

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/6 - Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve bedoeld in artikel 541 WIB 92 (Programmawet van 10 augustus 2015) en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve¹

Advies van 30 september 2015

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

I. Algemeen

1. De Commissie heeft op 13 mei 2015 een advies uitgebracht over de boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve ingevoerd door de Programmawet van 19 december 2014 en de afzonderlijke aanslag op deze liquidatiereserve.² Met de Programmawet van 10 augustus 2015 werd de mogelijkheid tot het aanleggen van een liquidatiereserve uitgebreid tot de boekhoudkundige winst na belasting die werd verwezenlijkt in het boekjaar verbonden met het aanslagjaar 2013 en met het boekjaar verbonden met het aanslagjaar 2014 (hierna: de bijzondere liquidatiereserve). De voorwaarden voor het aanleggen van een bijzondere liquidatiereserve zijn opgenomen in artikel 541 WIB 92.³ In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking verduidelijkt van de bijzondere liquidatiereserve en de bijzondere aanslag op deze liquidatiereserve.

2. De mogelijkheid om deze bijzondere liquidatiereserve aan te leggen is voorbehouden voor vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen (hierna: W.Venn.) als een kleine vennootschap werden aangemerkt voor het boekjaar dat verbonden is met het aanslagjaar 2013 respectievelijk 2014.⁴ Een vennootschap kan de bijzondere liquidatiereserve slechts aanleggen indien de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 respectievelijk 2014 neergelegd is ten laatste op 31 maart 2015.⁵ Voor de in artikel 97 W.Venn. bedoelde vennootschappen⁶ geldt geen neerleggingsverplichting. Voor deze vennootschappen geldt als voorwaarde voor het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve dat de jaarrekening werd goedgekeurd door de algemene vergadering overeenkomstig artikel 92 W.Venn. en samen met de aangifte in de vennootschapsbelasting werd ingediend voor het betrokken aanslagjaar.⁷

3. Deze bijzondere liquidatiereserve wordt gevormd door een gedeelte of het geheel van de boekhoudkundige winst na belasting van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 respectievelijk 2014 over te boeken naar één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief. De aanleg van de bijzondere liquidatiereserve is het gevolg van de invoering van een systeem van facultatieve anticipatieve heffing van 10 procent op de boekhoudkundige winst na belastingen die is verwezenlijkt in de loop van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 en op de boekhoudkundige winst na belastingen die is verwezenlijkt in de loop van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2014.⁸ Onder "boekhoudkundige winst na belasting" dient te worden verstaan: de te bestemmen winst van het boekjaar zoals vermeld bij code 9905 in de modellen van de jaarrekening van de Nationale Bank.⁹ De 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. De anticipatieve heffing vindt plaats door de indiening van een bijzondere aangifte¹⁰ en een betaling van een bijzondere aanslag van 10 procent.

4. De bijzondere aanslag moet worden betaald ten laatste op 30 november 2015 voor de liquidatiereserve die wordt aangelegd uit de boekhoudkundige winst na belastingen van het boekjaar dat verbonden is aan het aanslagjaar 2013. De liquidatiereserve die wordt aangelegd uit de boekhoudkundige winst na belastingen van het boekjaar dat verbonden is aan het aanslagjaar 2014 moet ten laatste op 30 november 2016 worden betaald. De overeenstemmende bijzondere liquidatiereserve moet vervolgens worden geboekt ten laatste op de datum van afsluiten van het boekjaar waarin voormelde bijzondere aanslag is betaald. De betaalde bijzondere aanslagen zijn definitief verworven door de Staat: ze worden niet verrekend met de vennootschapsbelasting en de eventuele overschotten zijn niet terugbetaalbaar.¹¹

II. Boekhoudkundige verwerking

A. Boeking van de bijzondere aanslag

5. De bijzondere aanslag is een anticipatieve heffing op de boekhoudkundige winst van een voorgaand, reeds afgesloten, boekjaar. Bijgevolg kan deze bijzondere aanslag niet meer ten laste worden gelegd van dit voorgaand boekjaar en wordt de bijzondere aanslag

geboekt als kost van het boekjaar waarin wordt besloten tot de betaling van de bijzondere aanslag.

6. De betaalde bijzondere aanslag is definitief verworven door de Staat, kan niet worden verrekend met de vennootschapsbelasting en het eventuele overschot is niet terugbetaalbaar.

7. Naar analogie met de boeking van de afzonderlijke aanslag op de liquidatiereserve beveelt de Commissie aan om deze bijzondere aanslag te boeken op een passende subrekening van de rekening 67 Belastingen op het resultaat, meer bepaald om de rekening 6710 Verschuldigde of gestorte belastingsupplementen te gebruiken.¹²

B. Vorming van de bijzondere liquidatiereserve

8. 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.¹³ De algemene vergadering kan de jaarrekening goed- of afkeuren, maar kan ze zelf niet wijzigen, tenzij dan de resultaatverwerking.

9. Indien wordt beslist¹⁴ om de in artikel 541 WIB 92 vermelde regeling toe te passen, moet eerst het bedrag worden bepaald dat zal worden bestemd als bijzondere liquidatiereserve. Voor de bepaling van dit bedrag gelden de volgende grenzen:

- Het bedrag van de bijzondere liquidatiereserve die tijdens het boekjaar wordt aangelegd overschrijdt het bedrag van de boekhoudkundige winst na belastingen voor het belastbaar tijdperk verbonden met het aanslagjaar 2013 respectievelijk 2014 niet.
- Het bedrag van de bijzondere liquidatiereserve die tijdens het boekjaar wordt aangelegd, is beperkt tot het in a) vermelde bedrag dat nog steeds in de reserves is geboekt bij het begin van het boekjaar waarin de respectieve bijzondere aanslagen werden betaald.
- Bij de bestemming van het resultaat moet uiteraard ook rekening worden gehouden met de wettelijke¹⁵ en de eventuele statutaire verplichtingen.

10. Terwijl de liquidatiereserve zoals bedoeld in artikel 184quater WIB 92 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, vindt de vorming van de bijzondere liquidatiereserve haar oorsprong in de boekhoudkundige winst van een voorgaand boekjaar. Voor het aanleggen van een bijzondere liquidatiereserve geldt eveneens de voorwaarde dat deze liquidatiereserve op één of meerdere afzonderlijke rekeningen van het passief wordt geboekt.¹⁶ Dit impliceert dat voor de vorming van de bijzondere liquidatiereserve steeds¹⁷ een boeking nodig zal zijn om te voldoen aan deze voorwaarde, als is het maar om deze liquidatiereserve op een afzonderlijke subrekening te boeken van de rekening waarop de winst van het betreffende boekjaar werd geboekt.

11. De Commissie is van oordeel dat interne mutaties binnen het eigen vermogen die het totaal eigen vermogen niet beïnvloeden, over het algemeen rechtstreeks moeten worden overgeboekt van de ene post naar de andere. Dit beginsel is echter niet van toepassing indien een specifieke regel daarvan afwijkt, bijvoorbeeld bij de verwerking van het overgedragen resultaat. Uit de voorstelling van de resultaatverwerking blijkt immers duidelijk dat het overgedragen resultaat van het vorige boekjaar hier samen met het overgedragen resultaat van het boekjaar, het over te dragen resultaat (winst of verlies) vormt.¹⁸

12. De Commissie beveelt aan om de bijzondere liquidatiereserve op afzonderlijke subrekeningen te boeken per jaar van aanleg van de liquidatiereserve. Indien een gedeelte van de liquidatiereserve (waaronder de bijzondere liquidatiereserve) wordt aangetast, worden de oudst gevormde reserves immers geacht eerst te zijn aangetast.¹⁹ 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.²⁰

13. De Commissie beveelt aan dat de vennootschap 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 tijdens het boekjaar 2012 (balansdatum 31/12/2012) een boekhoudkundige winst na belastingen behaald van 1.000. De algemene vergadering van april 2013 heeft de jaarrekening voor het boekjaar 2012 goedgekeurd. De jaarrekening werd door toedoen van het bestuursorgaan van de vennootschap neergelegd bij de Nationale Bank op 29 juni 2013. De winst van het boekjaar 2012 werd integraal toegevoegd aan de beschikbare reserves.

In de boekjaren 2013 en 2014 heeft de vennootschap net evenveel kosten als opbrengsten en is er geen impact geweest op het eigen vermogen van de vennootschap. De vennootschap heeft geen overgedragen resultaat op de balans. De wettelijke reserves van de vennootschap bedragen meer dan het wettelijk minimumbedrag.

Het bedrag van 1.000 is bijgevolg nog steeds in de reserves geboekt op de eerste dag van het boekjaar 2015. Tijdens het boekjaar 2015 wordt beslist om een liquidatiereserve aan te leggen ten belope van het volledige bedrag van de boekhoudkundige winst van het boekjaar 2012. De bijzondere aanslag van 10 procent wordt betaald op 28 november 2015. De vennootschap behaalt tijdens het boekjaar 2015 een boekhoudkundige winst na belastingen van 3.300.

Boeking op 28 november 2015

6710X	Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen	100	
aan	5500 Kredietinstellingen: rekening-courant		100

Boeking van de vorming van de bijzondere liquidatiereserve ten laatste op de inventarisdatum en boeking van de resultaatverwerking

Eerste variant: Er wordt beslist om al de winst van het boekjaar 2015 over te dragen naar het volgend boekjaar

133	Beschikbare reserves	1.000	
aan	133X Beschikbare reserves – artikel 541 WIB 92 (31/12/2015)		1.000
693	Over te dragen winst	3.300	
aan	14 Overgedragen winst		3.300

Tweede variant: Er wordt beslist om de bijzondere liquidatiereserve aan te leggen met het resultaat van het boekjaar 2015. Uit de gegevens hierboven blijkt immers dat het bedrag van 1.000 bij het begin van het boekjaar nog steeds in reserves is geboekt. Er wordt voorgesteld om de liquidatiereserve te boeken op een beschikbare reserverekening. Het saldo wordt overgedragen naar het volgende boekjaar.

693	Over te dragen winst	2.300	
6921	Toevoeging aan de overige reserves	1.000	
aan	14 Overgedragen winst		2.300
	133X Beschikbare reserves – artikel 541 WIB 92 (31/12/2015)		1.000

Derde variant: Er wordt beslist om naast de aanleg van een bijzondere liquidatiereserve ook de volledige winst van het boekjaar 2015 (na belasting) aan te wenden voor de aanleg van een liquidatiereserve (artikel 184quater WIB 92)²¹

133	Beschikbare reserves	1.000	
aan	133X Beschikbare reserves – artikel 541 WIB 92 (31/12/2015)		1.000
6702X	Geraamde belastingen	300	
aan	450 Geraamd bedrag der belastingsschulden		300
6921	Toevoeging aan de overige reserves	3.000	
aan	133X Beschikbare reserves – artikel 184quater WIB 92 (31/12/2015)		3.000

Voorbeeld 2

Gegevens

De winst na belastingen tijdens het boekjaar dat afsluit op 31 december 2012 bedraagt 2.000 (code 9905 in de modellen van jaarrekening van de Nationale Bank). De winstbestemming van dat jaar was als volgt:

- er werd een dividend uitgekeerd van 1.500;
- 150 werd toegevoegd aan de beschikbare reserves (de beschikbare reserves nemen toe van 600 tot 750);
- 50 werd toegevoegd aan de wettelijke reserves (de wettelijke reserves nemen toe van 400 tot 450); en
- 300²² werd, samen met het overgedragen resultaat van het voorgaande jaar, overgedragen naar het volgend boekjaar (het overgedragen resultaat neemt toe van 250 tot 550).

In het boekjaar dat afsluit op 31 december 2013 heeft de vennootschap een boekhoudkundige winst gemaakt van 3.000 (code 9905 in de modellen van jaarrekening van de Nationale Bank). De winstbestemming van dat jaar was als volgt:

- de winst van het boekjaar (3.000) werd, samen met het overgedragen resultaat (550), toegevoegd aan de beschikbare reserves (de beschikbare reserves nemen toe van 750 tot 4.300).

In het boekjaar dat afsluit op 31 december 2014 heeft het eigen vermogen geen wijzigingen ondergaan.

De vennootschap vormt met betrekking tot de winst van het boekjaar 2012, in toepassing van artikel 541, § 1, WIB 92 een bijzondere liquidatiereserve, voor een bedrag van 500.

De bijzondere aanslag van 10 procent wordt betaald op 28 november 2015. De vennootschap behaalt tijdens het boekjaar 2015 een boekhoudkundige winst na belastingen van 3.000. De bijzondere liquidatiereserve wordt gevormd uit de winsten van het boekjaar 2015. Het resterend saldo wordt overgedragen naar het volgende boekjaar.

Boeking op 28 november 2015

6710X	Verschuldigde of gestorte belastingssupplementen	50	
aan	5500 Kredietinstellingen: rekening-courant		50

693	Over te dragen winst	2.500	
6921	Toevoeging aan de overige reserves	500 ²³	
	aan 14 Overgedragen winst		2.500
	133X Beschikbare reserves – artikel 541 WIB 92 (31/12/2015)		500

-
- 1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 11 september 2015 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.
 - 2 CBN-advies 2015/1 Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve (Programmawet van 19 december 2014) en de afzonderlijke aanslag op deze liquidatiereserve.
 - 3 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.
 - 4 Artikel 541, § 1, 1° WIB 92 en artikel 541, § 2, 1° WIB 92.
 - 5 Wat de vennootschappen betreft die hun boekhouding afsluiten op een datum die valt van 1 september 2014 tot en met 30 december 2014 moet deze jaarrekening zijn neergelegd ten laatste zeven maanden na de datum van de afsluiting van het boekjaar (artikel 541, § 2, 9° WIB 92).
 - 6 Met name een vennootschap die de rechtsvorm heeft aangenomen van een V.O.F., Comm.V of CVOA en tevens een kleine vennootschap is of waarvan tevens alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn.
 - 7 Artikel 541, § 1, 9° WIB 92 en artikel 541, § 2, 9° WIB 92.
 - 8 Memorie van toelichting bij de Programmawet van 10 augustus 2015, DOC 54 1125/001, 92.
 - 9 Memorie van toelichting bij de Programmawet van 10 augustus 2015, DOC 54 1125/001, 96 en mondelinge parlementaire vraag nr. 2475 van Veerle WOUTERS van 25 februari 2015, Commissie voor de Financiën en de Begroting, CRIV COM 098, 35.
 - 10 Formulier 275 A-Bijz. (KB van 18 september 2015 tot vaststelling van de modellen van de aangifteformulieren voor de bijzondere aanslag bedoeld in artikel 541 WIB 92 (BS 25 september 2015)).
 - 11 Artikel 541, § 4, vierde lid WIB 92.
 - 12 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 wetwijziging is de Commissie van mening dat het gebruik van een subrekening binnen de rekening 6710 Verschuldigde of geraamde belastingsupplementen het meest aangewezen is.
 - 13 Artikel 92, § 1 W.Venn.
 - 14 De CBN spreekt zich niet uit over wie de beslissingsbevoegdheid heeft met betrekking tot het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve. Deze problematiek kadert in een ruimere discussie omtrent de bevoegdheidsverdeling tussen de algemene vergadering en de raad van bestuur. Dit laatste komt uitvoerig aan bod in S. COOLS, De bevoegdheidsverdeling tussen algemene vergadering en raad van bestuur in de NV, Roeselare, Roularta Media Group, 2015.
 - 15 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.
 - 16 Artikel 541, § 1, 3° en artikel 541, § 2, 3° WIB 92.
 - 17 Behoudens in het zeer uitzonderlijke geval dat exact het bedrag van de boekhoudkundige winst van het boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2013 respectievelijk 2014 zich reeds op een afzonderlijke rekening bevindt waarop geen enkel ander bedrag staat geboekt.
 - 18 CBN-advies 121/3 - Mutaties binnen het eigen vermogen (Bull. CBN, nr. 34, maart 1995, 3-10).
 - 19 Artikel 184quater, eerste, tweede en vierde lid WIB 92.
 - 20 Artikel 269, § 1, 8° WIB 92.
 - 21 Zie ook CBN-advies 2015/2 – Boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve (Programmawet van 19 december 2014) en de afzonderlijke aanslag op deze liquidatiereserve.
 - 22 Ook de overgedragen winst komt in aanmerking voor de aanleg van de bijzondere liquidatiereserve (zie ook verwijzing 1, e) in het aangifteformulier 275 A-Bijz. gepubliceerd als bijlage bij het KB van 18 september 2015 tot vaststelling van de modellen van de aangifteformulieren voor de bijzondere aanslag bedoeld in artikel 541 WIB 92 (BS 25 september 2015)).
 - 23 Onderhavig voorbeeld gaat uit van de veronderstelling dat de wettelijke reserve reeds meer bedraagt dan het verplichte minimumbedrag.