

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2020/11 – Vrijstelling ter versterking van de solvabiliteit en het eigen vermogen van de vennootschappen ten gevolge van de COVID-19 pandemie in de vennootschapsbelasting

Advies van 9 september 2020¹

- I. Inleiding
- II. Beschrijving van de maatregel
- III. Boekhoudrechtelijke analyse
 - A. In het boekjaar waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd
 - B. In het boekjaar volgend op datgene waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd

I. Inleiding

1. De wet van 23 juni 2020² houdende fiscale bepalingen ter bevordering van de liquiditeit en solvabiliteit van ondernemingen in het kader van de bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie (hierna: de wet van 23 juni 2020), in samenlezing met de wet van 15 juli 2020 houdende diverse dringende bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (Corona III) (hierna: de wet van 15 juli 2020)³, laat vennootschappen toe om vroegtijdig fiscale verliezen aan te rekenen op een vorig aanslagjaar door middel van het treffen van een tijdelijke vrijstelling.

II. Beschrijving van de maatregel

2. De wet van 23 juni 2020, in samenlezing met de wet met van 15 juli 2020, stelt dat voor het aanslagjaar 2019 of 2020 dat verband houdt met een boekjaar dat afgesloten werd tussen 13 maart 2019 tot 31 juli 2020, een vennootschap aanspraak kan maken op een tijdelijke vrijstelling⁴ van het geheel of een deel van het resultaat van het belastbare tijdperk⁵ vanwege eventuele verliezen die worden geleden in de loop van het volgende belastbare tijdperk dat verbonden is met, naar gelang het geval het aanslagjaar 2020 of 2021. Er geldt een maximumbedrag van vrijstelling die kan worden toegepast. De eventuele verliezen kunnen slechts worden vrijgesteld ten belope van maximaal het bedrag van het resultaat van het belastbare tijdperk (ook wel 'fiscaal resultaat' genoemd als optelsom van de reservebeweging, de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden), vastgesteld alsof de bedoelde vrijstelling niet werd gevraagd, en verminderd met de overeenkomstig art. 202 (Definitief Belast Inkomen) tot 205/1 (aftrek voor innovatie-inkomsten) en 543 (overgangsstelsel aftrek voor octrooi-inkomsten) WIB 1992 bedoelde aftrekbare inkomsten die in de loop van het belastbare tijdperk werden verkregen. De bedoelde vrijstelling wordt verleend door de vorming van een tijdelijke vrijgestelde reserve die in mindering wordt gebracht op het totale bedrag van de belastbare gereserveerde winst van het belastbare tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 juli 2020. De tijdelijk vrijgestelde reserve mag voor slechts één belastbaar tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 juli 2020 worden gevormd.⁶

3. Zo kan bij wijze van voorbeeld in geval van een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar een vennootschap het geraamd fiscaal verlies voor boekjaar 2020 in mindering brengen van de belastbare gereserveerde winst van boekjaar 2019. Nog steeds bij wijze van voorbeeld kan een vennootschap met een eindeboekjaardatum per 30 juni ervoor kiezen het geraamd fiscaal verlies van het boekjaar eindigend op 30 juni 2020 in mindering te brengen van de belastbare gereserveerde winst van het boekjaar eindigend op 30 juni 2019. Maar hier kan dezelfde vennootschap opteren om het geraamd verlies van het boekjaar eindigend op 30 juni 2021 in mindering te brengen van de belastbare gereserveerde winst van het boekjaar eindigend op 30 juni 2020.

4. Niet elke vennootschap kan gebruik maken van de maatregel. Zo worden bijvoorbeeld vennootschappen uitgesloten die tijdens de periode van 12 maart 2020 tot en met de dag van de indiening van de aangifte verbonden met het aanslagjaar 2021 een inkoop van eigen aandelen hebben gedaan, een toekenning of uitkering van dividenden of een kapitaalvermindering of elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen hebben verricht.⁷

5. Voor zover de aangifte in de vennootschapsbelasting met betrekking tot het boekjaar in hetwelk de tijdelijke vrijgestelde

reserve wordt in rekening gebracht in min van het resultaat van het belastbaar tijdperk reeds is ingediend op het ogenblik van de inwerkingtreding van deze wet, moet een opgave samen met de aangifte uiterlijk op 30 november 2020 toegezonden worden volgens nadere regels die worden bepaald door de Koning.

6. In het boekjaar volgend op het in rekening brengen van het geraamd bedrag moet de belastbare grondslag aanvullend verhoogd worden met het in het vorige boekjaar in rekening gebrachte vrijgestelde reserve. Daarbij worden twee verrekeningen doorgevoerd. Indien *enerzijds* het tarief van de vennootschapsbelasting voor het boekjaar waarin de vrijgestelde reserve in mindering wordt gebracht van de belastbare gereserveerde winst verschilt van het tarief van het daaropvolgende boekjaar, dient de tariefsprong betaald te worden op het bedrag van de vrijgestelde reserve.⁸ Indien bij wijze van voorbeeld een vennootschap onderworpen is aan het 'flat' tarief en de bedoelde tijdelijk vrijgestelde reserve in mindering is gebracht in boekjaar 2019 dat samenvalt met het kalenderjaar zal in daaropvolgende boekjaar 2020 op het bedrag van de tijdelijk vrijgestelde reserve de tariefsprong van 4,58 procent⁹ moeten betaald worden. Indien *anderzijds* het effectief gerealiseerde verlies kleiner uitvalt dan de in rekening gebrachte tijdelijke reserve dient een afzonderlijke aanslag betaald te worden die in een afzonderlijke aanslag voorziet van 2 tot 40 procent afhankelijk van de mate van afwijking.¹⁰

III. Boekhoudrechtelijke analyse

7. De vraag van boekhoudrechtelijk belang is vooreerst of deze fiscaalrechtelijke tijdelijke reserve¹¹ dient geboekt te worden in de met de betrokken boekjaren overeenstemmende jaarrekeningen en bijkomend of in het boekjaar waarin het geraamd verlies in mindering wordt gebracht van de belastbare basis daarmee rekening moet worden gehouden bij de berekening van de belasting die in de regel als kost dient opgenomen te worden in de overeenstemmende jaarrekening.

A. In het boekjaar waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd

8. Het wetgevend kader legt voor deze fiscaal vrijgestelde reserve in het belastbare tijdperk waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd geen onaantastbaarheidsvoorwaarde op. Met andere woorden dient de betrokken tijdelijk fiscaal vrijgestelde reserve enkel in min ingevuld te worden in de overeenstemmende aangifte in de vennootschapsbelasting en dient deze niet uitgedrukt te worden binnen het eigen vermogen van de betrokken vennootschap.

Bijkomend dient naar de mening van de Commissie in haar antwoord op 14 mei 2020 gericht aan minister MUYLLE¹² met deze voorwaardelijke vrijstelling nog geen rekening gehouden te worden bij de belastingberekening over het boekjaar waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd met de gekozen fiscaal vrijgestelde reserve. Het boeken van de belastingbesparing in de resultatenrekening is pas mogelijk in het boekjaar waarin het verlies effectief wordt gerealiseerd. Pas eenmaal het volgende belastbare tijdperk is beëindigd, kan de besparing definitief verworven worden omdat pas dan het effectieve verlies zal komen vast te staan met een eventuele correctie indien dat verlies lager zou uitvallen dan aanvankelijk gepland.

9. Deze analyse houdt in dat met deze voorwaardelijke vrijstelling nog geen rekening kan gehouden worden bij de belastingberekening over het boekjaar voorafgaand aan het geïllustreerd boekjaar. Het boeken van de belastingbesparing in de resultatenrekening is pas mogelijk in het boekjaar waarin het verlies effectief wordt gerealiseerd.

10. Deze benadering kadert tevens in het voorzichtigheidsprincipe ingeschreven in het Belgisch jaarrekeningenrecht. De waarderingen moeten conform artikel 3:10 KB WVV voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.

11. Het ingenomen standpunt impliceert dat jaarrekeningen over het boekjaar voorafgaand aan het boekjaar waarin het verlies wordt geleden niet kan aangepast te worden. Wat betekent dat de reeds neergelegde jaarrekeningen bij de Balanscentrale, de reeds door de bevoegde algemene vergadering goedgekeurde jaarrekeningen evenals de reeds door het bestuursorgaan met het oog op de goedkeuring door de algemene vergadering vastgestelde jaarrekeningen van de vennootschap, niet dienen gewijzigd te worden.

B. In het boekjaar volgend op datgene waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd

12. In het boekjaar volgend op datgene waarin de belastbare gereserveerde winst wordt verminderd zal dan de uiteindelijk verschuldigde vennootschapsbelasting dienen geboekt te worden waarbij de bespaarde belasting zal geboekt worden al dan niet samen met de kost van de hoger uiteengezette tariefsprong en de eventueel verschuldigde afzonderlijke aanslag¹³.

Voorbeeld 1

Een kleine vennootschap met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar, belast aan het gemene tarief¹⁴, vrijgesteld van het verrichten van voorafbetalingen¹⁵ en met voor boekjaar 2019 een belastbare grondslag van 2 mln. EUR, raamt voor het

boekjaar 2020 een verlies van 1,2 mln. EUR en brengt dit bedrag ook in mindering van de belastbare gereserveerde winst van aanslagjaar 2020. Het effectief gerealiseerde verlies in boekjaar 2020, aanslagjaar 2021 bedraagt 1 mln. EUR.

Boekjaar 2019

- Bij de raming van de belastingschuld voor het boekjaar 2019

6702	Geraamde belastingen	591.600,00 ¹⁶	
	aan 4500 Geraamde Belgische winstbelastingen		591.600,00

Boekjaar 2020

- Bij ontvangst van het aanslagbiljet aanslagjaar 2020

4500	Geraamde Belgische winstbelastingen	236.640,00 ¹⁷	
	aan 4520 Te betalen Belgische winstbelasting		236.640,00

- Bij raming belastingschuld voor het boekjaar 2020

4500	Geraamde Belgische winstbelastingen	354.960,00	
	aan 4500 Geraamde Belgische winstbelastingen		111.676,64 ¹⁸
	7711 Regularisering geraamde Belgische winstbelastingen		243.283,36 ¹⁹

Voorbeeld 2

Een kleine vennootschap met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar, belast aan het gemene tarief²⁰, vrijgesteld van het verrichten van voorafbetalingen²¹ en met voor boekjaar 2019 een belastbare grondslag van 2 mln. EUR, raamt voor het boekjaar 2020 een verlies van 0,8 mln. EUR en brengt dit bedrag ook in mindering van de belastbare gereserveerde winst van aanslagjaar 2020. Het effectief gerealiseerde verlies in boekjaar 2020, aanslagjaar 2021 bedraagt 1 mln. EUR.

Boekjaar 2019

- Bij de raming van de belastingschuld voor het boekjaar 2019

6702	Geraamde belastingen	591.600,00 ²²	
	aan 4500 Geraamde Belgische winstbelastingen		591.600,00

Boekjaar 2020

- Bij ontvangst van het aanslagbiljet aanslagjaar 2020

4500	Geraamde Belgische winstbelastingen	354.960,00 ²³	
	aan 4520 Te betalen Belgische winstbelasting		354.960,00

- Bij raming belastingschuld voor het boekjaar 2020

4500	Geraamde Belgische winstbelastingen	236.640,00	
	aan 7711 Regularisering geraamde Belgische winstbelastingen		236.640,00 ²⁴

1. Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 24 juli 2020 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2. BS, 1 juli 2020.

3. BS, 23 juli 2020.

4. Zie artikel 194septies¹, §1 WIB: "Voor het aanslagjaar 2019 of 2020 dat verband houdt met een boekjaar dat afgesloten werd tussen 13 maart 2019 tot 31 juli 2020, kan een vennootschap aanspraak maken op de tijdelijke vrijstelling van het geheel of een deel van het resultaat van het belastbare tijdperk vanwege eventuele verliezen die worden geleden in de loop van het volgende belastbare tijdperk dat verbonden is met, naar gelang het geval, het aanslagjaar 2020 of 2021, binnen de hierna bepaalde

grenzen en voorwaarden.

De in het eerste lid bedoelde vrijstelling wordt verleend door de vorming van een tijdelijke vrijgestelde reserve die in mindering wordt gebracht op het totale bedrag van de belastbare gereserveerde winst van het in het eerste lid bedoelde belastbare tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 juli 2020.

De tijdelijke vrijgestelde reserve mag voor slechts één belastbaar tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 juli 2020 worden gevormd."

5. Zie artikel 27 van de wet van 23 juni 2020: "Elke wijziging die vanaf 15 mei 2020 aan de afsluitingsdatum van het boekjaar wordt aangebracht, blijft zonder uitwerking voor de toepassing van de bepalingen die bij dit hoofdstuk worden ingevoegd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 26 van deze wet."
6. Artikel 20 van de wet van 23 juni 2020, ingeschreven in art. 194^{septies}1 WIB 1992.
7. Zie voor meer detail artikel 194^{septies}1, § 3 WIB 1992.
8. Artikel 185, § 5 WIB 1992.
9. Artikel 215, eerste lid WIB 1992 dat voor aanslagjaar 2020 29,58 % bedraagt en voor aanslagjaar 2021 daalt tot 25 %.
10. Artikel 219^{ter} WIB 1992.
11. De Commissie wijst erop dat aangezien het feit dat dit een voorwaardelijke vrijstelling is, geen vermelding onder belastinglatenties nodig is.
12. Zie Kamer, DOC 55 1309/001, 17.
13. De terugneming van het via vorming van de vrijgestelde reserve reeds in rekening gebrachte verlies zal geen aanleiding geeft tot een boeking. Die terugneming gebeurt enkel in de fiscale aangifte en de fiscale formulieren.
14. Vennootschap die geen recht heeft op verminderd tarief (artikel 215, tweede lid WIB 1992).
15. Zie artikel 218, § 2 WIB 1992.
16. $2.000.000,00 \times 0,2958$.
17. $800.000,00 \times 0,2958$.
18. Belasting $104.960,00$ ($419.840,00 \times 25\%$) + de afzonderlijke aanslag van $6.716,64$ ($79.960,00 \times 0,084$).
Met $79.960,00 = [419.840,00$ (totale belastbare basis boekjaar 2020, zijnde het werkelijk verlies boekjaar 2020 $(-1.000.000)$ + terugname vrijgestelde reserve boekjaar 2020 $(1.200.000)$ + correctie als gevolg van de tariefsprong $(1.200.000 \times 18,32\% = 219.840)$) – $100.000,00$ (10 procent van het werkelijk verlies boekjaar 2020)] $\times 0,25$ (belastingtarief boekjaar 2020) en met $0,084 = 0,2 \times 419.840,00$ (totale belastbare basis boekjaar 2020)/ $1.000.000,00$ (werkelijk verlies boekjaar 2020).
19. $354.960,00 - 111.676,64$.
20. Vennootschap die geen recht heeft op verminderd tarief (artikel 215, tweede lid WIB 1992).
21. Zie artikel 218, § 2 WIB 1992.
22. $2.000.000,00 \times 0,2958$.
23. $1.200.000,00 \times 0,2958$.
24. De belastinggrondslag is een verlies van $53.440,00$ (totale belastbare basis boekjaar 2020, namelijk: werkelijke verliezen voor boekjaar 2020 $(-1.000.000)$ + vrijstelling van de vrijgestelde reserve voor boekjaar 2020 (800.000) + correctie naar aanleiding van het tariefverschil $(800.000 \times 18,32\% = 146.560)$). Bijgevolg is er geen verschuldigde belasting.