COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/12 - Interpretatie van code 99084 in de toelichting 5.14 van de geconsolideerde jaarrekening

Advies van 30 mei 2018[1]

I. Inleiding
II. Analyse van de Belgische en Europese wetgeving
III. Inhoud van de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening betreffende de resultaten van het boekjaar en het vorige boekjaar zoals voorzien in artikel 165 KB W.Venn.
A. Actieve belastinglatenties
B. Passieve belastinglatenties

I. Inleiding

1. De Commissie werd gevraagd om advies te geven betreffende de interpretatie die gegeven moet worden aan de code 99084 in de toelichting 5.14 van het model van de geconsolideerde jaarrekening van de Nationale Bank van België[2]:

> "Verschil tussen de aan de geconsolideerde resultatenrekening van het boekjaar en de vorige boekjaren toegerekende belastingen en de voor die boekjaren reeds betaalde of nog te betalen belastingen, voor zover dit verschil van belang is met het oog op de in de toekomst te betalen belastingen."

II. Analyse van de Belgische en Europese wetgeving

2. Code 99084 herneemt artikel 165, XIV.D.1° van het KB W.Venn.[3] hetgeen zelf artikel 34, § 11 van de Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening (hierna: de Zevende Richtlijn) herneemt.

De Zevende Richtlijn werd ingetrokken door de Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 met name betreffende de geconsolideerde financiële overzichten.

Uit de overeenstemmingstabel van de Richtlijn 2013/34/EU (Bijlage VII) blijkt dat de vroegere artikelen 29, § 4, 29, § 5 en 34, § 11 van de Zevende Richtlijn respectievelijk vervangen werden door de artikelen 24, § 13; 24, § 14; 17, § 1, f en 28, § 1 van de Richtlijn 2013/34/EU.

3. Hoewel richtlijn 2013/34/EU de verplichting voorzien in artikel 34 § 11 van de Zevende Richtlijn niet letterlijk herneemt, heeft de Belgische regering beslist de inhoud van de toelichting omtrent de geconsolideerde jaarrekening in artikel 165 van het KB W.Venn. niet te wijzigen.

In punt 4 wordt een tabel opgenomen met een vergelijking tussen de twee richtlijnen en hun respectieve vereisten.

4.

Zevende Richtlijn		Richtlijn 2013/34/EU	
Balans			
Art. 29 § 4	In de geconsolideerde balans en winst - en verliesrekening wordt rekening gehouden met het verschil dat bij de consolidatie blijkt tussen de aan het boekjaar en de vorige boekjaren toe te rekenen belastingen en de met betrekking tot deze boekjaren betaalde of opgelegde belastingen, voor zover mag worden aangenomen dat daaruit voor een van de geconsolideerde ondernemingen in de afzienbare toekomst inderdaad kosten zullen voortvloeien.	Art. 24, § 13	Uitgestelde belastingen worden bij consolidatie opgenomen, voor zover mag worden aangenomen dat daaruit voor een van de in de consolidatie opgenomen ondernemingen in de nabije toekomst inderdaad een verschuldigdheid van de belasting zal voortvloeien.
Art. 29, § 5	Wanneer uitsluitend voor de toepassing van de belastingwetgeving buitengewone waardecorrecties zijn uitgevoerd met betrekking tot in de consolidatie opgenomen activa, worden deze activa pas geconsolideerd nadat deze correcties ongedaan zijn gemaakt[4].	Art. 24, § 14	Indien uitsluitend voor de toepassing van de belastingwetgeving waardecorrecties zijn uitgevoerd met betrekking tot in de geconsolideerde financiële overzichten opgenomen activa, worden deze activa pas in de geconsolideerde financiële overzichten opgenomen nadat deze correcties ongedaan werden gemaakt[5].
Toelichting			
Art. 34 § 11	De toelichting moet het verschil vermelden tussen de aan de geconsolideerde winst- en verliesrekening van het boekjaar en de vorige boekjaren toegerekende belastingen en de met betrekking tot deze boekjaren betaalde of opgelegde belastingen, voor zover dit verschil van wezenlijk belang is met het oog op in de toekomst te betalen belastingen. Dit bedrag kan ook gecumuleerd op de geconsolideerde balans worden opgenomen in een afzonderlijke post die dienovereenkomstig wordt omschreven.	Art. 17, § 1, punt f	Middelgrote en grote ondernemingen en organisaties van openbaar belang vermelden in de toelichting bij de financiële overzichten, indien in de balans een voorziening voor uitgestelde belastingen is opgenomen, het saldo van de uitgestelde belastingen aan het einde van het boekjaar en de verschuivingen in dit saldo in de loop van het boekjaar..
		Art. 28 § 1	In de toelichting bij de geconsolideerde financiële overzichten [wordt] de in artikelen 16, 17 en 18 [van deze richtlijn] verlangde informatie vermeld.

III. Inhoud van de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening betreffende de resultaten van het boekjaar en het vorige boekjaar zoals voorzien in artikel 165 KB W.Venn.

5. Code 99084 uit de toelichting 5.14 mag niet verward worden met de toelichting 5.6 betreffende de berekeningsmethoden van belastinglatenties in code 168 van de geconsolideerde jaarrekening, Uitgestelde belastingen en belastinglatenties.

Artikel 129[6] van het KB W.Venn. vraagt immers dat in de geconsolideerde overzichten rekening wordt gehouden met de passieve belastinglatenties, voor zover mag worden aangenomen dat daaruit voor de consoliderende vennootschap of voor een in de consolidatie opgenomen dochteronderneming in de afzienbare toekomst inderdaad kosten zullen voortvloeien.

Voor het activeren, in de geconsolideerde jaarrekening, van een uitgesteld belastingvoordeel (actieve latenties), verwijzen we naar het CBN-advies C105/1[7] waarin de Commissie van oordeel is dat een Belgische onderneming een uitgesteld belastingvoordeel wegens een overdraagbaar verlies kan activeren, met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel dat één van de basisbeginselen van het Belgische en Europese boekhoudrecht is, en met toepassing van de internationale norm (IAS 12) die waarborgt dat het boeken van de uitgestelde belastingen op een coherente en uniforme wijze gebeurt.

6. De Commissie is van mening dat code 99084 uit de toelichting 5.14 van het model van de geconsolideerde jaarrekening beoogt het verschil te identificeren dat kan bestaan tussen:

a. enerzijds, de som (op geconsolideerd niveau) van de belastingen bestemd voor het boekjaar in de statutaire financiële overzichten van de geconsolideerde ondernemingen - d.w.z. de moedervennootschap en haar dochterondernemingen (de aan de geconsolideerde resultatenrekening van het boekjaar en de vorige boekjaren toegerekende belastingen - hier worden de belastingen op het resultaat bedoeld vermeld onder de code 670/3 van de geconsolideerde jaarrekening; 8/46[8]); en
b. anderzijds, de som van de belastingen die effectief betaald werden of opgelegd werden voor het boekjaar of een voorgaand boekjaar;
c. voor zover dit verschil van belang is met het oog op de in de toekomst te betalen belastingen.

Voorbeeld

Stel dat een bedrijf een machine koopt voor een waarde van 100.

A. Actieve belastinglatenties

Een degressieve belastingafschrijving wordt vastgelegd voor 40 op basis van artikel 64 WIB 92 en wordt boekhoudkundig afgeschreven in 5 jaar (afschrijving beperkt tot 20 in de geconsolideerde jaarrekening).

Boekhoudkundige afschrijving in 5 jaar					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
(Rest)waarde	100	80	60	40	20
Afschrijving	20	20	20	20	20
Balans	80	60	40	20	0

Boekhoudkundig resultaat					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Opbrengsten	50	50	50	50	50
Kosten (afschrijving)	20	20	20	20	20
Inkomsten voor belastingen	30	30	30	30	30
Belastingen (25%)	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5

Belastingafschrijving in 4 jaar					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
(Rest)waarde	100	60	36	16	0
Afschrijving	40	24	20	16	0
Balans	60	36	16	0	0

Fiscaal resultaat					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Opbrengsten	50	50	50	50	50
Kosten (afschrijving)	40	24	20	16	0
Resultaat voor belastingen	10	26	30	34	50
Belastingen (25%)	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5

Actieve belastinglatenties					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
A[9]	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
B[10]	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5
A-B	5	1	0	-1	-5

Code 99084	5	6	6	5	0

B. Passieve belastinglatenties

Een degressieve boekhoudkundige afschrijving wordt vastgelegd voor 40 en wordt belasting afgeschreven in 5 jaar.

Boekhoudkundige afschrijving in 4 jaar					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
(Rest)waarde	100	60	36	16	0
Afschrijving	40	24	20	16	0
Balans	60	36	16	0	0

Boekhoudkundig resultaat					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Opbrengsten	50	50	50	50	50
Kosten (afschrijving)	40	24	20	16	0
Resultaat voor belastingen	10	26	30	34	50
Belastingen (25%)	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5

Belastingafschrijving in 5 jaar					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
(Rest)waarde	100	80	60	40	20
Afschrijving	20	20	20	20	20
Balans	80	60	40	20	0

Fiscaal resultaat					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
Opbrengsten	50	50	50	50	50
Kosten (afschrijving)	20	20	20	20	20
Resultaat voor belastingen	30	30	30	30	30
Belastingen (25%)	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5

Passieve belastinglatenties					
Jaren	X	X+1	X+2	X+3	X+4
A	2,5	6,5	7,5	8,5	12,5
B	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
	-5	-1	0	1	5

Code 99084	-5	-6	-6	-5	0

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 20 februari 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 We herinneren eraan dat het niet verplicht is om dit model te gebruiken voor de neerlegging van de geconsolideerde jaarrekening bij de Nationale Bank van België.

3 Artikel 165, XIV. D.1° van het KB W.Venn. herneemt zelf art. 69, XIV.D.1 van het KB van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen.

4 De Lidstaten konden evenwel toestaan of voorschrijven dat deze activa met inachtneming van deze correcties in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, op voorwaarde dat het naar behoren gemotiveerde bedrag van deze correcties in de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening wordt vermeld. Artikel 39 van het KB van 6 maart 1990 (vervangen door art. 128 KB W.Venn.) gaf ondernemingen de mogelijkheid om rekening te houden met deze correcties, op voorwaarde dat de invloed ervan op de resultaten van het boekjaar wordt vermeld in de toelichting.

5 Het tweede lid van artikel 128 KB W.Venn. werd ingetrokken door het KB van 18 december 2015 tot omzetting van de richtlijn 2013/34/EU.

6 Dit artikel vloeit voort uit artikel 40 van het KB van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen: in de balans en

resultatenrekening moet rekening worden gehouden met het verschil dat bij de consolidatie blijkt tussen de aan het boekjaar en de vorige boekjaren toe te rekenen belastingen en de met betrekking tot deze boekjaren betaalde of opgelegde belastingen, voor zover mag worden aangenomen dat daaruit voor één van de geconsolideerde ondernemingen in de afzienbare toekomst inderdaad kosten zullen voortvloeien.

7 CBN-advies C105/1 betreffende de uitgestelde belastingvoordelen wegens overdraagbare verliezen.

8 Model voorzien door de Nationale Bank van België.

9 A = de aan de geconsolideerde resultatenrekening van het boekjaar en de vorige boekjaren toegerekende belastingen.

10 B = de voor die boekjaren reeds betaalde of nog te betalen belastingen.