

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Advies 2017/XX - Boekhoudkundige verwerking van moratoriuminterest

Ontwerpadvies van 1 februari 2017

I. Algemeen

1. Met onderhavig advies verduidelijkt de Commissie op welke wijze de moratoriuminterest die overeenkomstig het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) wordt toegekend door de overheid, moet worden geboekt. Meer in het bijzonder wordt in het advies uitgegaan van een moratoriuminterest die wordt toegekend aan de vennootschap ingevolge een terugbetaling van vennootschapsbelasting.
2. De toekenning van moratoriuminterest is de tegenhanger van aan de belastingplichtige aangerekende verwijlinteressen.¹ De toekenning van een moratoriuminterest is gesteund op redenen van billijkheid. Net zoals de nalatige belastingplichtigen verwijlinteressen moeten betalen aan de Staat, wordt een moratoriuminterest toegekend aan de belastingplichtigen wanneer de Staat een gekweten belasting terugbetaalt.²
3. De artikelen 418 en 419 WIB 92 bepalen de toekenningsvoorwaarden en de berekeningswijze van de moratoriuminterest. Een moratoriuminterest kan worden toegekend bij een terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidinterest, belastingverhogingen of administratieve boeten. Deze terugbetaling kan het gevolg zijn van een beslissing van de directeur der belastingen, een rechterlijke beslissing of een ontheffing van ambtswege.
4. De Commissie wenst evenwel te benadrukken dat in onderhavig advies uitsluitend de boekhoudkundige aspecten worden behandeld en niet de fiscale aspecten. Het advies geldt onverkort voor verenigingen en stichtingen.

II. Boekhoudkundige verwerking (aan de hand van een theoretisch voorbeeld)

5. De boekhoudkundige verwerking van de moratoriuminterest kan volgens de Commissie best verduidelijkt worden aan de hand van volgend concreet cijfervoorbeeld. Een vennootschap heeft een aanslagbiljet ontvangen met een belastingsupplement voor een bedrag van 130.000 euro. De vennootschap heeft een bezwaarschrift ingediend of een ambtshalve ontheffing gevraagd waarin zij de aanslag ten belope van 95.000 euro betwist.

¹ Er wordt opgemerkt dat het WIB 92, met de artikelen 414 en volgende, ook voorziet in een regeling voor aan de schatkist te betalen verwijlinteressen. Voor de boekhoudkundige verwerking van dergelijke te betalen verwijlinteressen wordt verwezen naar het CBN-advies 146/1 - Belastingsschulden - Sociale schulden: verwijlinteressen.

² Zie ook de memorie van toelichting van de wet van 27 juli 1953 tot invoering van maatregelen om de invordering der directe belastingen te bespoedigen (Parl. St., Kamer, 1952-1953, nr. 277, 9-10).

A. Ontvangst van het aanslagbiljet

6. De fiscale schuld moet zodra zij ontstaat door de inkohiering, worden opgenomen op het passief van de balans en in de resultatenrekening. Door de inkohiering ontstaat immers in hoofde van de vennootschap een schuld die onmiddellijk of op korte termijn opeisbaar en bevoorrecht is. Slechts indien de aanslag onbetwistbaar nietig is (bijvoorbeeld wegens een vormgebrek) of volkomen ongegrond is (bijvoorbeeld wegens een materiële vergissing) zou de niet-vermelding hiervan onder de passiva verdedigbaar kunnen zijn.³

6710	Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen	130.000
aan 452	Te betalen belastingen en taksen	130.000

B. Indiening bezwaar of aanvraag tot ambtshalve ontheffing

7. Op het ogenblik dat de vennootschap een bezwaar indient (of een ambtshalve ontheffing aanvraagt), dient de vennootschap dit in haar boekhouding op te nemen.

8. De Commissie benadrukt hierbij dat de inschrijving op de balans van het ingestelde bezwaar of verhaal als activum (door de boeking van een vordering of eventueel een debitering van een schuldenrekening, i.c. de subrekening 4529 *Betwiste belastingen*) een verantwoorde waardering van deze *vordering* vereist die met de nodige omzichtigheid⁴ moet gebeuren.⁵

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

9. Bij het indienen van het bezwaarschrift of de aanvraag tot ambtshalve ontheffing kan nog niet worden bepaald hoeveel moratoriuminterest zal worden toegekend door de overheid. Noch de datum van terugbetaling, noch het bedrag van de terugbetaling zijn op dat ogenblik immers gekend.⁶

C. Inventarisboekingen

10. Terwijl bij het indienen van het bezwaarschrift of de aanvraag om ambtshalve ontheffing de vennootschap geen enkele inschatting kan maken van de eventueel te ontvangen moratoriuminterest, kan deze wel reeds gemaakt worden op de balansdatum, althans wat betreft de moratoriuminterest

³ Zie ook CBN-advies 128/1 – Betwiste fiscale aanslag en CBN-advies 128/6 – Boeking van de belastingen op het resultaat.

⁴ Zie ook artikel 32 KB W.Venn. dat stelt dat de waarderingen moeten voldoen aan de eisen voorzichtigheid en goede trouw. Deze vereisten worden door de Commissie nog benadrukt in het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.

⁵ Zie ook CBN-advies 128/1 – Betwiste fiscale aanslag.

⁶ Uiteraard zal slechts een moratoriuminterest worden toegekend wanneer de vennootschap effectief te veel vennootschapsbelasting heeft betaald en dus niet in de mate dat de vennootschap slechts het onbetwist verschuldigd gedeelte van de supplementaire aanslag heeft betaald.

die betrekking heeft het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft. De vennootschap kent immers de toe te passen interestvoet en kent de reeds verstreken termijn tussen de betaling en de balansdatum. We gaan er hierbij van uit dat de vennootschap het volledig bedrag van de ingekohierde belasting, i.c. 130.000 euro, heeft betaald.

11. Het gedeelte van de *vermoedelijk te ontvangen moratoriuminterest* ingevolge de reeds verstreken termijn moet het voorwerp uitmaken van een verantwoorde raming die samenhangt met de raming van de vordering in hoofdsom.⁷ Dit gedeelte van de geraamde te ontvangen moratoriuminteressen wordt geboekt onder dezelfde rubriek als de vordering in hoofdsom van de betwiste belasting.⁸ De Commissie benadrukt hierbij dat de raming van deze vordering (hoofdsom verhoogd met de geraamde moratoriuminterest) met de nodige omzichtigheid moet gebeuren.

12. Op inventarisdatum wordt de moratoriuminterest die betrekking heeft op het afgelopen boekjaar, en berekend wordt op de hoofdsom van 95.000, geraamd op 3.000 euro.

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	3.000	
	aan 6710 ⁹ Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen		3.000

D. Boekingen naar aanleiding van de ontheffing

13. Op het ogenblik dat de ontheffing en het bedrag ervan effectief zijn bevestigd, en de vennootschap geen verder bezwaar aantekent, is bijgevolg ook het bedrag van de moratoriuminterest bekend. In de veronderstelling dat de ontheffing plaatsvindt in een volgend boekjaar en dit voor een bedrag van 99.000 euro (inclusief het bedrag van de toegekende moratoriuminterest), vindt, in afwachting van de effectieve betaling door de overheid, de volgende boeking plaats.

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	1.000 ¹⁰	
	aan 7710 Regularisering van verschuldigde of betaalde belastingen		1.000

⁷ Zie ook randnummer 7.

⁸ De hierboven omschreven aanpak stemt *mutatis mutandis* overeen met de aanpak die werd beschreven door de Commissie in het CBN-advies 146/1 – Belastingenschulden – Sociale schulden: verwijlinteressen. In dat geval ging het om de omschrijving van de boekingswijze van door de belastingplichtige verschuldigde of te betalen moratoriuminterest op belastingenschulden die nog niet volledig werden betaald. In dat advies wordt nader bepaald dat moratoriuminterest van rechtswege verschuldigd is en voor de periode van het boekjaar waarin zij verschuldigd is, *pro rata temporis* aan dat boekjaar wordt toegerekend. In het advies wordt verder vermeld dat deze interessen moeten worden opgenomen onder de passiefrubriek *Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten* en eventueel moeten worden geraamd door de onderneming bij gebrek aan een document van de fiscale administratie.

⁹ Of 7710 *Regularisering van verschuldigde of betaalde belastingen* indien de hoofdsom van de ontheffing in een voorgaand boekjaar werd geboekt.

¹⁰ D.i. 99.000 – (95.000 + 3.000).