COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/2 - Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve (Programmawet van 19 december 2014) en de afzonderlijke aanslag op deze liquidatiereserve

Advies van 13 mei 2015[1]

I. Algemeen
II. Boekhoudkundige verwerking
A. Boeking van de afzonderlijke aanslag
B. Vorming van de liquidatiereserve
C. Voorbeelden

I. Algemeen

1. In onderhavig advies wordt beoogd te verduidelijken op welke wijze een vennootschap de liquidatiereserve zoals bedoeld in artikel 184quater WIB 92[2] (hierna: liquidatiereserve) en de daarbij horende, in artikel 219quater WIB 92, afzonderlijke aanslag moet boeken. De mogelijkheid om een liquidatiereserve aan te leggen, is voorbehouden voor vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van Vennootschappen als kleine vennootschap worden aangemerkt.[3]

2. De liquidatiereserve wordt gevormd door een gedeelte of het geheel van de boekhoudkundige winst na belasting over te boeken naar één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief. De Minister van Financiën heeft verduidelijkt dat met de boekhoudkundige winst na belasting wordt bedoeld: de te bestemmen winst van het boekjaar zoals vermeld bij code 9905 in de modellen van de jaarrekening van de Nationale Bank.[4] In artikel 184quater wordt bepaald dat "[d]e liquidatiereserve moet op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief worden geboekt en blijven en mag niet tot grondslag dienen voor enige beloning of toekenning. Indien een gedeelte van de liquidatiereserve wordt aangetast, worden de oudst gevormde reserves geacht eerst te zijn aangetast."[5]

3. Voor het belastbaar tijdperk waarin een liquidatiereserve wordt aangelegd, wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd van tien procent op de tijdens het belastbaar tijdperk aangelegde liquidatiereserve (hierna: afzonderlijke aanslag). De afzonderlijke aanslag staat los van, en komt in voorkomend geval bovenop andere aanslagen die overeenkomstig andere bepalingen van het WIB 92 of in uitvoering van bijzondere wetsbepalingen verschuldigd zijn.[6] De afzonderlijke aanslag wordt ingekohierd samen met de vennootschapsbelasting.

II. Boekhoudkundige verwerking

A. Boeking van de afzonderlijke aanslag

4. De balans wordt opgesteld na toewijzing, dit wil zeggen rekening houdend met de beslissingen tot besteding van de resultatenrekening en van het overgedragen resultaat.[7] Bijgevolg is de Commissie van mening dat de afzonderlijke aanslag moet worden geboekt bij de eindejaarsverrichtingen op inventarisdatum en deze boeking niet mag worden uitgesteld tot het volgende boekjaar. De Commissie adviseert om deze afzonderlijke aanslag te boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 6702 Geraamde belastingen.[8]

B. Vorming van de liquidatiereserve

5. De liquidatiereserve wordt opgebouwd door een gedeelte of het geheel van de boekhoudkundige winst na belasting te boeken naar één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief.

6. De jaarrekening (waaronder de balans) wordt opgemaakt door en onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan, dat de jaarrekening ter goedkeuring moet voorleggen aan de algemene vergadering.[9] De algemene vergadering kan de jaarrekening goed- of afkeuren, maar kan ze zelf niet wijzigen, tenzij dan de resultaatverwerking.

7. Wanneer wordt beslist om de in artikel 184quater WIB 92 vermelde regeling toe te passen, moet eerst worden bepaald welk bedrag zal worden bestemd als liquidatiereserve.

8. Boekhoudkundig zal bij de resultaatverwerking eerst de aanleg van de liquidatiereserve worden geboekt. Deze voorafgaande bestemming en boeking zijn noodzakelijk, gelet op de mogelijkheid die op fiscaal vlak wordt geboden om de volledige winst van het boekjaar na belasting aan te merken als liquidatiereserve, zelfs in het geval er sprake is van een overgedragen verlies uit voorgaande

boekjaren.[10] Bij de bestemming van het resultaat moet uiteraard ook rekening worden gehouden met de wettelijke[11] en de eventuele statutaire verplichtingen.

9. De Commissie beveelt aan om de liquidatiereserve op afzonderlijke subrekeningen te boeken per jaar van aanleg van de liquidatiereserve. Indien een gedeelte van de liquidatiereserve immers wordt aangetast, worden de oudst gevormde reserves geacht eerst te zijn aangetast.[12] Het tarief van de te hanteren roerende voorheffing bij een eventuele uitkering is verschillend naargelang de aangetaste liquidatiereserve al dan niet ouder is dan 5 jaar.[13]

10. De Commissie beveelt aan dat de onderneming in haar jaarrekening toelichting geeft over de toestand van de liquidatiereserves en over de ouderdom van de deze reserves.

C. Voorbeelden

Voorbeeld 1

Gegevens

Een vennootschap heeft een overgedragen winst uit voorgaande boekjaren van 300.

Tijdens het boekjaar (balansdatum 31/12/N) behaalde de vennootschap een winst van 2.000 vóór belastingen (vóór aanleg van de liquidatiereserve en vóór boeking van de afzonderlijke aanslag van 10 % op de liquidatiereserve).

De belastingen op de winst van het boekjaar, exclusief de afzonderlijke aanslag, worden geraamd op 570.

Er wordt beslist om een liquidatiereserve aan te leggen voor een bedrag van 1.200.

De afzonderlijke aanslag bedraagt 10 % x 1.200 = 120.

Voordat een gedeelte van de winst van het boekjaar na belasting wordt overgeboekt als liquidatiereserve, bedraagt de te bestemmen winst: 300 + 2.000 – 570 – 120 = 1.610. In eerste instantie worden de wettelijke reserve verhoogd met 5 % van (2.000 – 570 - 120) = 65,5.

Het resterende saldo van (1.610 – 1.200 – 65,5) = 344,5 wordt overgedragen naar het volgende boekjaar.

Boekingen op inventarisdatum

Bijkomende boeking van de afzonderlijke aanslag op de liquidatiereserve

6702X	Geraamde belastingen		120	
	aan 450	Geraamd bedrag der belastingschulden		120

Boeking van de liquidatiereserve

6921	Toevoeging aan de overige reserves		1.200	
	aan 133X	Beschikbare reserves – artikel 184quater WIB 92 (31/12/N)		1.200

Boeking van de overgedragen winst uit het voorgaande boekjaar

14	Overgedragen winst		300	
	aan790	Overgedragen winst van het vorige boekjaar		300

Boeking van het te bestemmen resultaat na voorafgaande toewijzing aan de liquidatiereserve

6920	Toevoeging aan de wettelijke reserve		65,5	
693	Over te dragen winst		344,5	
	aan130	Wettelijke reserves		65,5
	14	Overgedragen winst		344,5

Latere uitkering van de liquidatiereserve

Wanneer de vennootschap in een later boekjaar beslist om de liquidatiereserve volledig uit te keren, vinden de volgende boekingen plaats:

Boeking op inventarisdatum

133X	Beschikbare reserves – artikel 184quater WIB 92 (31/12/N)		1.200	
	aan 792	Onttrekking aan de reserves		1200

Boeking bij toekenning of betaalbaarstelling

694	Vergoeding van het kapitaal			1.200	
	aan	470	Dividenden en tantièmes over vorige boekjaren		1.140
		453	Ingehouden voorheffingen		60[14]

Wanneer de liquidatiereserve wordt verdeeld ten gevolge van de ontbinding van de vennootschap moet geen roerende voorheffing worden ingehouden.[15]

Voorbeeld 2

Gegevens

Een vennootschap heeft een overgedragen verlies uit voorgaande boekjaren van -500.

Tijdens het boekjaar (balansdatum 31/12/N) behaalde de vennootschap een winst van 2.000 vóór belastingen (vóór aanleg van de liquidatiereserve en vóór boeking van de afzonderlijke aanslag van 10 % op de liquidatiereserve).

De belastingen op winst van het boekjaar, exclusief de afzonderlijke aanslag, worden geraamd op 570.

Er wordt beslist om het volledige bedrag van de te bestemmen winst[16] van het boekjaar[17] over te boeken als liquidatiereserve naar één of meerdere rekeningen van het passief.

De afzonderlijke aanslag bedraagt 10/110 x (2.000 – 570) = 130.

Voordat het geheel van de winst van het boekjaar na belasting wordt overgeboekt als liquidatiereserve, bedraagt de te bestemmen winst: 2.000 - 570 - 130 - 500 = 800. Van deze te bestemmen winst wordt 5 procent toegevoegd aan de wettelijke reserve (40).

Het bedrag van de liquidatiereserve bedraagt: 2.000 - 570 - 130 = 1.300.

Boekingen op inventarisdatum

Bijkomende boeking van de afzonderlijke aanslag op de liquidatiereserve

6702X	Geraamde belastingen			130	
	aan	450	Geraamd bedrag der belastingschulden		130

Boeking van de liquidatiereserve

6920	Toevoeging aan de wettelijke reserve			40	
6921	Toevoeging aan de overige reserves			1.260	
	aan	130X	Wettelijke reserve – artikel 184quater WIB 92[18] (31/12/N)		40[19]
		133X	Beschikbare reserves – artikel 184quater WIB 92 (31/12/N)		1.260

Boeking van het overgedragen verlies uit het voorgaande boekjaar

690	Overgedragen verlies van het vorige boekjaar			500	
	aan	14	Overgedragen verlies		500

Boeking van het te bestemmen resultaat na voorafgaande toewijzing aan de liquidatiereserve

14	Overgedragen verlies			500	
	aan	793	Over te dragen verlies		500

De Commissie wenst te benadrukken dat bij een eventuele latere uitkering van deze liquidatiereserve rekening moet worden gehouden met de wettelijke beperkingen[20] die gelden met betrekking tot de uitkeerbaarheid van winsten.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 5 maart 2015 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

3 Artikel 184quater, eerste lid WIB 92.

4 Mondelinge parlementaire vraag nr. 2475 van Veerle WOUTERS van 25 februari 2015, Commissie voor de Financiën en de Begroting, CRIV COM 098, 35.

5 Eerste, tweede en vierde lid van artikel 184quater WIB 92, ingevoegd in het WIB 92 door artikel 44 van de Programmawet van 19 december 2014 (BS 29 december 2014).

6 Artikel 219quater WIB 92.

7 Artikel 26 koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

8 Deze afzonderlijke aanslag is geen belasting op de winst. Er wordt in deze verwezen naar rubriek 16 Overige belastingen, niet opgenomen onder posten 1 tot en met 15 van bijlage V Indeling van de winst-en-verliesrekening naar aard van de kosten, zoals bepaald in artikel 13 van de richtlijn 2013/34/EU. De Commissie zal aan de wetgever voorstellen om het jaarrekeningschema in die zin aan te passen. In afwachting van deze voorgestelde wetswijziging is de Commissie van mening dat het gebruik van een subrekening binnen de rekening 6702 Geraamde belastingen het meest aangewezen is.

9 Artikel 92, § 1 W.Venn.

10 Memorie van toelichting bij Programmawet van 19 december 2014 (BS 29 december 2014), DOC 54 0672/001, 17.

11 Zoals het verplicht aanleggen van een wettelijke reserve in functie van de te bestemmen winst en het maatschappelijk kapitaal, de aanleg van een onbeschikbare reserve ingeval van een verkrijging van eigen aandelen, enz.

12 Eerste, tweede en vierde lid van artikel 184quater WIB 92.

13 Artikel 269, § 1, 8° WIB 92.

14 Het percentage van de roerende voorheffing bedraagt 5 % wanneer de toekenning of betaalbaarstelling gepaard gaat met een aantasting van de liquidatiereserve die gedurende ten minste 5 jaar, te rekenen vanaf de laatste dag van het betreffende belastbaar tijdperk, behouden is gebleven op de wijze bedoeld in artikel 184quater, vierde lid WIB 92. Indien de hiermee gepaard gaande aantasting plaatsvindt binnen de 5 jaar, bedraagt het percentage van de roerende voorheffing 15 % (artikel 269, § 1, 8° WIB 92). Op het moment van ontbinding zal de liquidatiebonus die voortkomt uit de liquidatiereserve, vrijgesteld zijn van roerende voorheffing (artikel 21, 11° WIB 92).

15 Memorie van toelichting bij Programmawet van 19 december 2014 (BS 29 december 2014), DOC 54 0672/001, 15.

16 Verminderd met de afzonderlijke aanslag van 10 procent.

17 Dit is in de standaardmodellen van de jaarrekening van de Nationale Bank de code 9905.

18 Indien wordt besloten om een deel van de te bestemmen winst van het boekjaar te boeken op een afzonderlijke subrekening binnen de wettelijke reserves, kan deze subrekening van de wettelijke reserves fiscaal kwalificeren als liquidatiereserve. Immers, onder welke afzonderlijke rekening van het passief deze liquidatiereserve wordt opgenomen in de boekhouding is van ondergeschikt belang. Zie ook de mondelinge parlementaire vraag nr. 2475 van Veerle WOUTERS van 25 februari 2015, Commissie voor de Financiën en de Begroting, CRIV COM 098, 35.

19 Indien er voldoende beschikbare reserves aanwezig zijn uit voorgaande boekjaren, kan dit bedrag van 40 eventueel onttrokken worden aan deze oudere beschikbare reserves zodat het bedrag van de liquidatiereserve volledig als beschikbare reserve kan worden geboekt.

20 Onder meer artikel 617 W.Venn. voor naamloze vennootschappen en overeenkomstige bepalingen voor andere rechtsvormen.