COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/17 - De boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92

Advies van 27 november 2013[1]

I. Inleiding
II. Dividenduitkering
III. Inbreng van het dividend in kapitaal
A. Onmiddellijke inbreng in natura
B. Onmiddellijke inbreng in geld
IV. Antimisbruikbepalingen vermeld in artikel 537 WIB 92
V. Voorbeelden
A. Eerste voorbeeld
1. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' niet aanwezig is
2. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' aanwezig is
B. Tweede voorbeeld
C. Derde voorbeeld

I. Inleiding

1. De Commissie beoogt met onderhavig advies een uniforme boekhoudkundige verwerking uit te werken voor de overgangsregeling vermeld in artikel 537 WIB 92. Met betrekking tot deze overgangsregeling werd door de Federale overheidsdienst Financiën een circulaire Ci.RH.233/629.295 van 01.10.2013 en een addendum van 13.11.2013 bij deze circulaire van Ci.RH.233/629.295 uitgebracht.

2. Deze in artikel 537 WIB 92 vermelde regeling bestaat uit een dividenduitkering die overeenkomt met de vermindering van de belaste reserves[2] zoals die ten laatste op 31 maart 2013 zijn goedgekeurd door de algemene vergadering op voorwaarde en in de mate dat minstens het verkregen bedrag (i) onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal, en (ii) dat deze opneming plaatsvindt tijdens het belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014 (hierna Verrichting).

3. De Commissie wenst te benadrukken dat onderhavig advies strikt beperkt is tot de boekhoudkundige aspecten van de Verrichting en geenszins betrekking heeft op de fiscale aspecten.

II. Dividenduitkering

4. De eerste stap in de Verrichting bestaat uit de toekenning van een dividend. Uiteraard zal de vennootschap rekening moeten houden met al de vennootschapsrechtelijke beperkingen die gelden bij de toekenning van een dividend (onder meer de naleving van artikel 617 W. Venn., artikel 429 W. Venn. en artikel 320 W. Venn.). Gelet op het korte tijdsbestek waarbinnen de vennootschappen de Verrichting moeten uitvoeren zal veelal worden overgegaan tot een winstuitkering die niet plaatsvindt tijdens een gewone jaarlijkse algemene vergadering.

5. Afhankelijk van de rechtsvorm die de vennootschap heeft aangenomen, kan een vennootschap buiten haar jaarlijkse algemene vergadering interimdividenden en/of tussentijdse dividenden toekennen. Wat de boekhoudkundige verwerking van dergelijke toekenningen buiten de jaarlijkse algemene vergadering en de na te leven voorwaarden betreffen, wordt verwezen naar het CBN-advies 2009/1 Interimdividend versus tussentijds dividend. Behalve het onderscheid tussen een interimdividend en een tussentijds dividend wordt tevens een onderscheid gemaakt tussen een winstuitkering in contanten en een keuzedividend. De boekhoudkundige verwerking van een keuzedividend wordt door de Commissie toegelicht in CBN-advies 2010/3 De boekhoudkundige verwerking van stockdividenden.

6. Volgend op deze dividenduitkering, zullen de aandeelhouders, binnen een gepaste termijn, op een of andere wijze kenbaar hebben gemaakt of en voor hoeveel aandelen zij wensen in te tekenen op de kapitaalverhoging. In de circulaire wordt aanbevolen de aandeelhouders een bewijskrachtig element te laten aanleveren dat de aandeelhouder het verkregen bedrag zal aanwenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal die wordt verricht in het kader van artikel 537 WIB 92.

III. Inbreng van het dividend in kapitaal

7. De tweede stap van de Verrichting bestaat uit de inbreng van (een deel van) de dividenden in het kapitaal van de uitkerende

vennootschap. In de circulaire wordt expliciet vermeld dat de inbreng kan gebeuren in natura (inbreng van het vorderingsrecht op het dividend) of in geld. De circulaire vermeldt dat niet wordt vereist dat de toekenning van het dividend enerzijds en de kapitaalverhoging anderzijds in de loop van hetzelfde boekjaar plaatsvinden. De dividenden moeten echter onmiddellijk worden aangewend voor de volstorting van een inbreng in het kapitaal van de uitkerende vennootschap.

8. De eis tot onmiddellijke volstorting moet worden voldaan rekening houdend met de geldende vennootschapsrechtelijke voorschriften die dwingend van aard zijn. Afhankelijk van de door de vennootschap gekozen vennootschapsrechtelijke procedure om de Verrichting uit te voeren, kan met name enige tijd verlopen tussen de dividendtoekenning enerzijds en de formele kapitaalverhoging anderzijds (eventuele aanwezigheid van een voorkeurrecht, tijdsverloop tot de ontvangst van de gelden op een geblokkeerde bankrekening, opstelling verslag van bedrijfsrevisor ingeval van een inbreng in natura, afspraak bij notaris, enz.). Bovendien staat op het moment van de dividendtoekenning, ondanks het feit dat de aandeelhouder reeds zijn keuze heeft kenbaar gemaakt (supra, nr. 6) niet vast dat een aandeelhouder effectief zal deelnemen aan de kapitaalverhoging.

A. Onmiddellijke inbreng in natura

9. De Commissie meent dat de aanwezigheid van bovenvermeld bewijskrachtig element (zie supra, randnummer 6) rechtvaardigt dat de rekening 471 Dividenden over het boekjaar wordt gedebiteerd en een subrekening van 489 Andere diverse schulden voor hetzelfde bedrag worden gecrediteerd. Aan deze laatste subrekening wordt dan een gepaste benaming gegeven, bijvoorbeeld 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal.

10. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal worden gedebiteerd en zal de rekening 100 Geplaatst kapitaal[3] gecrediteerd worden.

11. De onmiddellijke creditering van de rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal is de boekhoudkundige uitdrukking van de onvoorwaardelijke en onherroepelijke beslissing van de aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal[4].

B. Onmiddellijke inbreng in geld

12. De vennootschap kan, op vraag van en mits de onvoorwaardelijke en onherroepelijke beslissing van de aandeelhouder, het netto uit te betalen bedrag rechtstreeks storten op een geblokkeerde rekening van de vennootschap in naam en voor rekening van die aandeelhouder. Indien een uitbetaling heeft plaatsgevonden door storting op deze geblokkeerde bankrekening van de vennootschap, dan wordt de rekening 471 Dividenden over het boekjaar gedebiteerd ten opzichte van de creditering van de rekening 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant. Vervolgens wordt een rekening 5500X Kredietinstellingen: geblokkeerde bankrekening gedebiteerd ten opzichte van een rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal.

13. Bij de latere formele kapitaalverhoging zal vervolgens de rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal worden gedebiteerd en zal de rekening 100 Geplaatst kapitaal[5] gecrediteerd worden.

14. Ook hier is de creditering van de rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal de boekhoudkundige uitdrukking van de onherroepelijke en onvoorwaardelijke beslissing van de aandeelhouder om het verkregen bedrag aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal.

15. Indien de aandeelhouder niet binnen een gepaste termijn zijn onvoorwaardelijke en onherroepelijke beslissing kenbaar maakt om de dividenduitkering aan te wenden om in tekenen op de kapitaalverhoging, zal geen boeking op een rekening 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal plaatsvinden.

IV. Antimisbruikbepalingen vermeld in artikel 537 WIB 92

16. De afzonderlijke aanslag van 15 procent vermeld in artikel 537, vierde lid WIB 92, wordt ingekohierd samen met de vennootschapsbelasting en wordt geboekt op een 67-rekening.

17. Als de onderneming binnen een bepaalde periode na de Verrichting overgaat tot een kapitaalvermindering, wordt deze kapitaalvermindering geacht eerst uit de volgens de Verrichting ingebrachte kapitalen voort te komen. In voorkomend geval is deze kapitaalvermindering fiscaal aan te merken als een dividend (artikel 537, vijfde tot zevende lid WIB 92). De in voorkomend geval in te houden roerende voorheffing wordt in mindering gebracht van het effectief terug te betalen bedrag en maakt bijgevolg geen kost uit voor de vennootschap. Wanneer echter de vennootschap beslist deze roerende voorheffing, na brutering, zelf ten laste te nemen, wordt deze geboekt op een rekening 64.

V. Voorbeelden

18. Hierna volgen een aantal voorbeelden waarbij wordt uitgegaan van verschillende gevallen. Bij deze boekingen wordt de onttrekking aan het eigen vermogen voorafgaand aan de eigenlijke resultaatbestemming buiten beschouwing gelaten[6]. Het betreft de boekingen van het type:

132[7]/133/14 Belastingvrije reserves/Beschikbare reserves/Overgedragen winst
aan 790/792 Overgedragen winst/Onttrekking aan de reserves

A. Eerste voorbeeld

19. De vennootschap beslist tot een uitkering in contanten. De vennootschap stort het bedrag na afhouding van de roerende voorheffing op een geblokkeerde rekening van de vennootschap in naam en voor rekening van de aandeelhouders die door middel van een bewijskrachtig element hebben aangetoond dat ze zullen inschrijven op de kapitaalverhoging.

1. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' niet aanwezig is

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

694 Vergoeding van het kapitaal
aan 471 Dividenden over het boekjaar

Boeking bij de betaalbaarstelling[8]

471 Dividenden over het boekjaar
aan 453 Ingehouden voorheffingen

Boeking bij de effectieve betalingen

471 Dividenden over het boekjaar
453 Ingehouden voorheffingen
aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant

2. Dividendtoekenning voor het gedeelte waarbij het 'bewijskrachtig element' aanwezig is

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

694 Vergoeding van het kapitaal
aan 471 Dividenden over het boekjaar

Boeking bij de betaalbaarstelling

471 Dividenden over het boekjaar
aan 453 Ingehouden voorheffingen
471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal

Effectieve uitbetaling (ontvangst rekeninguittreksel debitering bankrekening)

471X Dividenden over het boekjaar, bestemd om in te brengen in het kapitaal
aan 5500 Kredietinstellingen: Rekening-courant

Ontvangst rekeninguittreksel storting op geblokkeerde rekening

5500X Bank: geblokkeerde rekening
aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal

Boeking bij de formele kapitaalverhoging

489X Ontvangen voorschotten op kapitaal
aan 100 Geplaatst kapitaal

B. Tweede voorbeeld

20. De vennootschap beslist tot de toekenning van een keuzedividend.

21. Voor de boekhoudkundige verwerking van de dividenden waarvoor door de aandeelhouder is gekozen voor een uitkering in contanten, wordt verwezen naar het eerste voorbeeld.

22. Indien het dividendrecht door de aandeelhouder wordt ingebracht in het kapitaal is sprake van een inbreng in natura.

Boeking bij de beslissing van de algemene vergadering

694 Vergoeding van het kapitaal
aan 471 Dividenden over het boekjaar

Boeking bij de betaalbaarstelling

471 Dividenden over het boekjaar
aan 453 Ingehouden voorheffingen

Boeking bij de aanlevering van het bewijskrachtig element dat de aandeelhouder zal deelnemen aan de Verrichting

471 Dividenden over het boekjaar
aan 489X Ontvangen voorschotten op kapitaal

Effectieve kapitaalverhoging

489X Ontvangen voorschotten op kapitaal
aan 100 Geplaatst kapitaal

C. Derde voorbeeld

23. In de circulaire wordt vermeld dat het begrip “belaste reserves” zoals aangehaald in artikel 537, eerste lid, WIB 92 verwijst naar een fiscaal en niet naar een boekhoudkundig begrip. Bijgevolg kunnen deze reserves bestaan uit belaste reserves die werden opgenomen in het maatschappelijk kapitaal. Zonder zich uit te spreken over de opportuniteit en de vennootschapsrechtelijke aspecten acht de Commissie het nuttig de boekhoudkundige verwerking van de Verrichting toe te lichten in het geval de vennootschap beslist de Verrichting toe te passen op belaste reserves die begrepen zijn in het maatschappelijk kapitaal.

24. Aangezien de bedoelde belaste reserves vervat zitten in het maatschappelijk kapitaal zal in principe, voorafgaand aan de winstbestemming, een kapitaalvermindering moeten plaatsvinden, uiteraard rekening houdend met de vennootschapsrechtelijke verplichtingen en beperkingen dienaangaande. Verwijzend naar het CBN-advies 121/3 Mutaties binnen het eigen vermogen is de Commissie van mening dat in eerste instantie een mutatie binnen het eigen vermogen van het kapitaal naar een reserve plaatsvindt om vervolgens een onttrekking aan deze reserve te boeken.

100 Geplaatst kapitaal
aan 133 Beschikbare reserves

133 Beschikbare reserves
aan 792 Onttrekking aan de reserves

25. Evenwel, aangezien er enige tijd zal zijn verlopen tussen enerzijds de datum van de balans die ten laatste op 31 maart 2013 is goedgekeurd door de algemene vergadering en anderzijds de datum waarop de Verrichting wordt uitgevoerd, bestaat de mogelijkheid dat de vennootschap op het moment van de Verrichting beschikt over voldoende beschikbare eigenvermogensbestanddelen[9] om de Verrichting uit te voeren zonder eerst te moeten overgaan tot een kapitaalvermindering. Voor het boeken van de Verrichting wordt verwezen naar de voorgaande titels II. en III.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 14 november 2013 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 De circulaire verduidelijkt dat het begrip “belaste reserves” zoals aangehaald in artikel 537, eerste lid WIB 92, naar een fiscaal begrip verwijst en niet naar een boekhoudkundig begrip en dat het bovendien reserves betreft die kunnen worden uitgekeerd aan de aandeelhouders of vennoten.

3 De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 Geplaatst kapitaal.

4 Deze boeking zal alsdan de uitdrukking zijn van het “bewijskrachtig element” zoals bedoeld in de reeds hoger geciteerde circulaire Ci.RH.233/629.295 dd. 01.10.2013.

5 De vennootschap zou de kapitaalverhoging die kadert in de Verrichting kunnen boeken op een afzonderlijke subrekening van de rekening 100 Geplaatst kapitaal.

6 Zoals ook vermeld hiervoor zal bovendien de dividendtoekenning in het kader van de Verrichting veelal plaatsvinden op een ander moment dan de jaarlijkse algemene vergadering.

7 Deze reserves komen fiscaal niet aanmerking voor de toepassing van artikel 537 WIB 92. Dit neemt echter niet weg dat deze boekhoudkundig kunnen worden aangewend voor de boekhoudkundige verwerking van de Verrichting. Dergelijke boeking impliceert fiscaal evenwel een schending van de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals vermeld in artikel 190 WIB 92.

8 Wat betreft de boeking van de belastingen die voortvloeien uit de winstbestemming wordt verwezen naar CBN-advies 133/3 Schulden voortvloeiend uit de bestemming van het resultaat. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt in principe het brutobedrag van de schulden die voortvloeien uit de winstbestemming geboekt op een rekening 47 van het rekeningenstelsel. Slechts op het ogenblik van de betaalbaarstelling ontstaat een belastingschuld ten laste van de vennootschap.

9 Voor een vennootschap die haar boekhouding voert per kalenderjaar kunnen deze bijvoorbeeld afkomstig zijn van de winsten behaald in het boekjaar dat afsluit op 31 december 2012. Dienaangaande kan tevens nuttig worden verwezen naar het antwoord van de Minister van financiën op de mondelinge parlementaire vraag nr. 20637 van de heer Van Biesen dd. 19.11.2013.