COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Technische nota bij

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

I. Inleiding
II. Uitgestelde belastingen
III. De fiscale waarde van een actief- of passiefbestanddeel
  A. De fiscale waarde van een actiefbestanddeel
  B. De fiscale boekwaarde van een passiefbestanddeel
  C. De opname van uitgestelde belastingen
    1. Belastbare tijdelijke verschillen
    2. Verrekenbare tijdelijke verschillen
    3. De initial recognition exception
    4. Beperking bij de opname van uitgestelde belastingvorderingen
    5. Niet-gecompenseerde fiscale verliezen en ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden
    6. Herschatting van uitgestelde belastingvorderingen
IV. De waardering van uitgestelde belastingen
V. Presentatie

I. Inleiding

De verwerking van belastingeffecten in de jaarrekening heeft voornamelijk betrekking op de toewijzing van de fiscale gevolgen van actief- en passiefbestanddelen aan de juiste boekhoudkundige periode (i.e. matching principe). IFRS schrijft voor dat zowel de huidige als de toekomstige fiscale gevolgen die rusten op actief- en passiefbestanddelen dienen te worden uitgedrukt op iedere balansdatum.

De Commissie beroept zich enkel voor de uitwerking van deze technische nota op IAS 12 Winstbelastingen gepubliceerd door de IASB in oktober 1996 rekening houdend met alle aanpassingen aan de Standaard tot op datum van 31 december 2012. Deze technische nota geeft geen interpretatie over IAS 12 Winstbelastingen.

Onder US GAAP wordt de problematiek van Winstbelastingen behandeld door FASB ASC Topic 740 Income Taxes. Voor de uitwerking van de technische nota werd er geen rekening gehouden met deze bepaling.

IAS 12 Winstbelastingen behandelt naast de over de verslagperiode verschuldigde en verrekenbare belasting, tevens de problematiek van uitgestelde belastingen. In de technische nota bij het CBN-advies 2013/14 - De boekhoudkundige verwerking van de uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde-belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies zullen enkel de uitgestelde belastingen worden besproken.

De Commissie wenst te benadrukken dat deze technische nota geen enkele invloed heeft op het bovenstaand advies. De IFRS/IAS-regels gelden in België op geen enkele wijze voor de enkelvoudige jaarrekening. Voor wat betreft de geconsolideerde jaarrekening kunnen ondernemingen er vrijwillig voor kiezen om de IFRS /IAS-regels toe te passen.

II. Uitgestelde belastingen

De uitgestelde belastingen kunnen aanleiding geven tot de opname van uitgestelde belastingvorderingen of uitgestelde belastingverplichtingen.

Uitgestelde belastingen worden o.a. erkend op tijdelijke verschillen. Tijdelijke verschillen zijn verschillen tussen de boekwaarde van een actief- of passiefbestanddeel en zijn fiscale waarde. IAS 12 Winstbelastingen onderscheidt dan ook:

a. belastbare tijdelijke verschillen, dit zijn tijdelijke verschillen die bij de bepaling van de fiscale winst (het fiscaal verlies) van toekomstige perioden zullen resulteren in belastbare bedragen op het moment dat de boekwaarde van het actief of de verplichting wordt gerealiseerd dan wel afgewikkeld; en

b. verrekenbare tijdelijke verschillen, dit zijn tijdelijke verschillen die bij de bepaling van de fiscale winst (het fiscaal verlies) van toekomstige perioden zullen resulteren in bedragen die aftrekbaar zijn op het moment dat de boekwaarde van het actief of de verplichting wordt gerealiseerd dan wel afgewikkeld.

III. De fiscale waarde van een actief- of passiefbestanddeel

Het is mogelijk dat actief- of passiefbestanddelen een fiscale waarde hebben zonder dat deze werden opgenomen in de balans. De fiscale waarde van dergelijke bestanddelen zal dan worden bepaald als het verschil tussen hun boekwaarde (i.e. nihil) en het bedrag dat in toekomstige perioden fiscaal aftrekbaar is.

A. De fiscale waarde van een actiefbestanddeel

De fiscale boekwaarde van een actief is het bedrag dat voor belastingdoeleinden zal kunnen worden verrekend met alle belastbare economische voordelen die naar een entiteit zullen vloeien als deze de boekwaarde van het actief realiseert. Als deze economische voordelen niet belastbaar zijn, is de fiscale boekwaarde van het actief gelijk aan zijn boekwaarde, hetgeen resulteert in een tijdelijk verschil van nul.
De fiscale boekwaarde van een actief zal in vele gevallen eenvoudig kunnen worden bepaald als het verschil tussen de aankoopprijs en de afschrijvingen die reeds in mindering van het fiscaal resultaat werden gebracht.

B. De fiscale boekwaarde van een passiefbestanddeel

De fiscale boekwaarde van een verplichting is haar boekwaarde, verminderd met elk bedrag dat in de toekomstige perioden fiscaal aftrekbaar zal zijn voor die verplichting. In geval van opbrengsten die van tevoren zijn ontvangen, is de fiscale boekwaarde van de resulterende verplichting gelijk aan haar boekwaarde, verminderd met elk bedrag van de opbrengsten die in toekomstige perioden niet aftrekbaar zullen zijn.

C. De opname van uitgestelde belastingen

1. Belastbare tijdelijke verschillen

De Standaard vereist dat er voor alle belastbare tijdelijke verschillen een uitgestelde belastingverplichting moet worden opgenomen behalve indien deze zouden voortvloeien: uit de eerste opname van goodwill of de eerste opname van een actief of verplichting in een transactie die geen bedrijfscombinatie is, en op het moment van de transactie geen invloed heeft op de boekhoudkundige winst of de fiscale winst (het fiscaal verlies).

2. Verrekenbare tijdelijke verschillen

Voor alle verrekenbare tijdelijke verschillen moet een uitgestelde belastingvordering worden opgenomen, in zoverre het waarschijnlijk is dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee het verrekenbare tijdelijke verschil kan worden verrekend, tenzij de uitgestelde belastingvordering voortvloeit uit de eerste opname van een vordering of verplichting in een transactie die geen bedrijfscombinatie is, en op het moment van de transactie geen invloed heeft op de boekhoudkundige winst of de fiscale winst (het fiscaal verlies).

3. De initial recognition exception

Ontstaan bij eerste opname van een actief- of passiefbestanddeel of goodwill

De initial recognition exception vindt haar oorsprong in een achterhaalde benadering voor de bepaling van uitgestelde belastingen (de income statement approach).

Het is immers perfect mogelijk dat de boekwaarde van een actiefbestanddeel hoger of lager is dan de fiscale waarde ervan en er dus onmiddellijk bij de eerste opname een tijdelijk verschil ontstaat hetgeen aanleiding zou geven tot de uitdrukking van uitgestelde belastingen hierop.

De Standaard stelt echter voor dat voor dergelijke tijdelijke verschillen geen uitgestelde belastingen worden uitgedrukt indien zij geen deel uitmaken van een acquisitie in het kader van IFRS 3 Bedrijfscombinaties. Mocht dit wel het geval zijn, dan zou de uitgestelde belasting moeten worden toegevoegd aan de boekwaarde van het actiefbestanddeel waardoor de boekwaarde zou verschillen met de aanschaffingswaarde van het actiefbestanddeel. Dit zou kunnen leiden tot minder transparante rapportering en derhalve werd de initial recognition exception toegepast. Een vergelijkbare redenering zou ook kunnen worden gemaakt voor passiefbestanddelen.

Het gebruik van de initial recognition exception is niet toegelaten in de context van een bedrijfscombinatie aangezien IFRS 3 Bedrijfscombinaties de overnemer verplicht om de respectieve verworven activa- en passivabestanddelen op te nemen tegen reële waarde, inclusief de uitgestelde belastingen op tijdelijke verschillen die ontstaan tussen fiscale waarde en de geherwaardeerde boekwaarde van deze activa- en passivabestanddelen. De sluitpost voor het uitdrukken van uitgestelde belastingen in het kader van een acquisitie vormt logischerwijs de (negatieve) goodwill.

Voor wat betreft het (tijdelijk) verschil dat ontstaat tussen de boekwaarde van de goodwill en de fiscale waarde ervan, stelt de Standaard dat hierop ook geen uitgestelde belastingen mogen worden erkend. Dit is tevens een gevolg van de toepassing van de initial recognition exception. Goodwill is op zichzelf reeds een sluitpost van een waarderingsoefening aan reële waarde van onderliggende activa- en passivabestanddelen. Normaliter werden op de tijdelijke verschillen tussen de reële waarde en de fiscale waarde van deze bestanddelen reeds uitgestelde belastingen erkend in het kader van de acquisitie. Een bijkomende erkenning van een uitgestelde belasting op goodwill zou dan een dubbeltelling impliceren. Mocht een acquisitie een badwill tot gevolg hebben, dan kan de initial recognition exception niet worden ingeroepen daar een badwill onder IFRS als opbrengst wordt erkend en derhalve wel een impact heeft op het resultaat van het boekjaar.

Er kan natuurlijk wel een uitgestelde belasting worden erkend op goodwill wanneer deze geen betrekking heeft op de initiële erkenning. De Commissie denkt voornamelijk aan een transactie waarbij de boekwaarde van de goodwill gelijk zou zijn aan de fiscale waarde ervan. Op dat moment is er geen tijdelijk verschil waardoor de initial recognition exception geen uitwerking zal kennen. Wordt er mettertijd een bijzonder waardeverminderingsverlies geboekt op deze goodwill, wat fiscaal verworpen wordt, dan moet er hierop wel een uitgestelde belastingvordering worden uitgedrukt omdat er bij latere realisatie met meerwaarde geen belasting meer verschuldigd zal zijn op het gedeelte van de meerwaarde dat overeenstemt met de bijzondere waardevermindering.

Daarnaast mag de initial recognition exception ook niet worden ingeroepen als de boekhoudkundige winst of het belastbaar resultaat wel beïnvloed wordt. Concreet betekent dit dat er bij de eerste opname van een actief- of passiefbestanddeel een credit of debet op een resultatenrekening verschijnt.

Ontstaan na eerste opname van een actief- of passiefbestanddeel

De initial recognition exception heeft enkel en alleen betrekking op de tijdelijke verschillen die ontstaan bij de eerste opname van een actief- of passiefbestanddeel en kent geen uitwerking op tijdelijke verschillen die zouden ontstaan na de eerste opname. Op deze tijdelijke verschillen dienen er wel uitgestelde belastingen te worden erkend. Het tijdelijk verschil zal dan moeten worden bepaald door het verschil te maken tussen het initiële tijdelijke verschil, waarop geen uitgestelde belasting werd berekend, en het overblijvende tijdelijke verschil waarop wel uitgestelde belastingen worden berekend.

Wanneer de verandering van het tijdelijk verschil voortvloeit uit een verandering van de fiscale boekwaarde ten gevolge van een wetswijziging, dan zal de verwerking van deze verandering afhangen van het feit of er reeds uitgestelde belastingen werden opgenomen voor het betreffende actief of de verplichting. Indien er reeds uitgestelde belastingen werden opgenomen, dan zal een verandering van de fiscale boekwaarde leiden tot een overeenkomstige verandering van de uitgestelde belastingvordering of –verplichting met bijhorende wijzigingen verwerkt in de winst- of verliesrekening. Indien er voorheen geen uitgestelde belastingen werden opgenomen omwille van de initial recognition exception, dan dient men een uitgestelde belastingvordering (-verplichting) op te nemen voor het verrekenbare (belastbare) tijdelijke verschil.

4. Beperking bij de opname van uitgestelde belastingvorderingen

Er bestaat een essentieel verschil tussen de erkenning van uitgestelde belastingverplichtingen en uitgestelde belastingvorderingen.

Voor alle verrekenbare tijdelijke verschillen moet een uitgestelde belastingvordering worden opgenomen. Aangezien de afwikkeling van verrekenbare verschillen leidt tot een vermindering van de fiscale winst in toekomstige perioden, zal een entiteit slechts uitgestelde belastingvorderingen opnemen als het waarschijnlijk is dat er belastbare winsten beschikbaar zullen zijn waarmee de verrekenbare tijdelijke verschillen kunnen worden verrekend.

Het is waarschijnlijk dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn als een uitgestelde belastingvordering kan worden verrekend met een uitgestelde belastingverplichting die betrekking heeft op dezelfde belastingautoriteit en waarvan wordt verwacht dat ze zal worden afgewikkeld in dezelfde periode als de vordering, of in de perioden waarin een uit de uitgestelde belastingvordering resulterend fiscaal verlies voorwaarts of achterwaarts kan worden gecompenseerd.

Als er onvoldoende uitgestelde belastingverplichtingen zijn die betrekking hebben op dezelfde belastingautoriteit, wordt de uitgestelde belastingvordering pas opgenomen in zoverre:

- het waarschijnlijk is dat de entiteit over voldoende fiscale winst zal beschikken die betrekking heeft op dezelfde belastingautoriteit, betrekking heeft op dezelfde belastbare entiteit en zich voordoet in dezelfde periode als die waarin het verrekenbare tijdelijke verschil wordt afgewikkeld of in dezelfde periode waarin een uit de uitgestelde belastingvordering resulterend fiscaal verlies voorwaarts of achterwaarts kan worden gecompenseerd; of
- er planning van de fiscale winst mogelijk is zodat de entiteit fiscale winst kan genereren in de geschikte perioden.

Planning van de fiscale winst houdt in dat de entiteit acties onderneemt om haar belastbare inkomsten in een bepaalde periode te verhogen of te verlagen vóór de afloop van een voorwaarts gecompenseerd fiscaal verlies of fiscaal recupereerbaar tegoed.

Als door planning van de fiscale winst, fiscale winst uit een latere periode beschikbaar wordt in een vroegere periode, is de verrekening van een voorwaarts gecompenseerd fiscaal verlies of fiscaal verrekenbaar tegoed nog steeds afhankelijk van het bestaan van toekomstige fiscale winst uit andere bronnen dan tijdelijke verschillen die in de toekomst zullen ontstaan.

De vereiste dat er rekening moet worden gehouden met toekomstige fiscale opportuniteiten geldt enkel voor uitgestelde belastingvorderingen. Deze vereiste geldt niet voor uitgestelde belastingverplichtingen. Een onderneming zou dus niet op grond van eventuele fiscale opportuniteiten het gebruik van een lager belastingtarief voor de berekening van zijn uitgestelde belastingen kunnen rechtvaardigen.

De Standaard neemt expliciet op dat fiscale opportuniteiten naar acties verwijzen die de onderneming effectief gaat ondernemen. Fiscale opportuniteiten die theoretisch mogelijk, doch niet praktisch haalbaar zijn, kunnen niet in rekening worden gebracht.

5. Niet-gecompenseerde fiscale verliezen en ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden

Een uitgestelde belastingvordering moet worden opgenomen voor de voorwaartse compensatie van niet-gecompenseerde fiscale verliezen en ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden in zoverre het waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde fiscale verliezen en ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden verrekend.

De criteria voor opname zijn in belangrijke mate dezelfde als de criteria die gelden voor de opname van verrekenbare tijdelijke verschillen. De Standaard benadrukt echter wel dat het bestaan van fiscale verliezen een duidelijke indicatie vormt dat er mogelijk geen toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn. Een entiteit die in het recente verleden vaak verliezen heeft geleden zal daarom een uitgestelde belastingvordering die voortvloeit uit niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden alleen opnemen in zoverre zij over voldoende belastbare tijdelijke verschillen beschikt of als er andere overtuigende aanwijzingen zijn dat er voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden verrekend. Indien de onderneming gebruik maakt van dit laatste argument dient het de nodige toelichtingen op te nemen.

Een onderneming moet de volgende criteria in beschouwing nemen bij de beoordeling van de waarschijnlijkheid dat fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden verrekend:

a) of de entiteit voldoende belastbare tijdelijke verschillen heeft die dezelfde belastingautoriteit en dezelfde belastbare entiteit betreffen, wat zal resulteren in belastbare bedragen waarmee de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden verrekend vóór ze verlopen;
b) of het waarschijnlijk is dat de entiteit fiscale winsten zal hebben vóór de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden verlopen;
c) of de niet-gecompenseerde fiscale verliezen het gevolg zijn van aanwijsbare oorzaken die zich waarschijnlijk niet zullen herhalen; en
d) of planning van de fiscale winst mogelijk is zodat de entiteit fiscale winst kan genereren in de periode waarin de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden aangewend.

In zoverre het niet waarschijnlijk is dat er fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee de niet-gecompenseerde fiscale verliezen of ongebruikte fiscaal verrekenbare tegoeden kunnen worden verrekend, wordt de uitgestelde belastingvordering niet opgenomen.

6. Herschatting van uitgestelde belastingvorderingen

De onderneming dient de opgenomen en niet-opgenomen uitgestelde belastingvorderingen te herschatten op het einde van iedere verslagperiode. Voor wat betreft de eerder opgenomen vorderingen dient de boekwaarde van een belastingvordering te worden verminderd indien het niet langer waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn om de vordering te verrekenen. Deze verminderingen dienen teruggenomen te worden op het ogenblik dat het opnieuw waarschijnlijk is dat toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn.

Voor wat betreft de voorheen niet-opgenomen vorderingen zal een onderneming de vordering erkennen op het moment dat het waarschijnlijk is dat er voldoende toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn om de belastingvordering te verrekenen.

IV. De waardering van uitgestelde belastingen

Uitgestelde belastingvorderingen en -verplichtingen moeten worden gewaardeerd tegen de belastingtarieven die naar verwachting van toepassing zullen zijn op de periode waarin de vordering wordt gerealiseerd of de verplichting wordt afgewikkeld, op basis van de belastingtarieven (en de belastingwetgeving) waarvan het wetgevingsproces in belangrijke mate is afgesloten tegen het einde van de verslagperiode.

Indien verschillende belastingtarieven van toepassing zijn op verschillende niveaus van belastbare winst, worden uitgestelde belastingvorderingen en -verplichtingen gewaardeerd op basis van de gemiddelde tarieven die naar verwachting van toepassing zullen zijn op de fiscale winst (het fiscaal verlies) van de perioden waarin de tijdelijke verschillen naar verwachting zullen worden afgewikkeld.

IAS 12 voorziet geen actualisatie van uitgestelde belastingen omdat de Standaard het praktisch onmogelijk acht om de afwikkeling van tijdelijke verschillen aan exacte tijdvakken te relateren. Daarnaast worden uitgestelde belastingen zelf reeds berekend op tijdelijke verschillen tussen activa en passiva die reeds zelf onderhevig zijn aan tijdswaarde-aspecten, waardoor een verdiscontering van de uitgestelde belastingeffecten impliciet volgt uit de verdiscontering van het onderliggende.

V. Presentatie

Belastingvorderingen en –verplichtingen dienen apart van de andere activa en verplichtingen te worden weergegeven. Uitgestelde belastingen dienen eveneens afzonderlijk van de huidige belastingen te worden voorgesteld. Als een entiteit in haar balans vlottende/vaste activa en langlopende/kortlopende verplichtingen als afzonderlijke classificaties presenteert, dient zij de uitgestelde belastingen op dezelfde wijze te weer te geven.

Een onderneming moet de uitgestelde belastingvorderingen en -verplichtingen salderen indien de entiteit een in rechte afdwingbaar recht heeft om actuele belastingvorderingen te salderen met actuele belastingverplichtingen en de uitgestelde belastingvorderingen en de uitgestelde belastingverplichtingen verband houden met winstbelastingen die door dezelfde belastingautoriteit worden geheven op:

- dezelfde belastbare entiteit; of
- verschillende belastbare entiteiten die ofwel voornemens zijn om de actuele belastingvorderingen en -verplichtingen netto te verrekenen, ofwel om de vorderingen te realiseren op hetzelfde moment dat de verplichtingen worden afgewikkeld, in elke toekomstige periode waarin verwacht wordt dat aanzienlijke bedragen van uitgestelde belastingverplichtingen of -vorderingen zullen worden afgewikkeld, respectievelijk gerealiseerd.