

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2009/15 - De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak¹ of van een algemeenheid van goederen

Advies van 16 december 2009

Trefwoorden

Continuïteitbeginsel – Fiscale aspecten – Inbreng van een algemeenheid van goederen – Inbreng van een bedrijfstak

1. Inleiding

Door het Koninklijk Besluit van 3 december 1993 (B.S., 23 december 1993) werd met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking van een inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen vanaf 1 oktober 1993 het boekhoudkundig continuïteitsprincipe opgelegd indien deze verrichting belastingneutraal geschiedde.

In het Verslag aan de Koning werd hierbij inderdaad gesteld dat het verkieslijk leek om het boekhoudkundig continuïteitsprincipe voor dergelijke inbrengen “althans in een eerste fase, te beperken tot inbrengen van bedrijfsafdelingen of algemeenheden van goederen die voldoen aan de voorwaarden die de belastingwetgeving stelt om voor die verrichting belastingvrijdom te verkrijgen”.

Voor de boekhoudkundige verwerking van fusies en splitsingen werd – voor verrichtingen vanaf 1 oktober 1993 – door ditzelfde Koninklijk Besluit eveneens de toepassing van het continuïteitsprincipe opgelegd maar, in tegenstelling tot inbrengen, stond (en staat) de toepassing van dit principe los van de fiscale behandeling van de verrichting. Van zodra de fusie- of splitsingsverrichting conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen ter zake verliep, moest de boekhoudkundige verwerking volgens het continuïteitsprincipe verlopen.

Aangezien de vennootschapsrechtelijke regeling voor de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen slechts door de Wet van 13 april 1995 (B.S., 17 juni 1995) werd ingevoerd, kon voor de boekhoudkundige verwerking van zulke verrichtingen in 1993 vanzelfsprekend niet worden gerefereerd naar bijzondere vennootschapsrechtelijke bepalingen.

Met het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (KB/W.Venn.) werd – voor verrichtingen vanaf 6 februari 2001 – de boekhoudkundige verwerking van een inbreng van

¹ De termen bedrijfstak (artikel 680 W.Venn.) en bedrijfsafdeling (artikelen 81 en 41, §1, tweede lid, in fine KB/W.Venn.) moeten als synoniem worden beschouwd.

een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen losgekoppeld van het fiscaal statuut van de verrichting.

Van zodra vanaf 6 februari 2001 een inbreng van een bedrijfsafdeling of van een algemeenheid van goederen beantwoordt aan de begripsomschrijvingen gegeven in de artikelen 678 en 679 W.Venn., dient de verrichting boekhoudkundig volgens het continuïteitsprincipe te worden verwerkt.

Voor een vlotte en verstaanbare lezing in relatie tot de fiscaliteit werd dit advies aangevuld met de voetnoten (2) tot (7) die de zienswijze terzake van de fiscale administratie op het ogenblik van de publicatie van dit advies weergeven uitgaande van de op dat ogenblik van kracht zijnde fiscale regelgeving.

2. Boekhoudkundige verwerking

1. Principe

Het continuïteitsprincipe bij de boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen houdt in dat:

- de ingebrachte activa, passiva, rechten en verplichtingen in de boekhouding van de inbrenggenietende vennootschap moeten worden opgenomen tegen de waarde waarvoor zij op het tijdstip van de inbreng in de boekhouding van de inbrengende vennootschap (t.t.z. in de rekeningen op basis waarvan de inbreng gebeurt) voorkwamen (artikel 81 KB/W.Venn.);
- in de boekhouding van de inbrengende vennootschap de als vergoeding voor de inbreng ontvangen aandelen in de verkrijgende vennootschap, moeten worden opgenomen tegen de nettowaarde van de ingebrachte bestanddelen (artikel 41, §1, tweede lid, in fine KB/W.Venn.).

2. Enkele bijzonderheden

Enkele in de praktijk veelvuldig voorkomende bijzonderheden bij inbrengen verdienen een bijzondere aandacht.

a. Geherwaardeerde activa worden mee ingebracht

Wanneer de inbrengende vennootschap op een activum voorheen een herwaarderingsmeerwaarde had uitgedrukt en dit activum wordt naar aanleiding van een inbreng (er wordt uitgegaan van de hypothese dat de verrichting belastingneutraal verloopt) mee ingebracht (wat natuurlijk steeds het geval zal zijn indien de algemeenheid wordt ingebracht) dan zal – als bij alle andere ingebrachte bestanddelen de fiscale waarde overeenstemt met hun boekwaarde – de nettoboekwaarde van de inbreng groter zijn dan de fiscale nettowaarde van de inbreng.

Hoe in zulk geval moet worden gehandeld, wordt geïllustreerd aan de hand van volgend voorbeeld.

Voorbeeld 1

Vennootschap A brengt haar algemeenheid van goederen in, in een bestaande vennootschap B. Er wordt uitgegaan van de hypothese dat de verrichting belastingneutraal verloopt.

A			
Activa	9.000	Kapitaal	3.000
Activum 1	1.000	Herwaarderingsmeerwaarden	1.000
		Beschikbare reserves	4.000
		Schulden	<u>2.000</u>
	10.000		10.000

Activum 1 was volledig afgeschreven en werd met 1.000 geherwaardeerd (er wordt uitgegaan van de hypothese dat deze 1.000 nog niet werd belast).

B			
Activa	3.000	Kapitaal	3.000
	3.000		3.000

De verwerking van deze verrichting volgens het boekhoudkundig continuïteitsprincipe kan op twee manieren gebeuren.

- Eerste benadering : de herwaarderingsmeerwaarde wordt uitgeboekt

In deze eerste benadering wordt het vermogensbestanddeel "Herwaarderingsmeerwaarde" als het ware beschouwd een integrerend deel uit te maken van de ingebrachte algemeenheid (resp. bedrijfstak). De debitering van deze vermogenspost die zulks tot gevolg heeft, wordt niet in resultaat genomen maar tegengeboekt door creditering van een belastingvrije reserve (op fiscaal vlak gaat het immers bij voortduur om een vrijgestelde reserve die aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde is onderworpen).

Deze benadering vindt ook steun in artikel 57, KB/W.Venn. luidens hetwelk de geboekte herwaarderingsmeerwaarde wordt behouden zolang de goederen waarop zij betrekking heeft, niet worden gerealiseerd.

Bij A wordt geboekt:

Participatie B	8.000		
Herwaarderingsmeerwaarde	1.000		
Schulden	2.000		
aan			
Activa		9.000	
Activum 1		1.000	
Belastingvrije reserves		1.000	

en bij B:

Activa	9.000		
Activum 1	1.000		
aan	Kapitaal	7.000	
	Herwaarderingsmeerwaarde	1.000	
	Schulden	2.000	

Na de inbreng zien A en B er dan als volgt uit :

A ²			
Participatie B	8.000	Kapitaal	3.000
		Belastingvrije reserves	1.000
		Beschikbare reserves	<u>4.000</u>
	<u>8.000</u>		8.000

B ³			
Activa (3.000 + 9.000)	12.000	Kapitaal (3.000 + 7.000)	10.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Herwaarderingsmeerwaarde (0 + 1.000)	1.000
		Schulden (0 + 2.000)	2.000
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

- Tweede benadering: de herwaarderingsmeerwaarde wordt niet uitgeboekt

In deze benadering blijft de herwaarderingsmeerwaarde behouden bij de inbrengende vennootschap niettegenstaande het geherwaardeerde activum zich niet langer in het vermogen van de inbrengende vennootschap bevindt. Deze herwaarderingsmeerwaarde wordt nu als het ware geacht een herwaarderingsmeerwaarde te zijn op de in ruil voor de inbreng ontvangen participatie. Bij vennootschap B die het geherwaardeerde activum naar aanleiding van de inbreng verkrijgt, wordt op het passief van de balans geen herwaarderingsmeerwaarde tot uitdrukking gebracht.

² Ten name van A is het verschil tussen de boekwaarde van participatie B (8.000) en de fiscale waarde ervan (7.000) terug te vinden in de belastingvrije reserve van 1.000, die op fiscaal vlak wordt aangemerkt als een meerwaarde als bedoeld in de artikelen 46, § 1, eerste lid, 2°, en 190, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

³ Bij B is de kapitaalverhoging van 7.000 volledig als fiscaal gestort kapitaal aan te merken. Pro rata de fiscaal niet aanvaardbare afschrijvingen op activum 1 wordt de ingeboekte herwaarderingsmeerwaarde jaarlijks omgezet in een belaste reserve.

Bij A wordt geboekt:

Participatie B	8.000		
Schulden	2.000		
aan	Activa		9.000
	Activum 1		1.000

en bij B:

Activa	9.000		
Activum 1	1.000		
aan	Kapitaal	8.000	
	Schulden	2.000	

Na de inbreng zien A en B er dan als volgt uit:

		A ⁴	
Participatie B	8.000	Kapitaal	3.000
		Herwaarderingsmeerwaarde	1.000
		Beschikbare reserves	<u>4.000</u>
	<u>8.000</u>		8.000

		B ⁵	
Activa (3.000 + 9.000)	12.000	Kapitaal (3.000 + 8.000)	11.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Schulden (0 + 2.000)	2.000
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen is van mening dat de eerste benadering de voorkeur geniet aangezien de tweede benadering minder transparant is inzonderheid ten aanzien van de verkrijgende vennootschap.

⁴ Aangezien de fiscale nettowaarde van de inbreng 7.000 bedraagt ($10.000 - 1.000 - 2.000 = 7.000$), is de fiscale waarde van de participatie B ten name van A, 7.000. Het verschil van 1.000 tussen de boekwaarde van participatie B en de fiscale waarde ervan, wordt teruggevonden in de niet uitgeboekte herwaarderingsmeerwaarde.

⁵ Bij B zal de kapitaalverhoging met 8.000 slechts voor 7.000 als fiscaal gestort kapitaal worden aangemerkt. De overige 1.000 is een vrijgestelde reserve in kapitaal die op fiscaal vlak wordt aangemerkt als een herwaarderingsmeerwaarde op activum 1. Bijgevolg zal, pro rata de fiscaal niet aanvaardbare afschrijvingen op activum 1, deze vrijgestelde reserve in kapitaal worden omgezet in een belaste reserve in kapitaal.

b. Gespreid te belasten meerwaarden of kapitaalsubsidies

Wanneer vennootschap A een gespreid te belasten meerwaarde (artikel 47, WIB 92) realiseerde (of een kapitaalsubsidie bekam - artikel 362 WIB 92) en het wederbeleggingsactivum (of gesubsidieerde activum) behoorde tot een belastingneutrale inbreng van een bedrijfstak (of uiteraard tot een belastingneutrale inbreng van de algemeenheid) gold voor verrichtingen vóór 15 januari 1999 het volgende : aangezien naar aanleiding van een inbreng van een bedrijfstak of een algemeenheid normalerwijze de belastingvrije reserves van de inbrengende vennootschap niet mee werden ingebracht, bleef de gerealiseerde gespreid te belasten meerwaarde (of kapitaalsubsidie) belast bij de inbrengende vennootschap en dit pro rata de afschrijvingen die de verkrijgende vennootschap op de betrokken activa uitvoerde.

Omdat een logische samenhang tussen de gerealiseerde meerwaarde (of bekomen kapitaalsubsidie) en de noodzakelijke wederbelegging (of investering) vereist dat de meerwaarde (of de kapitaalsubsidie) zouden worden belast ten name van de vennootschap welke de afschrijvingen op het wederbeleggingsgoed (of gesubsidieerd activum) boekt, werden door de Wet van 22 december 1998 bepalingen ingevoerd, waarbij het de verkrijgende vennootschap zal zijn in wiens hoofde de door de inbrengende vennootschap gerealiseerde gespreid te belasten meerwaarde (of bekomen kapitaalsubsidie), zal worden belast indien:

- het wederbeleggingsgoed (of gesubsidieerd activum) deel uitmaakt van de inbreng;
- of, ingeval de wederbelegging voor een gespreid te belasten meerwaarde op het ogenblik van de inbreng nog niet plaatsvond, de verkrijgende vennootschap de wederbeleggingsverplichting uitdrukkelijk en onherroepelijk op zich neemt.

Deze bepalingen impliceren dat ten name van de inbrengende vennootschap de gespreid te belasten meerwaarde (of de kapitaalsubsidie) wordt uitgeboekt en terug wordt aangelegd bij de verkrijgende vennootschap.

Deze regeling wordt hierna geïllustreerd met een gespreid te belasten meerwaarde. De te volgen handelswijze in geval van een kapitaalsubsidie verloopt volledig analoog.

Voorbeeld 2

Onderstel dat vennootschap A voorheen een gespreid te belasten meerwaarde van 1.000 realiseerde op een activum dat volledig was afgeschreven. De verkoopprijs werd wederbelegd in activum 1.

Teneinde te voldoen aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde werd de gerealiseerde meerwaarde overgeboekt ten belope van 660 onder de post belastingvrije reserves en voor 340 onder de post uitgestelde belastingen.

A			
Activa	9.000	Kapitaal	4.000
Activum 1	1.000	Belastingvrije reserves	660
		Beschikbare reserves	5.000
		Uitgestelde belastingen	340
	10.000		10.000

Vennootschap A brengt haar algemeenheid van goederen in, in een bestaande vennootschap B. Er wordt uitgegaan van de hypothese dat de verrichting belastingneutraal verloopt

B (vóór inbreng)			
Activa	3.000	Kapitaal	3.000
	3.000		3.000

Bij A wordt geboekt:

Participatie B	9.660
Belastingvrije reserve	660
Uitgestelde belastingen	340

aan	Activa	9.000
	Activum 1	1.000
	Uitzonderlijke opbrengsten	660

en bij B:

Activa	9.000
Activum 1	1.000

aan	Kapitaal	9.000
	Belastingvrije reserves	660
	Uitgestelde belastingen	340

Na de inbreng zien A en B er dan als volgt uit:

A ⁶			
Participatie B	9.660	Kapitaal	4.000
		Beschikbare reserves	5.000
		Overgedragen resultaat	660
	9.660		9.660

⁶ Vermits de fiscale waarde van de inbreng 10.000 bedraagt, hebben de aandelen verkregen als vergoeding voor deze inbreng een fiscale waarde gelijk aan 10.000 terwijl de boekwaarde van deze aandelen 9.660 is. Deze participatie B is bijgevolg ten belope van 340 onderschat. Deze onderschatting wordt in de fiscale aangifte van A tot uiting gebracht door de inschrijving van een occulte reserve van 340. A heeft bij de inbreng tevens een uitzonderlijk resultaat van 660 gerealiseerd. Ingevolge de toepassing van het belastingneutraal inbrengregime bij de inbrengende vennootschap A, wordt het fiscale resultaat van 1.000 (340 occulte reserve en 660 geboekt als uitzonderlijke opbrengst) geneutraliseerd door de begintoestand van de reserves met eenzelfde bedrag (1.000) te verhogen.

B ⁷			
Activa (3.000 + 9 .000)	12.000	Kapitaal (3.000 + 9.000)	12.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Belastingvrije reserves (0 + 660)	660
		Uitgestelde belastingen (0 + 340)	340
	13.000		13.000

⁷ Ten gevolge van de inbreng werd bij B het "Kapitaal" met 9.000 verhoogd. Aangezien de fiscale waarde van de inbreng 10.000 is, wordt het fiscaal gestort kapitaal naar aanleiding van deze inbreng met 10.000 verhoogd. Bij B zal ten belope van 1.000 een negatieve belaste reserve in kapitaal worden ingeschreven. Deze vermindering van belaste reserves zal evenwel worden gecompenseerd door eenzelfde bedrag (1.000) onder de verworpen uitgaven op te nemen.