's bedoeld in artikel 4, § 3 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

⁴ Artikel 66 WIB 92.

⁵ Met uitzondering van de brandstofkosten.

⁶ Artikel 198^{bis}, eerste lid WIB 92.

⁷ Artikel 64^{ter}, derde lid WIB 92 en artikel 198^{bis}, derde lid WIB 92.

de fiscale aftrek dat boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten uitstijgt. In de boekhouding zal conform de boekhoudreglementering telkens worden afgeschreven (of zullen de kosten voor gebruik als kost van het boekjaar worden geboekt) voor het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten.

7. Voor belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of aan de BNI-venn. geldt echter dat de verhoogde fiscale aftrek tot 120 procent van de werkelijk gedane of gedragen aftrekbare beroepskosten, en het behoud ervan, afhankelijk zijn van het voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 WIB 92. Om van deze fiscale aftrek te kunnen genieten dient het deel van de aftrek dat de werkelijke gedane of gedragen kosten overstijgt (20 procent) dan ook te worden geboekt op een afzonderlijke rekening van het passief.

Bijgevolg dienen deze belastingplichtigen die toepassing willen maken van deze verhoogde fiscale aftrek op de passiefrekening 132 *Belastingvrije reserves* een bedrag te boeken dat gelijk is aan het bedrag dat hoger is dan de werkelijke gedane of gedragen kost en waarvoor de verhoogde fiscale aftrek geldt (*in casu* dus 20 procent). Hiertoe wordt de kostenrekening 689 *Overboeking naar de belastingvrije reserves* gedebiteerd. Belastingplichtigen waarvoor de aftrek vermeld in artikel 64ter WIB 92 niet onderworpen is aan de voorwaarden van artikel 190bis WIB 92 zullen deze eindejaarsboeking niet moeten verrichten om te kunnen genieten van de verhoogde fiscale aftrek. Voor deze ondernemingen vindt de verhoogde aftrek plaats buiten de boekhouding.

| | | |
|---|---|---|
| 689 Overboeking naar de belastingvrije reserves | X | |
| aan 132 Belastingvrije reserves | | X |

IV. VOORBEELD⁸

8. Vennootschap A koopt in januari 20X0 voor 25.000 euro een wagen die een uitstoot heeft van nul gram CO₂ per kilometer. De wagen wordt afgeschreven over een periode van 5 jaar. Tijdens het jaar 20X0 maakt de vennootschap nog eens 1.100 euro kosten voor het gebruik van de wagen (met uitzondering van de brandstofkosten). De vennootschap opteert ervoor om de verhoogde fiscale aftrek van 120 procent toe te passen op haar aftrekbare beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik van de wagen.

Boekingen tijdens het boekjaar

9. In januari 20X0 boekt de vennootschap de aanschaf van de wagen:

| | | |
|---|--------|--------|
| 24.0 Meubilair en rollend materieel – aanschaffingswaarde | 25.000 | |
| aan 440 Leveranciers | | 25.000 |

10. In de loop van het boekjaar worden de kosten voor het gebruik geboekt:

| | | |
|---------------------------------|-------|-------|
| 61 Diensten en diverse goederen | 1.100 | |
| aan 440 Leveranciers | | 1.100 |

⁸ De aspecten inzake btw worden buiten beschouwing gelaten, wat betreft de afschrijvingen wordt er van uitgegaan dat de onderneming steeds een volledige afschrijvingsannuïteit boekt in het jaar van verwerving.

Boekingen op het einde van het boekjaar

11. Jaarlijkse afschrijving op de wagen:

| | | |
|---|---|-------|
| 6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa | 5.000 | |
| | aan 24.9 Meubilair en rollend materieel – geboekte afschrijvingen | 5.000 |

12. Ten slotte wordt het bedrag van de fiscale aftrek dat hoger is dan de werkelijk gedragen kosten van aanschaf en gebruik van de wagen, overgeboekt naar de belastingvrije reserves (*in casu* de som van enerzijds 20 % van het bedrag van de afschrijving (= 1.000 euro) en anderzijds 20 % van het bedrag van de kosten van gebruik (= 220 euro)):

| | | |
|---|---------------------------------|-------|
| 689 Overboeking naar de belastingvrije reserves | 1.220 | |
| | aan 132 Belastingvrije reserves | 1.220 |

» *Toelichting omtrent het niet-gebruik van de waarderingsregels op basis van de waarde in het economisch verkeer voor de financiële instrumenten (advies 2013/16)*
*Advies van 27 november 2013*¹

TREFWOORDEN

afgeleide financiële instrumenten – financiële instrumenten – reële waarde – waarde in het economisch verkeer

I. Inleiding

1. Aan de Commissie werd de vraag gesteld hoe de toelichting omtrent financiële instrumenten die niet gewaardeerd zijn op basis van de waarde in het economisch verkeer dient te worden vervolledigd. Deze toelichting dient te worden verstrekt in het volledig model² van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening³ voor Belgische ondernemingen. Daarnaast dienen ook Belgische verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen een vergelijkbare toelichting te verstrekken in het volledig model⁴ van de jaarrekening.

2. Het Koninklijk besluit van 8 maart 2005⁵ zet de Richtlijn 2001/65/EG⁶ om in Belgisch recht. Naast de Richtlijn 2001/65/EG, voorzien de Richtlijnen 2003/51/EG⁷ en 2006/46/EG⁸ de mogelijkheid om financiële instrumenten te waarderen aan de waarde in het economisch verkeer. De regering heeft echter geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid⁹.

3. De artikelen 2 en 4 van het Koninklijk Besluit van 8 maart 2005 passen artikelen 91 en 165 van het KB W.Venn. aan. In deze artikelen wordt bepaald dat in de enkelvoudige en

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 3 oktober 2013 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Art. 91, A, XX, Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, BS 6 februari 2001 (hierna: KB W.Venn.).

³ Art. 165, XVIII, KB. W.Venn.

⁴ Art.15, eerste lid, Koninklijk Besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS 30 december 2003.

⁵ BS 11 maart 2005.

⁶ Richtlijn 2001/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 86/635/EEG met betrekking tot de waarderingsregels voor de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen evenals van banken en andere financiële instellingen.

⁷ Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2003 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, banken en andere financiële instellingen en verzekeringsondernemingen.

⁸ Richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, 83/349/EEG van de Raad betreffende de geconsolideerde jaarrekening, 86/635/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en 91/674/EEG betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen.

⁹ Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.

geconsolideerde jaarrekening, in geval van niet-gebruik van de waarderingsmethode op basis van de waarde in het economisch verkeer voor financiële instrumenten, voor iedere categorie afgeleide financiële instrumenten de waarde in het economisch verkeer moet worden toegelicht indien deze waarde kan worden bepaald middels een van de in artikel 97, C voorgeschreven methoden, alsook informatie moet worden opgenomen over de omvang en de aard van de instrumenten.

4. Het CBN-advies 2010/12¹⁰ – De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten, omschrijft afgeleide financiële instrumenten als volgt: “Het Belgisch boekhoudrecht voorziet niet in een conceptuele definitie van afgeleide financiële instrumenten. Artikel 97, C KB W.Venn. bepaalt hoogstens dat de grondstoffencontracten die ieder van de contractsluitende partijen het recht geven tot afwikkeling in contanten of enig ander financieel instrument, als afgeleide financiële instrumenten worden beschouwd, behalve wanneer (a) de contracten gesloten werden en duurzaam dienen voor de verwachte inkoop-, verkoop-, of gebruiksbehoeften van de vennootschap, (b) zij bij de totstandkoming voor dat doeleinde werden bestemd, en (c) de afwikkeling naar verwachting zal geschieden door levering van de grondstof. In de ruime zin kan een derivaat omschreven worden als een financieel contract waarvan de waarde afhangt van de waarde van één of meer onderliggende activa of indexen. Verrichtingen inzake deze instrumenten omvatten een brede waaier aan financiële instrumenten, gaande van termijnovereenkomsten (*forwards en futures*), opties en financiële wissels (*swaps*).

Aangezien het Belgische boekhoudrecht geen conceptuele definitie bevat van afgeleide financiële instrumenten, heeft dit advies dus, voor wat contracten zonder optiekenmerk betreft, betrekking op termijnwisselcontracten, op renteswaps (IRS) of valuta renteswaps (CIRS), en op *forward rate agreements* (FRA of rentefutures). In geval van opties heeft dit advies betrekking op aan- of verkoopcontracten van deviezen, van rente (*caps, floors en collars*), van effecten (vastrentende of niet-vastrentende) of op een renteswap (*swaptions*). Zoals voorzien in het KB W.Venn., gaat het hier ook over bepaalde contracten die betrekking hebben op grondstoffen (*commodities*).

Vallen echter niet binnen het toepassingsveld van dit advies: de instrumenten uitgegeven of verworven ten voordele van het personeel van de vennootschap, alsook derivaten vervat in andere financiële instrumenten of commerciële verrichtingen waarvan de juridische kwalificatie primeert voor de bepaling van de boekhoudkundige regels die erop van toepassing zijn.”

5. Als gevolg van de onder randnummer 4 opgenomen definitie van afgeleide financiële instrumenten, is de Commissie de mening toegedaan dat er een passende toelichting omtrent het gebruik van de waarde in het economisch verkeer dient te worden opgenomen voor deze instrumenten door toepassing van het artikel 91 of 165 KB W.Venn., voor zover deze afgeleide financiële instrumenten niet gewaardeerd zijn op basis van de waarde in het economisch verkeer.

II. DEFINIËRING VAN DE WAARDE IN HET ECONOMISCH VERKEER OF REËLE WAARDE

6. De invulling van het begrip *waarde in het economisch verkeer* of *reële waarde* werd opgenomen in artikel 97, C, KB W.Venn.: “Dient te worden verstaan onder juiste waarde in het economisch verkeer: de waarde vastgesteld met verwijzing naar:

¹⁰ CBN-advies 2010/12 – De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten, *Bulletin CBN*, 55, november 2010, 31-38.

a) een marktwaarde voor de financiële instrumenten waarvoor een betrouwbare markt gemakkelijk is aan te wijzen. Wanneer een marktwaarde voor een gegeven instrument niet eenvoudig kan worden bepaald, maar dit wel kan voor de samenstellende elementen of voor een gelijkaardig instrument, kan de marktwaarde berekend worden op basis van die van zijn bestanddelen of die van het gelijkaardige instrument, of

b) een waarde berekend met behulp van modellen en algemeen aanvaarde waarderingstechnieken voor de instrumenten waarvoor een betrouwbare markt niet gemakkelijk aan te wijzen is. Deze waarderingsmodellen en -technieken dienen een redelijke benadering van de marktwaarde op te leveren.”

7. Dit impliceert dat enerzijds de onderneming rechtstreeks mag verwijzen naar de marktwaarde, ofwel naar een waarde berekend met behulp van modellen waarvan de voornaamste parameters zijn gebaseerd op marktgegevens. Anderzijds, kunnen afgeleide financiële instrumenten waarvoor geen betrouwbare marktgegevens beschikbaar zijn, worden gewaardeerd aan de hand van een algemeen aanvaarde waarderingstechniek.

8. De Commissie wenst er tevens op te wijzen dat de Richtlijn 2001/65/EG bepaalt dat, indien er gebruik wordt gemaakt van waarderingsmodellen- en technieken, de voornaamste hypothesen moeten worden toegelicht. Het Koninklijk Besluit van 8 maart 2005 vermeldt hier echter niets over waardoor de standaardmodellen van de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen geen ruimte voorzien om een dergelijke toelichting te kunnen verstrekken.

9. De Commissie beveelt dan ook aan dat, indien de bepaling van de reële waarde voor afgeleide financiële instrumenten (*infra*) werd gebaseerd op niet rechtstreeks waarneembare veronderstellingen, deze veronderstellingen dienen te worden opgenomen in de vrije toelichtingen van de jaarrekening voor zover deze veronderstellingen significant zouden zijn.

III. WAARDERING TEGEN DE WAARDE IN HET ECONOMISCH VERKEER OF REËLE WAARDE BIJ SPECULATIEVE TRANSACTIES

10. Uit de algemeen geldende waarderingsregels alsook uit de samenlezing van het CBN-advies 2010/12 – De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten¹¹ en het CBN-advies 2011/18 – De boekhoudkundige verwerking van de renteswap (*Interest rate swap*)¹² kan worden besloten dat in een Belgische context slechts kan worden rekening gehouden met de reële waarde bij de waardering van afgeleide financiële instrumenten die deel uitmaken van een *speculatieve verrichting*¹³.

¹¹ CBN-advies 2010/12 – De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten, *Bulletin CBN*, 55, november 2010, 31-38.

¹² CBN-advies 2011/18 – De boekhoudkundige verwerking van de renteswap (*Interest rate swap*), *Bulletin CBN*, 60, januari 2012, 47-58.

¹³ In paragraaf III, A., 1 van het CBN-advies 2011/18 stelt de Commissie immers: “Conform het CBN-advies 2010/12 en niettegenstaande de mogelijke decompositie van een IRS in een lening en een ontlening, worden enkel de latente schulden in resultaat genomen volgens de lower of cost or market-methode. De latente meerwaarden kunnen namelijk, het voorzichtigheidsbeginsel indachtig, niet gekwalificeerd worden als vaststaande opbrengsten en ze kunnen bijgevolg niet in resultaat genomen worden.”

11. Immers in het geval een effectieve dekking of gesloten positie (*cash flow hedge* of *fair value hedge*), ongeacht het type afgeleid financieel instrument, is de waardering tegen reële waarde uitgesloten¹⁴.

12. Hieruit kan worden afgeleid dat de toelichting uit artikel 91 en 165 van het KB W. Venn. enerzijds haar toepassing zal kennen voor afgeleide financiële instrumenten die deel uitmaken van een gesloten positie aangezien deze instrumenten niet gewaardeerd worden tegen reële waarde en de marktwaarde derhalve dient te worden toegelicht. Anderzijds zal deze toelichting ook moeten worden verstrekt voor afgeleide financiële instrumenten in een speculatieve verrichting, maar dan enkel indien deze instrumenten latente meerwaarden vertonen omdat deze meerwaarden, het voorzichtigheidsprincipe indachtig, niet kunnen worden gekwalificeerd als vaststaande opbrengsten en als dusdanig ook niet in resultaat kunnen worden genomen¹⁵.

13. De Commissie is zich ervan bewust dat de toelichting uit artikel 91 en 165 van het KB W.Venn. mogelijks tot verwarring zou kunnen leiden bij de gebruiker van de jaarrekening. Het is immers denkbaar dat een speculatief instrument in het jaar N een latente minderwaarde vertoont, en dus niet dient te worden toegelicht, en het jaar N+1 een latente meerwaarde vertoont, en dus wel dient te worden toegelicht. De gebruiker van de jaarrekening zou hieruit verkeerd kunnen afleiden dat een speculatief instrument mogelijks deel uitmaakt van een gesloten positie. Reeds in haar CBN-advies 2011/18 werd er door de Commissie een eerste voorstel tot toelichting opgenomen voor de renteswap.

14. De Commissie wenst dan ook in dit advies een algemeen geldend rapporteringsraamwerk op te stellen voor afgeleide financiële instrumenten ongeacht of deze al dan niet een deel uitmaken van een gesloten positie.

IV. TOELICHTING OMTRENT HET GEBRUIK VAN DE WAARDE IN HET ECONOMISCH VERKEER VOOR AFGELEIDE FINANCIËLE INSTRUMENTEN

15. De huidige toelichtingsvereisten omtrent het gebruik van marktwaarde voor afgeleide financiële instrumenten kunnen mogelijks leiden tot foute conclusies omtrent het gebruik van afgeleide financiële instrumenten door ondernemingen (*supra*, randnummer 13). Het lijkt de Commissie derhalve aangewezen dat, behoudens de specifieke toelichtingsvereisten van elk type afgeleid financieel instrument¹⁶, ook een vergelijkend overzicht wordt opgesteld. Dit overzicht, waarin uitsluitend de waarde, de omvang en de aard van de instrumenten worden opgenomen, kan dan worden opgenomen onder de vrije toelichtingen van de jaarrekening.

16. Als gevolg van deze bijkomende toelichting zal de gebruiker van de jaarrekening een betere inzage krijgen in de verschillende types van afgeleide financiële instrumenten en waarvoor deze worden gehanteerd binnen de onderneming. De Commissie acht het tevens nuttig om per type van instrument ook het ingedekte risico narratief toe te lichten. De ver-

¹⁴ In paragraaf III, C., 1 van het CBN-advies 2011/18 stelt de Commissie immers: “Conform de boekhoudkundige principes van indekkingstransacties, opgenomen in het CBN-advies 2010/12, wordt daarentegen (zelfs) een (negatieve) schommeling van de marktwaarde van het indekkingsinstrument aan het einde van de periode niet in resultaat genomen.”

¹⁵ Vertonen zij daarentegen een latente minderwaarde, dan worden deze minderwaarden in resultaat genomen volgens de *Lower of cost or market*-methode en worden deze afgeleide financiële instrumenten als dusdanig opgenomen aan marktwaarde.

¹⁶ Het CBN-advies 2011/18 geeft in paragraaf IV specifieke toelichtingsvereisten voor *interest rate swaps*.

gelijking tussen boekwaarde en marktwaarde zal voornamelijk voor de speculatieve afgeleide financiële instrumenten meer duidelijkheid bieden: speculatieve instrumenten die in een bepaald boekjaar worden opgenomen aan boekwaarde vertonen m.a.w. een latente meerwaarde; speculatieve instrumenten die worden opgenomen aan marktwaarde vertonen een minderwaarde die reeds ten laste werd gelegd van de periode.

| | | | | | |
|--------------------------------|------------------------|----------------------|------------------|------------|-------------|
| <i>Boekjaar 31/12/20N1</i> | | | | | |
| Omschrijving instrument | Speculatief instrument | Indekkingsinstrument | Ingedekte risico | Boekwaarde | Marktwaarde |
| ... | | | | | |
| <i>Boekjaar 31/12/20N0</i> | | | | | |
| Omschrijving instrument | Speculatief instrument | Indekkingsinstrument | Ingedekte risico | Boekwaarde | Marktwaarde |
| ... | | | | | |

17. Daarnaast wenst de Commissie tevens te wijzen op haar opmerking opgenomen onder randnummer 8 en 9: indien de marktwaarde werd bepaald door specifieke waarderingsmodellen- en technieken, dienen, althans op grond van Richtlijn 2001/65/EG, de voornaamste parameters voor deze modellen ook narratief te worden beschreven indien hun impact significant zou zijn.

» *De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92 (advies 2013/17)*
*Advies van 27 november 2013*¹

TREFWOORDEN

belaste reserves – belastingen op het resultaat – dividenduitkering – inbreng in geld – inbreng in natura – kapitaalverhoging – liquidatiebonus – roerende voorheffing

I. INLEIDING

1. De Commissie beoogt met onderhavig advies een uniforme boekhoudkundige verwerking uit te werken voor de overgangsregeling vermeld in artikel 537 WIB 92. Met betrekking tot deze overgangsregeling werd door de Federale overheidsdienst Financiën een circulaire Ci.RH.233/629.295 van 01.10.2013 en een addendum van 13.11.2013 bij deze circulaire van Ci.RH.233/629.295 uitgebracht.

2. Deze in artikel 537 WIB 92 vermelde regeling bestaat uit een dividenduitkering die overeenkomt met de vermindering van de belaste reserves² zoals die ten laatste op 31 maart 2013 zijn goedgekeurd door de algemene vergadering op voorwaarde en in de mate dat minstens het verkregen bedrag (i) onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal, en (ii) dat deze opnemings plaatsvindt tijdens het belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014 (hierna Verrichting).

3. De Commissie wenst te benadrukken dat onderhavig advies strikt beperkt is tot de boekhoudkundige aspecten van de Verrichting en geenszins betrekking heeft op de fiscale aspecten.

II. DIVIDENDUITKERING

4. De eerste stap in de Verrichting bestaat uit de toekenning van een dividend. Uiteraard zal de vennootschap rekening moeten houden met al de vennootschapsrechtelijke beperkingen die gelden bij de toekenning van een dividend (onder meer de naleving van artikel 617 W.Venn., artikel 429 W.Venn. en artikel 320 W.Venn.). Gelet op het korte tijdsbestek waarbinnen de vennootschappen de Verrichting moeten uitvoeren zal veelal worden overgegaan tot een winstuitkering die niet plaatsvindt tijdens een gewone jaarlijkse algemene vergadering.

5. Afhankelijk van de rechtsvorm die de vennootschap heeft aangenomen, kan een vennootschap buiten haar jaarlijkse algemene vergadering interimdividenden en/of tussentijdse dividenden toekennen. Wat de boekhoudkundige verwerking van dergelijke toekenningen buiten de jaarlijkse algemene vergadering en de na te leven voorwaarden betreft, wordt verwezen naar het CBN-advies 2009/1 – *Interimdividend versus tussentijds dividend*.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 14 november 2013 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² De circulaire verduidelijkt dat het begrip “belaste reserves” zoals aangehaald in artikel 537, eerste lid WIB 92, naar een fiscaal begrip verwijst en niet naar een boekhoudkundig begrip en dat het bovendien reserves betreft die kunnen worden uitgekeerd aan de aandeelhouders of vennoten.

Behalve het onderscheid tussen een interimdividend en een tussentijds dividend wordt tevens een onderscheid gemaakt tussen een winstuitkering in contanten en een keuzedividend. De boekhoudkundige verwerking van een keuzedividend wordt door de Commissie toegelicht in CBN-advies 2010/3 – *De boekhoudkundige verwerking van stockdividenden*.

6. Volgend op deze dividenduitkering, zullen de aandeelhouders, binnen een gepaste termijn, op een of andere wijze kenbaar hebben gemaakt of en voor hoeveel aandelen zij wensen in te tekenen op de kapitaalverhoging. In de circulaire wordt aanbevolen de aandeelhouders een bewijskrachtig element te laten aanleveren dat de aandeelhouder het verkregen bedrag zal aanwenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal die wordt verricht in het kader van artikel 537 WIB 92.

III. INBRENG VAN HET DIVIDEND IN KAPITAAL

7. De tweede stap van de Verrichting bestaat uit de inbreng van (een deel van) de dividenden in het kapitaal van de uitkerende vennootschap. In de circulaire wordt expliciet vermeld dat de inbreng kan gebeuren in natura (inbreng van het vorderingsrecht op het dividend) of in geld. De circulaire vermeldt dat niet wordt vereist dat de toekenning van het dividend enerzijds en de kapitaalverhoging anderzijds in de loop van hetzelfde boekjaar plaatsvinden. De dividenden moeten echter onmiddellijk worden aangewend voor de volstorting van een inbreng in het kapitaal van de uitkerende vennootschap.

8. De eis tot onmiddellijke volstorting moet worden voldaan rekening houdend met de geldende vennootschapsrechtelijke voorschriften die dwingend van aard zijn. Afhankelijk van de door de vennootschap gekozen vennootschapsrechtelijke procedure om de Verrichting uit te voeren, kan met name enige tijd verlopen tussen de dividendtoekenning enerzijds en de formele kapitaalverhoging anderzijds (eventuele aanwezigheid van een voorkeurrecht, tijdsverloop tot de ontvangst van de gelden op een geblokkeerde bankrekening, opstelling verslag van bedrijfsrevisor ingeval van een inbreng in natura, afspraak bij notaris, enz.). Bovendien staat op het moment van de dividendtoekenning, ondanks het feit dat de aandeelhouder reeds zijn keuze heeft kenbaar gemaakt (*supra*, nr. 6) niet vast dat een aandeelhouder effectief zal deelnemen aan de kapitaalverhoging.

A. Onmiddellijke inbreng in natura

9. De Commissie meent dat de aanwezigheid van bovenvermeld bewijskrachtig element (zie *supra*, randnummer 6) rechtvaardigt dat de rekening 471 *Dividenden over het boekjaar* wordt gedebiteerd en een subrekening van 489 *Andere diverse schulden* voor hetzelfde bedrag worden gecrediteerd. Aan deze laatste subrekening wordt dan een gepaste benaming gegeven, bijvoorbeeld 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal*.

10. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* worden gedebiteerd en zal de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*³ gecrediteerd worden.

11. De onmiddellijke creditering van de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* is de boekhoudkundige uitdrukking van de onvoorwaardelijke en onherroepelijke

³ De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 Geplaatst kapitaal.

beslissing van de aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal⁴.

B. Onmiddellijke inbreng in geld

12. De vennootschap kan, op vraag van en mits de onvoorwaardelijke en onherroepelijke beslissing van de aandeelhouder, het netto uit te betalen bedrag rechtstreeks storten op een geblokkeerde rekening van de vennootschap in naam en voor rekening van die aandeelhouder. Indien een uitbetaling heeft plaatsgevonden door storting op deze geblokkeerde bankrekening van de vennootschap, dan wordt de rekening 471 *Dividenden over het boekjaar* gedebiteerd ten opzichte van de creditering van de rekening 5500 *Kredietinstellingen: Rekening-courant*. Vervolgens wordt een rekening 5500X *Kredietinstellingen: geblokkeerde bankrekening* gedebiteerd ten opzichte van een rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal*.

13. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* worden gedebiteerd en zal de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*⁵ gecrediteerd worden.

14. Ook hier is de creditering van de rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* de boekhoudkundige uitdrukking van de onherroepelijke en onvoorwaardelijke beslissing van de aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal.

15. Indien de aandeelhouder niet binnen een gepaste termijn zijn onvoorwaardelijke en onherroepelijke beslissing kenbaar maakt om de dividenduitkering aan te wenden om in te tekenen op de kapitaalverhoging, zal geen boeking op een rekening 489X *Ontvangen voorschotten op kapitaal* plaatsvinden.

IV. ANTIMISBRUIKBEPALINGEN VERMELD IN ARTIKEL 537 WIB 92

16. De afzonderlijke aanslag van 15 procent vermeld in artikel 537, vierde lid WIB 92, wordt ingekohierd samen met de vennootschapsbelasting en wordt geboekt op een 67-rekening.

17. Als de onderneming binnen een bepaalde periode na de Verrichting overgaat tot een kapitaalvermindering, wordt deze kapitaalvermindering geacht eerst uit de volgens de Verrichting ingebrachte kapitalen voort te komen. In voorkomend geval is deze kapitaalvermindering fiscaal aan te merken als een dividend (artikel 537, vijfde tot zevende lid WIB 92). De in voorkomend geval in te houden roerende voorheffing wordt in mindering gebracht van het effectief terug te betalen bedrag en maakt bijgevolg geen kost uit voor de vennootschap. Wanneer echter de vennootschap beslist deze roerende voorheffing, na brutering, zelf ten laste te nemen, wordt deze geboekt op een rekening 64.

⁴ Deze boeking zal alsdan de uitdrukking zijn van het “bewijskrachtig element” zoals bedoeld in de reeds hoger geciteerde circulaire Ci.RH.233/629.295 dd. 01.10.2013.

⁵ De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*.

V. VOORBEELDEN

18. Hierna volgen een aantal voorbeelden waarbij wordt uitgegaan van verschillende gevallen. Bij deze boekingen wordt de onttrekking aan het eigen vermogen voorafgaand aan de eigenlijke resultaatbestemming buiten beschouwing gelaten⁶. Het betreft de boekingen van het type:⁷

| | |
|--------------------------|---|
| 132 ⁷ /133/14 | Belastingvrije reserves/Beschikbare reserves/Overgedragen winst |
| | aan 790/792 Overgedragen winst/Onttrekking aan de reserves |

A. EERSTE VOORBEELD

19. De vennootschap beslist tot een uitkering in contanten. De vennootschap stort het bedrag na afhouding van de roerende voorheffing op een geblokkeerde rekening van de vennootschap in naam en voor rekening van de aandeelhouders die door middel van een bewijskrachtig element hebben aangetoond dat ze zullen inschrijven op de kapitaalverhoging.

1. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het “bewijskrachtig element” niet aanwezig is

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

| | |
|-----|--------------------------------------|
| 694 | Vergoeding van het kapitaal |
| | aan 471 Dividenden over het boekjaar |

Boeking bij de betaalbaarstelling⁸

| | |
|-----|----------------------------------|
| 471 | Dividenden over het boekjaar |
| | aan 453 Ingehouden voorheffingen |

Boeking bij de effectieve betalingen

| | |
|-----|--|
| 471 | Dividenden over het boekjaar |
| 453 | Ingehouden voorheffingen |
| | aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant |

⁶ Zoals ook vermeld hiervoor zal bovendien de dividendtoekenning in het kader van de Verrichting veelal plaatsvinden op een ander moment dan de jaarlijkse algemene vergadering.

⁷ Deze reserves komen fiscaal niet aanmerking voor de toepassing van artikel 537 WIB 92. Dit neemt echter niet weg dat deze boekhoudkundig kunnen worden aangewend voor de boekhoudkundige verwerking van de Verrichting. Dergelijke boeking impliceert fiscaal evenwel een schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals vermeld in artikel 190 WIB 92.

⁸ Wat betreft de boeking van de belastingen die voortvloeien uit de winstbestemming wordt verwezen naar CBN-advies 133/3 *Schulden voortvloeiend uit de bestemming van het resultaat*. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt in principe het brutobedrag van de schulden die voortvloeien uit de winstbestemming geboekt op een rekening 47 van het rekeningenstelsel. Slechts op het ogenblik van de betaalbaarstelling ontstaat een belastingschuld ten laste van de vennootschap.

2. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' aanwezig is

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

| | |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| 694 Vergoeding van het kapitaal | |
| | aan 471 Dividenden over het boekjaar |

Boeking bij de betaalbaarstelling

| | |
|----------------------------------|---|
| 471 Dividenden over het boekjaar | |
| | aan 453 Ingehouden voorheffingen 471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal |

Effectieve uitbetaling (ontvangst rekeninguittreksel debitering bankrekening)

| | |
|---|--|
| 471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal | |
| | aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant |

Ontvangst rekeninguittreksel storting op geblokkeerde rekening

| | |
|-----------------------------------|---|
| 5500X Bank: geblokkeerde rekening | |
| | aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal |

Boeking bij de formele kapitaalverhoging

| | |
|---|----------------------------|
| 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal | |
| | aan 100 Geplaatst kapitaal |

B. TWEEDE VOORBEELD

20. De vennootschap beslist tot de toekenning van een keuzedividend.

21. Voor de boekhoudkundige verwerking van de dividenden waarvoor door de aandeelhouder is gekozen voor een uitkering in contanten, wordt verwezen naar het eerste voorbeeld.

22. Indien het dividendrecht door de aandeelhouder wordt ingebracht in het kapitaal is sprake van een inbreng in natura.

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

| | |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| 694 Vergoeding van het kapitaal | |
| | aan 471 Dividenden over het boekjaar |

Boeking bij de betaalbaarstelling

| | |
|----------------------------------|----------------------------------|
| 471 Dividenden over het boekjaar | |
| | aan 453 Ingehouden voorheffingen |

Boeking bij de aanlevering van het bewijskrachtig element dat de aandeelhouder zal deelnemen aan wde Verrichting

| | |
|----------------------------------|---|
| 471 Dividenden over het boekjaar | |
| | aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal |

Effectieve kapitaalverhoging

| | |
|---|----------------------------|
| 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal | |
| | aan 100 Geplaatst kapitaal |

C. DERDE VOORBEELD

23. In de circulaire wordt vermeld dat het begrip “belaste reserves” zoals aangehaald in artikel 537, eerste lid, WIB 92 verwijst naar een fiscaal en niet naar een boekhoudkundig begrip. Bijgevolg kunnen deze reserves bestaan uit belaste reserves die werden opgenomen in het maatschappelijk kapitaal. Zonder zich uit te spreken over de opportuniteit en de vennootschapsrechtelijke aspecten acht de Commissie het nuttig de boekhoudkundige verwerking van de Verrichting toe te lichten in het geval de vennootschap beslist de Verrichting toe te passen op belaste reserves die begrepen zijn in het maatschappelijk kapitaal.

24. Aangezien de bedoelde belaste reserves vervat zitten in het maatschappelijk kapitaal zal in principe, voorafgaand aan de winstbestemming, een kapitaalvermindering moeten plaatsvinden, uiteraard rekening houdend met de vennootschapsrechtelijke verplichtingen en beperkingen dienaangaande. Verwijzend naar het CBN-advies 121/3 – *Mutaties binnen het eigen vermogen* is de Commissie van mening dat in eerste instantie een mutatie binnen het eigen vermogen van het kapitaal naar een reserve plaatsvindt om vervolgens een onttrekking aan deze reserve te boeken.

| | |
|--------------------------|-------------------------------------|
| 100 Geplaatst kapitaal | |
| | aan 133 Beschikbare reserves |
| 133 Beschikbare reserves | |
| | aan 792 Onttrekking aan de reserves |

25. Evenwel, aangezien er enige tijd zal zijn verlopen tussen enerzijds de datum van de balans die ten laatste op 31 maart 2013 is goedgekeurd door de algemene vergadering en anderzijds de datum waarop de Verrichting wordt uitgevoerd, bestaat de mogelijkheid dat de vennootschap op het moment van de Verrichting beschikt over voldoende beschikbare eigenvermogensbestanddelen⁹ om de Verrichting uit te voeren zonder eerst te moeten over-

⁹ Voor een vennootschap die haar boekhouding voert per kalenderjaar kunnen deze bijvoorbeeld afkomstig zijn van de winsten behaald in het boekjaar dat afsluit op 31 december 2012. Dienaangaande kan tevens nuttig worden verwezen naar het antwoord van de Minister van financiën op de mondelinge parlementaire vraag nr. 20637 van de heer Van Biesen dd. 19.11.2013.

gaan tot een kapitaalvermindering. Voor het boeken van de Verrichting wordt verwezen naar de voorgaande titels II. en III.

Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT