COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/14 – Belastingen

Advies van 30 mei 2018[1]

I. Inleiding
II. Belastingen op het resultaat
  A. Belgische belastingen op het resultaat van het boekjaar
    1. Rekening 6700 Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen
    2. Rekening 6701 Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen (-)
    3. Rekening 6702 Geraamde belastingen
  B. Belgische belastingen op het resultaat van vorige boekjaren
    1. Rekening 6710 Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen
    2. Rekening 6711 Geraamde belastingsupplementen
    3. Rekening 6712 Gevormde fiscale voorzieningen
  C. Buitenlandse belastingen op het resultaat
  D. Rekening 77 Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen
III. Betwiste fiscale aanslag
IV. Bijkomende aanslag na balansdatum
V. Andere belastingen
  A. Niet-aftrekbare btw
    1. Bijzaak volgt hoofdzaak
    2. Herziening ingevolge een fiscale controle of spontane herziening
  B. Diverse bedrijfsbelastingen
VI. Vermeldingen in de toelichting
  A. Verplichte vermeldingen overeenkomstig artikel 100 W.Venn.
  B. Andere verplichte vermeldingen in de toelichting op basis van bepalingen in het KB W.Venn.
    1. Volledig schema van de jaarrekening
      1.1. Belangrijkste oorzaken van de verschillen tussen de winst vóór belastingen, zoals die blijkt uit de jaarrekening, en de geraamde belastbare winst
      1.2. Invloed van de niet-recurrente resultaten op de belastingen op het resultaat van het boekjaar
      1.3. Bronnen van belastinglatenties
    2. Voor alle schema's van de jaarrekening
VII. Voorbeelden
  A. Belastingen op het resultaat van het boekjaar
    1. Roerende voorheffing
      1.1. Inning van het inkomen
      1.2. Boeking van gelopen interest
    2. Voorafbetalingen
    3. Afsluiting van het boekjaar
    4. De onderneming verzoekt de belastingadministratie de door haar verrichte voorafbetalingen naar het volgende boekjaar over te dragen
  B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren
    1. Geraamde belastingen waren te laag
    2. Terug te vorderen belastingen waren te hoog
    3. Geraamde belastingen waren te hoog
    4. Terug te vorderen belastingen waren te laag
  C. Betwiste aanslagen
  D. Voorziening voor belastingen
    1. Aanleggen van de voorziening
    2. Aanwending van de voorziening

I. Inleiding

1. Onderhavig advies verduidelijkt de wijze waarop een onderneming de diverse belastingen die zij ondergaat moet opnemen in haar jaarrekening.

2. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de belastingen op het resultaat en de andere belastingen.

3. Gelet op het belang van een duidelijke en eenduidige rapportering wordt in het kader van onderhavig advies tevens de nodige aandacht besteed aan de in de toelichting of elders in de door de Nationale Bank van België opgestelde modellen te vermelden gegevens.

II. Belastingen op het resultaat

4. De rekening 67 Belastingen op het resultaat wordt gebruikt voor alle uitgaven of kosten die de onderneming heeft gedaan of ondergaan ter voldoening van de winstbelastingen die geheven worden over het resultaat en die met deze winstbelastingen verrekenbaar zijn.[2] Dit betreft zowel de Belgische winstbelastingen als de buitenlandse winstbelastingen (van bijvoorbeeld een buitenlandse inrichting). Ook regulariseringen van belastingen met betrekking tot het boekjaar zelf worden op deze rekening geboekt.

5. Op de rekening 77 Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen worden de verkregen, vastgestelde of geraamde regulariseringen geboekt van belastingen die tijdens een voorgaand boekjaar ten laste werden genomen.[3]

6. In principe worden de verschillende bestanddelen die met de inkomstenbelastingen verrekenbaar zijn maar niet effectief door de onderneming worden gedragen (bijvoorbeeld de fictieve roerende voorheffing[4], belastingkrediet[5], forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting[6]) niet als dusdanig in de boekhouding verwerkt, zowel wanneer het gaat om terugbetaalbare als om niet-terugbetaalbare bestanddelen. Die bestanddelen kunnen wel het bedrag beïnvloeden van de Geraamde belastingen of van de Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen. Op dit principe bestaat een uitzondering met name wat de verrekenbare bestanddelen betreft die, indien ze de verschuldigde inkomstenbelastingen overtreffen, aan de onderneming worden terugbetaald. In dat geval wordt een vordering geboekt met als tegenpost een opbrengstenrekening[7].

7. De Commissie merkt op dat op de rekening 67 Belastingen op het resultaat niet alleen de inkomstenbelastingen worden geboekt die betrekking hebben op de eigenlijke boekhoudkundige winst van de onderneming, maar ook op alle andere[8] bestanddelen die samen de belastbare bestanddelen van de onderneming vormen waarop de inkomstenbelastingen worden geheven.

A. Belgische belastingen op het resultaat van het boekjaar

1. Rekening 6700 Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen

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

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

10. Worden eveneens op deze rekening geboekt de roerende voorheffingen die werden ingehouden op de door de onderneming ontvangen roerende inkomsten en verrekend worden met de verschuldigde winstbelasting ongeacht of deze voorheffing al dan niet terugbetaalbaar[9] is.

11. Een niet-verrekenbare ingehouden voorheffing wordt niet op een 67-rekening geboekt. De Commissie neemt hierbij als voorbeeld de onroerende voorheffing die in het verleden in bepaalde gevallen verrekenbaar was. Het met de winstbelasting verrekenbare gedeelte van de verschuldigde onroerende voorheffing werd geboekt op de rekening 6700 Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen. Het niet-verrekenbare gedeelte van de onroerende voorheffing wordt geboekt op de rekening 640 Bedrijfsbelastingen. Als tweede voorbeeld neemt de Commissie de situatie waarbij een vennootschap beslist om bij een kapitaalvermindering die fiscaal al dan niet gedeeltelijk wordt aangemerkt als een dividend, de verschuldigde roerende voorheffing, na brutering[10], zelf ten laste te nemen. Deze ten laste genomen roerende voorheffing wordt geboekt op de rekening 64 Andere bedrijfskosten.

12. Andere, minder courante voorbeelden van kosten die worden geboekt op deze rekening zijn de uitgaven in het kader van een tax shelterregeling. De Commissie heeft afzonderlijke adviezen uitgebracht wat betreft de boekhoudkundige verwerking van dergelijke kosten.[11]

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

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

14. Op deze rekening worden eveneens de gestorte voorafbetalingen geboekt die naar een volgend boekjaar worden overgedragen[12] of waarvan de terugbetaling werd gevraagd. Op grond van het matchingprincipe[13] en het compensatieverbod[14] mogen in de

resultatenrekening slechts opbrengsten en kosten worden opgenomen die betrekking hebben op het boekjaar (of op vorige boekjaren) en mogen daarin geen opbrengsten of kosten voorkomen die betrekking hebben op toekomstige boekjaren. Het verzoek van een onderneming om voorafbetalingen naar het volgende boekjaar over te dragen om belastingverplichtingen die op dat boekjaar betrekking hebben te dekken, brengt noodzakelijk met zich mee dat de betrokken bedragen via de rekening 6701 Geactiveerde overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen (-) in mindering moeten worden gebracht van de kosten van het boekjaar en dat ze onder de activa worden opgenomen, met name onder de vorderingen. Tijdens het volgende boekjaar worden deze bedragen van deze actiefpost afgeboekt en als voorafbetaling voor het lopende jaar[15] ten laste genomen.

3. Rekening 6702 Geraamde belastingen

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

16. Wegens het ontbreken binnen de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelstel (M.A.R.)[16] van een specifieke, afzonderlijke rekening voor de boeking van een voorziening voor belastingen op de winst van het boekjaar worden op deze rekening ook de bedragen geboekt die ten laste van het resultaat van het boekjaar worden geboekt als voorziening voor te betalen belastingen over de winst van het boekjaar waarover betwisting bestaat of zou door de onderneming daartoe een rekening 6703 Gevormde fiscale voorziening kunnen worden gecreëerd. De tegenpost van deze rekening is de rekening 161 Voorzieningen voor belastingen.

B. Belgische belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

1. Rekening 6710 Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen

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

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

2. Rekening 6711 Geraamde belastingsupplementen

19. De rekening 6711 Geraamde belastingsupplementen wordt gebruikt voor de boeking van de geraamde, niet betwiste belastingsupplementen naar aanleiding van bijvoorbeeld een fiscale controle van de belastingaangifte van een voorgaand boekjaar die nog geen aanleiding heeft gegeven tot het ontstaan van een belastingschuld (inkohiering). Tevens worden hier in voorkomend geval de geraamde belastingsupplementen geboekt indien op basis van rechtspraak meer duidelijkheid komt omtrent een bepaalde fiscale toestand waaruit een verhoging van de geraamde belastingdruk volgt.

3. Rekening 6712 Gevormde fiscale voorzieningen

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

C. Buitenlandse belastingen op het resultaat

21. Naar analogie met wat geldt voor de Belgische winstbelastingen voorziet de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel[17] ook voor de buitenlandse belastingen die geheven worden op de winst in afzonderlijke rekeningen naargelang het belastingen betreft op de winst van het huidige boekjaar (rekening 672 Buitenlandse belastingen op het resultaat van het boekjaar) of op de winst van een voorgaand boekjaar (rekening 673 Buitenlandse belastingen op het resultaat van vorige boekjaren).

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

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

III. Betwiste fiscale aanslag

23. De Commissie is van mening dat de fiscale schuld moet worden opgenomen op het passief van de balans en in de resultatenrekening

van zodra zij door de inkohiering ontstaat. Door de inkohiering ontstaat immers in hoofde van de onderneming een schuld die onmiddellijk of op korte termijn opeisbaar en bevoorrecht is. Slechts indien de aanslag onbetwistbaar nietig is (bijvoorbeeld wegens een vormgebrek) of volkomen ongegrond is (bijvoorbeeld wegens een materiële vergissing) zou de niet-vermelding hiervan onder de passiva verdedigbaar kunnen zijn.

24. Indien de onderneming een bezwaar indient (of een ambtshalve ontheffing aanvraagt), moet de vennootschap dit in haar boekhouding op een passende wijze verwerken. De Commissie benadrukt hierbij dat de inschrijving op de balans van het ingestelde bezwaar of verhaal als activum (door de boeking van een vordering of eventueel een debitering van een schuldenrekening, i.c. een daartoe gecreëerde subrekening 4529 Betwiste belastingen) een verantwoorde waardering van deze vordering vereist die met de nodige omzichtigheid[18] moet gebeuren. Zoals blijkt uit de voorgaande zin zal dergelijke vordering niet noodzakelijk, of zelfs meestal niet, overeenstemmen met het bedrag van de gevraagde ontheffing. Indien de ontheffing uiterst twijfelachtig is, kan geen terugvordering worden geboekt.

IV. Bijkomende aanslag na balansdatum

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

26. Indien deze bijkomende aanslag door de onderneming niet wordt betwist, zal het bestuursorgaan hiermee rekening houden voor het bepalen van de geraamde belastingen[19].

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

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

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

V. Andere belastingen

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

A. Niet-aftrekbare btw

1. Bijzaak volgt hoofdzaak

31. Ondernemingen die geen recht op aftrek van de btw hebben of die uitgaven doen waarvoor geen, of slechts een gedeeltelijke aftrek van de btw is toegelaten, boeken deze niet-aftrekbare btw op dezelfde rekening als de rekening waarop de desbetreffende kost wordt geboekt en dit volgens het adagium bijzaak volgt hoofdzaak. Zo zal de niet-aftrekbare btw die betrekking heeft op onthaalkosten[20] op dezelfde rekening worden geboekt als de rekening waarop de onthaalkosten worden geboekt. De Commissie merkt hierbij op dat de niet-aftrekbare btw op een factuur ontvangen van een leasingmaatschappij betreffende een financiële[21] leasing geboekt wordt op de rekening 640 Bedrijfsbelastingen. Deze niet-aftrekbare btw maakt immers geen deel uit van de aanschaffingswaarde van het vast actiefbestanddeel; deze btw is nog niet opeisbaar bij het aangaan van de leasingovereenkomst.

2. Herziening ingevolge een fiscale controle of spontane herziening

32. Indien ingevolge een controle van de fiscale btw-administratie of ingevolge een spontane herziening het bedrag van de aftrekbare btw wordt herzien, wordt deze herziening geboekt op de rekening 640 Bedrijfsbelastingen wanneer ze negatief is of op de rekening 743-749 Diverse bedrijfsopbrengsten wanneer ze positief is. Wanneer de herziening het gevolg is van uitzonderlijke omstandigheden, wordt de herziening boekhoudkundig verwerkt als een niet-recurrent bedrijfsresultaat.[22]

33. Hoewel een herziening van de btw in principe geen wijziging van de aanschaffingswaarde tot gevolg heeft, is de Commissie van mening dat bepaalde omstandigheden toch een aanpassing van de aanschaffingswaarde vereisen om te voldoen aan de vereiste van het getrouwe beeld. Dergelijke herziening kan zowel een vermindering als een vermeerdering van de aanschaffingswaarde tot gevolg hebben. Dit zou

bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer een onderneming in eerste instantie een volledige aftrek van de btw heeft verricht en ingevolge een wijziging van haar activiteiten, een belangrijke herziening van deze initieel afgetrokken btw plaatsvindt.

Voorbeelden

Een onderneming heeft een bedrijfsgebouw laten oprichten voor een totaalbedrag van 700.000 euro exclusief btw. Het gebouw wordt afgeschreven over een periode van 20 jaar. De onderneming heeft haar recht op aftrek van de btw voor een bedrag van 135.000 euro uitgeoefend. Na acht jaar beslist het bestuursorgaan om haar exploitatieactiviteiten stop te zetten en het pand te verhuren. Ingevolge deze wijziging vindt een herziening[23] plaats van zeven vijftiende van de initieel afgetrokken btw. De aanschaffingswaarde van het voor verhuur bestemde gebouw bedraagt aldus 700.000 + 135.000 x 7/15 = 763.000. Dit bedrag van 763.000 euro wordt verder afgeschreven over de resterende gebruiksduur van 12 jaar.

Een onderneming heeft een bedrijfsgebouw laten oprichten om te verhuren. De aanschaffingswaarde van het gebouw bedraagt 850.000 euro inclusief een bedrag van 150.000 euro btw waarvoor de onderneming geen recht op aftrek van de btw heeft kunnen uitoefenen. De aanschaffingswaarde wordt afgeschreven over een periode van 20 jaar. Na acht jaar beslist het bestuursorgaan om het gebouw aan te wenden voor haar eigen exploitatieactiviteiten. Ingevolge deze wijziging vindt een btw-herziening plaats en kan, mits de voorwaarden[24] daartoe vervuld zijn, een recht op aftrek worden uitgeoefend van zeven vijftiende van de aangerekende btw. De aanschaffingswaarde van het gebouw zal aldus worden verminderd met 80.000 euro en vervolgens verder worden afgeschreven over de resterende gebruiksduur van 12 jaar.

B. Diverse bedrijfsbelastingen

34. Op de rekening 640 Bedrijfsbelastingen worden de belastingen opgenomen die als een bedrijfskost moeten worden aangemerkt zoals de onroerende voorheffing, de verkeersbelasting, de belasting op inverkeerstelling, de belasting op drijfkracht of op tewerkgesteld personeel, de accijnsrechten en de uitvoerheffingen.[25] De hiervoor opgesomde belastingen vormen een niet-limitatieve lijst van bedrijfsbelastingen. Andere voorbeelden zijn de provincie- en gemeentebelastingen, milieubelastingen en de belasting op toestellen.

35. De Commissie is van mening dat de belastingen die samen met de inkomstenbelastingen worden ingekohierd voor de eenvoud steeds op een 67-rekening kunnen worden geboekt ongeacht of de belasting haar oorsprong rechtstreeks of onrechtstreeks vindt in de boekhoudkundige winst van de onderneming. Zo zullen bijvoorbeeld de afzonderlijke aanslagen in de vennootschapsbelasting[26] geboekt worden op een 67-rekening hoewel deze stricto sensu geen winstbelastingen zijn.

VI. Vermeldingen in de toelichting

A. Verplichte vermeldingen overeenkomstig artikel 100 W.Venn.

36. Het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat binnen de dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders bij de Nationale Bank van België een stuk moet worden neergelegd met opgave van het bedrag, op balansdatum, van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen, tenzij die reeds afzonderlijk in de jaarrekening worden vermeld.[27]

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

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

38. Met betrekking tot de belastingen die een onderneming ondergaat bevat het KB W.Venn. uitsluitend voor wat betreft de ondernemingen die het volledig schema van de jaarrekening moeten neerleggen een aantal expliciet op te nemen vermeldingen in de toelichting.[28] Naast deze expliciet vermelde toelichtingen voor de ondernemingen die moeten publiceren volgens het volledig schema van de jaarrekening bevat het KB W.Venn. evenwel nog een aantal algemene bepalingen die gelden voor alle schema's van de jaarrekening.

1. Volledig schema van de jaarrekening

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

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

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

41. Op deze plaats in de toelichting moeten vennootschappen vermelden wat de voornaamste oorzaken zijn van het verschil tussen de winst vóór belastingen zoals deze uit de jaarrekening blijkt en de geraamde belastbare winst indien deze verschillen een belangrijke invloed hebben op de resultaten van de onderneming[29].

42. De mate van detail van de in de toelichting te verstrekken informatie over de oorzaken van dit verschil moet door het bestuursorgaan worden beoordeeld in functie van het kernbeginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap.[30] Indien het verschil tussen de winst vóór belastingen zoals die blijkt uit de jaarrekening en de geraamde belastbare winst significant is rekening houdend met het toepasselijke tarief, zal bijgevolg een toelichting vereist zijn.

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

44. Het KB W.Venn. bevat geen lijst van de in de toelichting op te nemen mogelijke distorsies. De meest voor de hand liggende bronnen[31] van distorsie zijn:

- de verworpen uitgaven, waarbij een nadere specificering in de toelichting in functie van hun relevantie zich kan opdringen[32];
- het ontstaan of het verminderen van afschrijvingsexcedenten;
- de aanleg of de aanwending van een niet-vrijgestelde voorziening;
- vrijgestelde inkomsten, bijvoorbeeld bepaalde vrijgestelde meerwaarden op aandelen, vrijgestelde dividendinkomsten, vrijgestelde gewestelijke steunmaatregelen;
- investeringsaftrek;
- aftrek voor octrooi-inkomsten;
- aftrek voor risicokapitaal;
- aftrek van overgedragen verliezen;
- fiscale winsten onderworpen aan een afzonderlijke aanslag;
- aftrek voor innovatie-inkomsten;
- belastingkrediet voor kosten van onderzoek en ontwikkeling.

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

45. In de toelichting moet worden vermeld welke invloed de niet-recurrente resultaten hebben op de belastingen op de winst van het boekjaar.[33]

46. Indien een vennootschap bijvoorbeeld een belangrijke meerwaarde realiseert op een vast actiefbestanddeel, wordt deze meerwaarde geboekt als niet-recurrente opbrengst. Indien deze meerwaarde vervolgens gespreid wordt belast moet dit in de toelichting worden verduidelijkt. De Commissie merkt op dat door de dienaangaande gestelde fiscale voorwaarde van onaantastbaarheid,[34] een overboeking naar de vrijgestelde reserves plaatsvindt middels de rekening 68 Overboekingen naar de uitgestelde belastingen en naar de belastingvrije reserves zodat er in deze geen distorsie[35] is tussen de fiscale winst en de boekhoudkundige winst.

1.3. Bronnen van belastinglatenties

47. In de toelichting moet een overzicht worden verstrekt van de bronnen van belastinglatenties die bestaan op balansdatum in de mate waarin deze informatie belangrijk is om een inzicht te verkrijgen in de financiële positie van de vennootschap.[36]

48. Onder actieve belastinglatenties worden de fiscale voordelen begrepen die een vennootschap heeft verkregen tijdens het boekjaar of tijdens een voorgaand boekjaar maar die nog niet konden worden aangerekend op de belastbare winst van het boekjaar of een voorgaand boekjaar en daarom overgedragen kunnen worden om tijdens een volgend boekjaar te worden aangerekend op de belastbare winst. De Commissie[37] is van mening dat naar Belgisch boekhoudrecht actieve belastinglatenties niet als actiefbestanddeel mogen worden opgenomen in de balans van de jaarrekening. De voornaamste redenen hiertoe zijn vooreerst het fictief karakter van de vordering op de overheid: de latentie is een potentiële vermindering van de belastingkost in de toekomst doch geeft geen aanleiding tot een terugbetaling. Tevens impliceert het boeken van een actieve belastinglatentie het geloof in toekomstige winsten en dus toekomstige belastbare basis wat in de regel een te onzeker karakter heeft mede gelet op de centrale plaats van het voorzichtigheidsbeginsel binnen het Belgische boekhoudrecht. Het boeken van een dergelijke actieve belastinglatentie komt de facto immers neer op het anticiperen op een toekomstige mogelijke winst. In België zijn bovendien de actieve belastinglatenties (overgedragen fiscale verliezen, overgedragen investeringsaftrek, e.d.) tot op heden niet transfereerbaar naar andere vennootschappen. Daarenboven is de berekening van de belastinglatentie zeer omslachtig en uiterst precair. Vaak is deze belastinglatentie zelfs helemaal niet becijferbaar omwille van de complexe en de frequent wisselende fiscale behandeling. Om al die redenen is de Commissie van mening dat het vermelden van de bronnen van de actieve belastinglatenties in de toelichting een veel getrouwer beeld geeft van het vermogen van de onderneming dan de boeking van een actiefbestanddeel op de balans.[38]

49. In het officiële schema is hierbij een afzonderlijke code voorzien voor de gecumuleerde fiscale verliezen die aftrekbaar zijn van latere belastbare winsten. Voorbeelden[39] van andere actieve belastinglatenties zijn:

- Overgedragen aftrek voor risico-kapitaal;

- Overgedragen aftrek voor definitief belaste inkomsten.

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

51. Een voorbeeld van een passieve belastinglatentie die, indien belangrijk, wel moet worden opgenomen in de toelichting is de passieve belastinglatentie die ontstaat bij de aftrek voor innovatie-inkomsten. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer kosten uit het verleden met betrekking tot innovatie-inkomsten fiscaal slechts tijdens latere jaren worden verrekend in de formule tot vaststelling van de aftrek innovatie-inkomsten.[40] Hierbij ontstaat er immers een latente belastingschuld wanneer de vennootschap er in het eerste belastbaar tijdperk waarin zij de aftrek voor innovatie-inkomsten met betrekking tot een intellectueel eigendomsrecht toepast, er voor opteert om de historische kosten niet in één maal in mindering te brengen, maar deze te spreiden over dat belastbaar tijdperk en maximum de zes daaropvolgende belastbare tijdperken.

2. Voor alle schema's van de jaarrekening

52. De Commissie wijst expliciet op het algemene beginsel dat stelt dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Wanneer de toepassing van de bepalingen van titel I van het KB W.Venn. niet volstaat om te voldoen aan dit voorschrift moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting.[41] Deze toelichtingen worden opgenomen in het volledig model, het verkort model en het micromodel op de respectievelijke pagina's VOL 6.20, VKT 6.9, MIC 6.6.

VII. Voorbeelden

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

A. Belastingen op het resultaat van het boekjaar

1. Roerende voorheffing

1.1. Inning van het inkomen

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

Boeking

5500	Kredietinstellingen: Rekening-courant[42]			70.000	
6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen			30.000	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa[43]		100.000

1.2. Boeking van gelopen interest

Een onderneming boekt het gelopen interestgedeelte (10.000 bruto) van een coupon die in het volgende boekjaar vervalt. Het tarief van de rv bedraagt 30 procent. De rv kan in beginsel in overeenstemmende mate worden verrekend voor het belastbare tijdperk waarin de boeking van het verlopen interestgedeelte wordt verricht.[44]

Boeking

491	Verkregen opbrengsten			7.000	
6700	Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen			3.000	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa[45]		10.000

2. Voorafbetalingen

Een onderneming verricht een voorafbetaling van 200.000.

Boeking

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

3. Afsluiting van het boekjaar

Te weinig voorheffingen en voorafbetalingen

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

Boeking

6702	Geraamde belastingen			50.000	
	aan	4500	Belgische winstbelastingen		50.000

Te veel voorheffingen en voorafbetalingen

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

Boeking

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

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

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

Boeking tijdens het boekjaar

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

Boeking tijdens het volgende boekjaar

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

B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

1. Geraamde belastingen waren te laag

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

Boeking

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

2. Terug te vorderen belastingen waren te hoog

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

Boeking bij ontvangst van het aanslagbiljet

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

Boeking bij ontvangst van de terugbetaling

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

3. Geraamde belastingen waren te hoog

Tijdens het vorige boekjaar heeft de onderneming de verschuldigde belastingen geraamd op 50.000 en geboekt op de rekening 450

Geraamd bedrag van de belastingschulden. De uiteindelijk ingekohierde belasting bedraagt echter 40.000.

Boeking

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

4. Terug te vorderen belastingen waren te laag

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

Boeking bij ontvangst van het aanslagbiljet

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

Boeking bij ontvangst van de terugbetaling

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

C. Betwiste aanslagen

Een onderneming heeft een aanslagbiljet ontvangen met een belastingsupplement voor een bedrag van 130.000. De onderneming heeft een bezwaarschrift[46] ingediend waarin zij de aanslag ten belope van 95.000 betwist.

Boeking bij de ontvangst van het aanslagbiljet

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

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

412[47]	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen			95.000	
	aan	6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen		95.000

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

6710	Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen			1.000	
	aan	412[48]	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		1.000

D. Voorziening voor belastingen

1. Aanleggen van de voorziening

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

Boeking

6712	Gevormde fiscale voorziening			80.000	
	aan	161	Voorzieningen voor belastingen		80.000

2. Aanwending van de voorziening

Uiteindelijk is een belastingsupplement van 83.000 verschuldigd.

Boeking

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

Uiteindelijk is een belastingsupplement van 78.000 verschuldigd.

Boeking

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

Onderhavig advies vervangt de volgende adviezen:

- CBN-advies 128/4 – Voorafbetalingen van belastingen;
- CBN-advies 141 – Fictieve roerende voorheffing;
- CBN-advies 128/1 – Betwiste fiscale aanslag;
- CBN-advies 128/3 – Bijkomende aanslag na balansdatum;
- CBN-advies 128/6 – Boekingen van de belastingen op het resultaat.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 23 januari 2018 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Artikel 96, VIII, 1° KB W.Venn.

3 Artikel 96, VIII, 2° KB W.Venn.

4 Artikel 284 WIB 92.

5 Artikel 289bis tot 289novies WIB 92.

6 Artikel 285 tot 289 WIB 92.

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

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

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

10 Zie artikel 268 WIB 92.

11 CBN-advies 2015/1 - Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder (raamovereenkomsten gesloten vanaf 1 januari 2015) en CBN-advies 2018/09 - Tax shelter voor podiumkunsten.

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

13 Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.

14 Artikel 25, § 2 KB W.Venn.

15 Rekening 6700 Verschuldigde of gestorte belastingen en voorheffingen.

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

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

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

19 Rekening 6711 Geraamde belastingsupplementen.

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

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

22 Zie ook CBN-advies 2013/9 - De boekhoudkundige verwerking van een herziening van de btw op een aangekocht bedrijfsmiddel.

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

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

25 Artikel 96, II.G. KB W.Venn.

26 Artikel 219 tot 219quinquies WIB 92.

27 Artikel 100, §1, 5°, b) W.Venn.

28 Artikel 91, A, XV KB W.Venn.

29 Artikel 91, A, XV, B KB W.Venn.

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

31 Dit is een niet-exhaustieve lijst.

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

33 Artikel 91, A, XV, C KB W.Venn.

34 Artikel 190 WIB 92.

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

36 Artikel 91, A, XV, D KB W.Venn.

37 Met uitzondering van de heer Michel De Wolf, benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, en de heer José Vilain, benoemd op voorstel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven, die stellen dat: "In dit advies wordt geen rekening gehouden met de belangrijke opmerkingen die tijdens de openbare raadpleging zijn gemaakt in verband met de uitgestelde belastingen. Het is betreurenswaardig dat er in het advies de voorkeur aan wordt gegeven om welbekende basisboekingen met betrekking tot belastingen op te nemen, in plaats van een standpunt in te nemen op de punten die aan de orde kwamen in de openbare raadpleging met betrekking tot zowel passieve als actieve uitgestelde belastingen. In dit opzicht zou het interessant zijn geweest om het zogenaamde verbod op de opname van uitgestelde belastingactiva in het Belgische boekhoudrecht onder de loep te nemen. Hoewel weliswaar moet worden erkend dat dit niet een gangbare praktijk is, valt het niet in te zien waar de huidige wetgeving formeel de opname van uitgestelde belastingactiva verbiedt (of ten minste het feit om er rekening mee te houden teneinde de op te nemen uitgestelde belastingpassiva te compenseren). In het kader van dit stilzwijgen en op dezelfde wijze als de CBN dit aanvaardt voor geconsolideerde jaarrekeningen die nochtans zijn opgesteld overeenkomstig hetzelfde koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, zou het de vennootschappen moeten worden toegestaan, bij wijze van voorbeeld, om met de nodige voorzichtigheid uitgestelde belastingactiva te boeken die overeenstemmen met fiscaal aftrekbare verliezen - hetgeen het getrouw beeld van de jaarrekening alleen maar kan versterken.". De Commissie merkt hierbij op dat een geconsolideerde jaarrekening vennootschapsrechtelijk niet de gevolgen kent die vergelijkbaar zijn met deze van een enkelvoudige jaarrekening. Zo is een geconsolideerde jaarrekening geen basis voor het beslissen tot uitkeringen door de algemene vergadering van winst wat wel het geval is voor een enkelvoudige jaarrekening conform het begrip uitkeerbare winst.

38 Ook het ICCI, het informatiecentrum van het bedrijfsrevisoraat, is van oordeel dat het uitdrukken van actieve belastinglatenties niet is toegelaten in het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel (ICCI, Advies 30/06/2014, IFRS in Belgische ondernemingen en de uitdrukking van actieve belastinglatentie).

39 Niet-exhaustieve lijst.

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

41 Artikel 24 KB W.Venn.

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

43 Of in voorkomend geval de rekening 750 Opbrengsten uit financiële vaste activa.

44 Zie ook 185/31 van de administratieve commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

45 Of in voorkomend geval de rekening 750 Opbrengsten uit financiële vaste activa.

46 Of heeft een ambtshalve ontheffing gevraagd.

47 Of eventueel de subrekening 4529 Betwiste belastingen.

48 Of eventueel de subrekening 4529 Betwiste belastingen.