COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/14 – De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

Advies van 23 oktober 2013

I. Inleiding
II. Boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen
A. Initiële waardering van de uitgestelde belastingen
B. Geleidelijke inresultaatname van de uitgestelde belastingen
C. Latere aanpassingen aan de waardering van de uitgestelde belastingen
III. Voorbeeld14
A. Gegevens
B. Boekingschema
1. Jaar 20X1
1.1. Meerwaarde op materieel vast actief
1.2. Kapitaalsubsidie
1.3. Balans op 31 december 20X1
1.3.1. In geval van een meerwaarde
1.3.2. In geval van een kapitaalsubsidie
1.4. Resultatenrekening op 31 december 20X1
2. Jaar 20X2
2.1. Balans op 31 december 20X2
2.1.1. In geval van een meerwaarde
2.1.2. In geval van een kapitaalsubsidie
2.2. Resultatenrekening op 31 december 20X2
3. Jaar 20X4

I. Inleiding

1. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) heeft de wetgever voorzien in de mogelijkheid voor ondernemingen om de door hen gerealiseerde meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa gespreid te laten belasten.[1] Op voorwaarde dat het bij de realisatie verkregen bedrag opnieuw wordt geïnvesteerd[2] en dat de meerwaarde in het vermogen van de onderneming blijft behouden, mogen de ondernemingen de belasting op de meerwaarde gelijkmatig spreiden volgens het ritme van de fiscaal in aanmerking genomen afschrijvingen van de verworven vaste activa.

Wanneer een onderneming bijgevolg opteert voor de regeling van de uitgestelde belasting, zal deze belasting op de meerwaarde die tijdens een bepaald boekjaar werd verkregen grotendeels of zelfs volledig ten laste komen van de latere boekjaren. Het vermogen van deze ondernemingen zal dan ook worden bezwaard met een belastingschuld die, hoewel geen onmiddellijk vaststaande noch liquide schuld, zal komen vast te staan in de loop van de volgende jaren tenzij er externe factoren bestaan of optreden zoals fiscale verliezen.[3]

Met het koninklijk besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet heeft de regering het destijds noodzakelijk geacht om in de jaarrekeningenschema's rekening te houden met deze fiscale regeling en met de noodzaak om deze uitgestelde belastingen in een afzonderlijke post te boeken die niet onder het eigen vermogen noch onder de schulden valt.

Vermits ook voor kapitaalsubsidies voor afschrijfbare vaste activa een analoge fiscale regeling geldt, heeft de regering het destijds wenselijk geacht om de belasting op die subsidies die overeenkomstig het Wetboek van de inkomstenbelastingen gelijkmatig met de afschrijving van de betrokken vaste activa ten laste komen van de onderneming, ook onder dezelfde post van de uitgestelde belastingen op te nemen. Teneinde een correct en getrouw beeld te geven in de jaarrekening zullen de van overheidswege verkregen kapitaalsubsidies worden uitgesplitst tussen enerzijds de post Kapitaalsubsidies die behoort tot het eigen vermogen van de onderneming, en anderzijds de post Uitgestelde belastingen.[4]

2. Naar aanleiding van de publicatie van voornoemd koninklijk besluit van 30 december 1991 heeft de Commissie in februari 1992 haar

advies 165/1 - Gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt. Kapitaalsubsidies[5], gepubliceerd waarin de boekhoudkundige verwerking van deze nieuwe balanspost van de Uitgestelde belastingen werd verduidelijkt aan de hand van een door de Centrale Raad voor Bedrijfsleven uitgewerkt voorbeeld.

Onderhavig advies van de Commissie vervangt voornoemd advies 165/1. Het uitgewerkte voorbeeld blijft in dit advies behouden in een geactualiseerde vorm. Bovendien bespreekt de Commissie in onderhavig advies op meer uitvoerige wijze de boekhoudkundige verwerking van de balanspost van de Uitgestelde belastingen, en dit hoofdzakelijk op grond van artikel 76 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (KB W.Venn.)[6] en het Verslag aan de Koning bij het hierboven vermelde koninklijk besluit van 30 december 1991.

II. Boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen

A. Initiële waardering van de uitgestelde belastingen

3. Artikel 76, § 1 KB W.Venn. bepaalt dat de uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies en gerealiseerde meerwaarden oorspronkelijk worden gewaardeerd tegen het normale bedrag van de belasting die erop zou zijn geheven indien die subsidies en meerwaarden zouden zijn belast ten laste van het boekjaar waarin zij werden geboekt. Zij worden evenwel gewaardeerd na aftrek van de weerslag van de belastingverminderingen en vrijstellingen waarvan op het ogenblik dat deze subsidies en meerwaarden worden geboekt kan worden vermoed dat zij, in een nabije toekomst, zullen leiden tot een lagere belasting op deze subsidies en meerwaarden. Wanneer de kapitaalsubsidie definitief van belasting wordt vrijgesteld,[7] worden er geen uitgestelde belastingen op het passief van de balans weerhouden.

4. Uit het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 30 december 1991 blijkt dat de regering met artikel 76, § 1 KB W.Venn. heeft proberen te vermijden dat er in de praktijk moeilijke problemen zouden ontstaan met betrekking tot de waardering van de uitgestelde belastingen, vooral wanneer de effectieve belasting op de ontvangen kapitaalsubsidies of de gerealiseerde meerwaarden over een bijzonder lange periode zou worden gespreid.

5. Om deze moeilijkheden op te vangen of te vermijden, heeft de regering er destijds voor geopteerd om als basismethode voor te schrijven dat de initiële waardering van de uitgestelde belastingen, dit is met andere woorden de waardering op het ogenblik waarop de subsidie of de gerealiseerde meerwaarde wordt geboekt, dient te gebeuren tegen het normale bedrag van de belasting die op de subsidie of de meerwaarde zou zijn geheven, mocht die niet zijn uitgesteld (zie ook artikel 76, § 1, eerste zin KB W.Venn.).[8]

6. In de tweede zin van artikel 76, § 1 KB W.Venn. heeft de regering echter een correctie aangebracht op deze basismethode om rekening te houden met de vermoedelijke effectieve belasting op de ontvangen kapitaalsubsidie of de gerealiseerde meerwaarden. Wanneer op het ogenblik dat deze subsidies en meerwaarden worden geboekt, kan worden vermoed dat de effectieve belasting in een nabije toekomst lager zal zijn als gevolg van een belastingvermindering of -vrijstelling (zoals aftrekbare, overgedragen verliezen, aftrek voor risicokapitaal, ...) dan moet de uitgestelde belasting worden gewaardeerd na aftrek van de weerslag van deze belastingverminderingen of -vrijstellingen. Het verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991 vermeldt nog dat dergelijke correctie in de waardering van de uitgestelde belastingen maar hoeft te worden doorgevoerd voor betekenisvolle bedragen, met andere woorden, wanneer het bedrag aan passiefzijde voor uitgestelde belastingen misleidend zou kunnen zijn, mocht het niet worden gecorrigeerd. Het Verslag aan de Koning vermeldt ten slotte ook nog dat de effectieve geraamde belasting slechts met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel tegen een geringer bedrag in resultaat[9] mag worden genomen.[10]

B. Geleidelijke inresultaatname van de uitgestelde belastingen

7. Artikel 76, § 2, eerste lid KB W.Venn. bepaalt dat de uitgestelde belastingen op ontvangen kapitaalsubsidies geleidelijk worden afgeboekt via overboeking naar de post Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen van de resultatenrekening, gelijkmatig met de afboeking van de kapitaalsubsidies in passiefpost VI waarop zij betrekking hebben.

8. Wanneer de kapitaalsubsidie betrekking heeft op een actiefbestanddeel dat niet wordt afgeschreven, blijft het bedrag van de kapitaalsubsidie op het passief van de balans staan, gedeeltelijk op de rekening 15 Kapitaalsubsidies en gedeeltelijk op de rekening 1680 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies, zolang en in zover het betrokken actief behouden blijft op de balans. Wanneer een waardevermindering wordt geboekt op het betrokken actief zullen ook de kapitaalsubsidie en de uitgestelde belastingen evenredig in resultaat worden geboekt.

9. De uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden worden eveneens geleidelijk afgeboekt via overboeking naar de post Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen van de resultatenrekening en dit gelijkmatig met de opneming van de betrokken meerwaarden in het belastbaar resultaat.[11]

C. Latere aanpassingen aan de waardering van de uitgestelde belastingen

10. Artikel 76, § 3 KB W.Venn. voorziet ten slotte in de mogelijkheid voor de ondernemingen om na de initiële waardering van de uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies of gerealiseerde meerwaarden een aanpassing te doen aan het bedrag ervan. Voornoemd artikel bepaalt immers dat behoudens toepassing van artikel 76, § 2 KB W.Venn. (zie supra) het gepassiveerde bedrag van de uitgestelde belastingen slechts mag worden aangepast in zover, ingevolge een wijziging in de fiscale toestand van de onderneming, het effectieve bedrag van de geraamde belasting die in een nabije toekomst op deze subsidies zal zijn verschuldigd, waarschijnlijk sterk zal verschillen van het bedrag

aan passiefzijde.

11. Het Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991 verduidelijkt nog dat de latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op de kapitaalsubsidies rechtstreeks aan de post Kapitaalsubsidies zullen worden toegerekend, en dat de latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden rechtstreeks aan de post Belastingvrije reserves zullen worden toegerekend.

12. Ook voor deze latere aanpassingen aan het bedrag van de uitgestelde belastingen geldt dat deze aanpassingen slechts hoeven te worden doorgevoerd voor betekenisvolle bedragen, met andere woorden, wanneer het bedrag aan passiefzijde voor uitgestelde belastingen misleidend zou kunnen zijn, mocht het niet worden gecorrigeerd. Eveneens geldt ook voor deze latere aanpassingen dat een effectieve geraamde belasting slechts met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel tegen een geringer bedrag in resultaat[12] mag worden genomen.[13]

III. Voorbeeld[14]

A. Gegevens

13. Op 1 februari 20X1 realiseert vennootschap A een meerwaarde (op een volledig afgeschreven machine met een initiële aanschaffingswaarde van 5.000 EUR) of verkrijgt vennootschap A een kapitaalsubsidie van 1.000 EUR.

Op 1 maart 20X1 wordt de verkoopprijs herbelegd door (of wordt de kapitaalsubsidie aangewend voor) de aanschaffing van een materieel vast actief dat lineair zal worden afgeschreven over een periode van 10 jaar[15]. Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt op dat ogenblik 34 % en de uitgestelde belastingen worden door vennootschap A ook aan dit tarief gewaardeerd.

In 20X4 wordt het belastingtarief door de wetgever verlaagd naar 29 % per 1 januari 20X5. Deze aanpassing van de belastingvoet is een grondige en blijvende wijziging van de fiscale toestand van de vennootschap waardoor zij de waardering van de post Uitgestelde belastingen dient aan te passen conform artikel 76, § 3 KB W.Venn.

B. Boekingschema

1. Jaar 20X1

1.1. Meerwaarde op materieel vast actief

14. Realisatie van de meerwaarde op 1 februari 20X1:

416	Diverse vorderingen			1.000	
23.9	Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen			5.000	
	aan	763[16]	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa		1.000
		23.0	Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde		5.000

15. Overboeking van de gerealiseerde meerwaarde naar de belastingvrije reserves en de uitgestelde belastingen:

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves			660	
	aan	132	Belastingvrije reserves		660
680	Overboeking naar de uitgestelde belastingen			340	
	aan	1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa		340

16. Herbelegging van de gerealiseerde verkoopprijs op 1 maart 20X1:

23.0	Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde			1.000	
	aan	440	Leveranciers		1.000

17. Op 31 december 20X1 wordt afgeschreven op de herbelegging:

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			100	
	aan	23.9	Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen		100

18. Eveneens op 31 december 20X1 worden, gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde investering, de posten Belastingvrije reserves en Uitgestelde belastingen overgeboekt naar het resultaat:

1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa			34	
	aan	780	Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen		34

132	Belastingvrije reserves			66	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves		66

19. Elke andere verrichting buiten beschouwing gelaten, zal er op 31 december 20X1 geen belasting verschuldigd zijn, aangezien de belastbare winst voor eenzelfde bedrag wordt verminderd met de afschrijving op de gesubsidieerde investering en verhoogd met de overboeking naar het resultaat.

1.2. Kapitaalsubsidie

20. Verkrijging van de subsidie op 1 februari 20X1:

416	Diverse vorderingen			1.000	
	aan	15	Kapitaalsubsidies		660
		1680	Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies		340

21. Gesubsidieerde investering op 1 maart 20X1:

23.0	Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde			1.000	
	aan	440	Leveranciers		1.000

22. Afschrijving van de gesubsidieerde investering op 31 december 20X1:

6302	Afschrijving op materiële vaste activa			100	
	aan	23.9	Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen		100

23. Eveneens op 31 december 20X1 worden, gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde investering, de posten Kapitaalsubsidies en Uitgestelde belastingen overgeboekt naar het resultaat:

15	Kapitaalsubsidies			66	
	aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies		66
1680	Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies			34	
	aan	780	Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen		34

24. Elke andere verrichting buiten beschouwing gelaten, zal er op 31 december 20X1 geen belasting verschuldigd zijn, aangezien de belastbare winst voor eenzelfde bedrag wordt verminderd met de afschrijving op de gesubsidieerde investering en verhoogd met de overboeking naar het resultaat.

1.3. Balans op 31 december 20X1

1.3.1. In geval van een meerwaarde

Actief	**Balans**	**Passief**	
Materiële vaste activa	1.000	Belastingvrije reserve	594
Afschrijvingen (-)	-100	Uitgestelde belastingen	306
	900		900

1.3.2. In geval van een kapitaalsubsidie

Actief	**Balans**	**Passief**	
Materiële vaste activa	1.000	Subsidies	594
Afschrijvingen (-)	-100	Uitgestelde belastingen	306
	900		900

1.4. Resultatenrekening op 31 december 20X1

		Ingeval van een meerwaarde	Ingeval van een kapitaalsubsidie
II. D.	Afschrijvingen	-100	-100
IV.	Financiële opbrengsten		66
VII. D.	Meerwaarden bij de realisatie van vaste activa	1.000	
IX.	Winst vóór belastingen	900	-34
IX. bis	Overboeking naar de uitgestelde belastingen	-340	-
	Onttrekking aan de uitgestelde belastingen	+34	+34
X.	Belastingen op het resultaat	-	-
XI.	Winst van het boekjaar	594	
XII.	Overboeking naar de belastingvrije reserves	-660	
	Onttrekking aan de belastingvrije reserves	+66	
XIII.	Te bestemmen winst	0	0

2. Jaar 20X2

25. Tijdens het jaar 20X2 zullen voor de betrokken verrichtingen dezelfde boekingen plaatsvinden als in het jaar 20X1.
Wat betreft de meerwaarde zal een afschrijving plaatsvinden van het herbeleggingsactief en tevens zal een overboeking plaatsvinden naar de resultaten vanuit de post Belastingvrije reserves en vanuit de post Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa.
Wat betreft de kapitaalsubsidie zal een afschrijving plaatsvinden van het gesubsidieerde actief en tevens zal een overboeking plaatsvinden naar de resultaten vanuit de post Kapitaalsubsidies en vanuit de post Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies.

2.1. Balans op 31 december 20X2

2.1.1. In geval van een meerwaarde

Actief	Balans	Passief	
Materiële vaste activa	1.000	Belastingvrije reserves	528
Afschrijvingen (-)	-200	Uitgestelde belastingen	272
	800		800

2.1.2. In geval van een kapitaalsubsidie

Actief	Balans	Passief	
Materiële vaste activa	1.000	Subsidies	528
Afschrijvingen (-)	-200	Uitgestelde belastingen	272
	800		800

2.2. Resultatenrekening op 31 december 20X2

		Ingeval van een meerwaarde	Ingeval van een kapitaalsubsidie
II. D.	Afschrijvingen	-100	-100
IV.	Financiële opbrengsten		66
IX.	Winst vóór belastingen	-100	-34
IX. bis	Onttrekking aan de uitgestelde belasting	+34	+34
X.	Belastingen op het resultaat	-	-
XI.	Winst van het boekjaar	-66	0
XII.	Onttrekking aan de belastingvrije reserves	+66	
XIII.	Te bestemmen winst	0	0

3. Jaar 20X4

26. Tijdens het jaar 20X4 zullen voor de betrokken verrichtingen dezelfde boekingen plaatsvinden als in het jaar 20X1, 20X2 en 20X3.

Eind 20X4 moet evenwel in de jaarrekening de weerslag worden uitgedrukt van de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting per 1 januari 20X5 op het saldo van de uitgestelde belastingschuld. Deze verlaging van de belastingvoet zal op balansdatum van het boekjaar als volgt worden geboekt:

- Voor wat de meerwaarde betreft[17]:

1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa			30	
	aan	132	Belastingvrije reserves		30

- Voor wat de subsidies betreft[18]:

1680	Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies			30	
	aan	15	Kapitaalsubsidies		30

27. In de daaropvolgende jaren dient het bedrag van de inresultaatname van de belastingvrije reserve / kapitaalsubsidie vervolgens met 5 te worden verhoogd, en het bedrag van de inresultaatname van de uitgestelde belastingen met 5 te worden verlaagd.

Dit advies vervangt het advies 165/1.

---

1 Artikel 47 WIB 92.

2 Op de wijze en binnen de termijn vermeld in artikel 47 WIB 92.

3 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet, BS 31 december 1991, 30093 e.v.

4 Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30094.

5 Bull. CBN, afl. 27, februari 1992, 27-32.

6 BS 6 februari 2001.

7 Bijvoorbeeld ingevolge de regeling vermeld in de artikelen 193bis WIB 92 en 193ter WIB 92.

8 Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30095.

9 Het verslag aan de Koning vermeldt “in resultaat mag worden genomen”, maar er wordt bedoeld ”mag worden geboekt”.

10 Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30094-30095.

11 Art. 76, § 2, tweede lid KB W.Venn.

12 Het verslag aan de Koning vermeldt ‘in resultaat mag worden genomen’, maar er wordt bedoeld ‘mag worden geboekt’

13 Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991, BS 31 december 1991, 30096.

14 Dit voorbeeld is een geactualiseerde herneming van het voorbeeld dat eerder door de CBN was opgenomen in haar advies 165/1 en dat oorspronkelijk was opgesteld door de Centrale Raad voor Bedrijfsleven naar aanleiding van de publicatie van het koninklijk besluit tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen en van sommige uitvoeringsbesluiten van die wet, BS 31 december 1991. In het voorbeeld worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.

15 Voor de eenvoud wordt in het voorbeeld verondersteld dat de vennootschap in het jaar van verwerving reeds een volledige annuïteit afschrijft.

16 Of rekening 741 Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa.

17 Eind boekjaar 20X4 staat vast dat er van de in 20X1 gerealiseerde meerwaarde nog 600 moet worden belast aan het verlaagde tarief van 29 %, zodat in de volgende boekjaren in totaal nog 174 aan belastingen moet worden betaald (29 % van 600). Op de post Uitgestelde belastingen staat eind 20X4 een bedrag van 204 geboekt zodat een bedrag van 30 moet worden overgeboekt van de Uitgestelde belastingen naar de Belastingvrije reserves.

18 Eind boekjaar 20X4 staat vast dat er van de in 20X1 ontvangen kapitaalsubsidie nog 600 moet worden belast aan het verlaagde tarief van 29 %, zodat in de volgende boekjaren in totaal nog 174 aan belastingen moet worden betaald (29 % van 600). Op de post Uitgestelde belastingen staat eind 20X4 een bedrag van 204 geboekt zodat een bedrag van 30 moet worden overgeboekt van de Uitgestelde belastingen naar de post Kapitaalsubsidies.