

## COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

### CBN-advies 2021/12 – Boekhoudrechtelijke verwerking van de wederopbouwreserve

#### Advies van 2 juni 2021<sup>1</sup>

- I. Inleiding
- II. Het in aanmerking te nemen bedrijfsverlies als basis
- III. De samenstelling van de wederopbouwreserve
- IV. De terugname van de wederopbouwreserve
- V. Voorbeelden

#### **I. Inleiding**

1. Middels de Wet van 19 november 2020 houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen<sup>2</sup> is een bijkomende maatregel genomen binnen de vennootschapsbelasting. De aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen kunnen hun solvabiliteitspositie terug geleidelijk aan herstellen door voor drie belastbare tijdperken een “wederopbouwreserve” aan te leggen op het einde van het boekjaar met betrekking tot de aanslagjaren 2022, 2023 of 2024.<sup>3</sup>

2. Deze wederopbouwreserve laat toe om toekomstige winsten, vanaf aanslagjaar 2022, fiscaal gunstig in de aan de vennootschapsbelasting onderworpen onderneming te behouden door deze vrij te stellen om zo deze onderneming, mits ze haar eigen vermogen en haar tewerkstellingspeil behoudt, zo snel mogelijk terug over een gelijkwaardig eigen vermogen te laten beschikken van vóór het COVID-19-tijdperk.

#### **II. Het in aanmerking te nemen bedrijfsverlies als basis**

3. Het bedrag van de wederopbouwreserve is in principe beperkt tot het bedrijfsverlies<sup>4</sup> van het boekjaar op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020, met als maximum 20 miljoen euro. Met andere woorden, een onderneming waarvan het bedrijfsresultaat van het betrokken boekjaar niet in verlies is, kan niet genieten van de regeling.

4. Met bedrijfsverlies wordt het negatief verschil tussen de bedrijfsopbrengsten en bedrijfskosten bedoeld, zoals dit voortspuit uit het model van de bij de Nationale Bank van België neergelegde jaarrekening in code 9901<sup>5</sup>. Dientengevolge wordt geen rekening gehouden met de overige resultaten van de onderneming die onder meer de financiële opbrengsten, de financiële kosten en het belastingresultaat omvatten.

5. Het in aanmerking te nemen negatieve bedrag van de code 9901 dient in principe te worden vastgesteld overeenkomstig de wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020, met een maximum van 20 miljoen euro. In afwijking van dit algemeen principe mogen de ondernemingen die hun boekjaar afsluiten tijdens de periode van 1 januari 2020 tot 31 juli 2020 ervoor kiezen om het maximale bedrag van de vrijstelling te beperken tot het bedrag van de bedrijfsverliezen, bepaald in overeenstemming met de wetgeving inzake boekhouding en jaarrekening voor het boekjaar dat afsluit in 2021, opnieuw met een maximum van 20 miljoen euro. Deze keuze wordt gemaakt wanneer de reserve voor het eerst wordt aangelegd en is onherroepelijk.<sup>6</sup>

#### **III. De samenstelling van de wederopbouwreserve**

6. Binnen het maximale bedrag van de vrijstelling zoals voorheen omschreven, wordt per belastbaar tijdperk de wederopbouwreserve aangelegd ten belope van een bedrag beperkt tot de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde reserve bedoeld in artikel 194quater/1 WIB 1992. De wederopbouwreserve die, bij het verstrijken van het belastbaar tijdperk dat verbonden is aan één van de aanslagjaren 2022, 2023 of 2024, is aangelegd door de onderneming, wordt bijgevolg niet als winst aangemerkt binnen de grenzen en onder de hierna gestelde voorwaarden.

7. Het bedrag van de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde reserve bedoeld in artikel 194quater/1 WIB 1992 valt niet af te lezen uit de jaarrekening van de betrokken onderneming maar wordt bepaald in de aangifte in de vennootschapsbelasting. Daarmee wordt het gereserveerde resultaat bedoeld, verminderd met een aantal bestanddelen<sup>7</sup>, dat gemeenzaam resulteert in de reservebeweging binnen de aangifte in de vennootschapsbelasting.

8. De wederopbouwreserve wordt alleen vrijgesteld in zoverre zij enerzijds op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt is en blijft en niet tot grondslag dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of

toekenning.<sup>8</sup> De betrokken onderneming mag anderzijds, te rekenen vanaf 12 maart 2020 tot de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten, geen rechtstreekse deelneming hebben in een vennootschap gevestigd in een belastingparadijs<sup>9</sup> en geen betalingen gedaan hebben aan dergelijke vennootschappen voor een totaalbedrag van ten minste 100.000 euro voor het belastbare tijdperk, tenzij is aangetoond dat deze betalingen zijn verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen als gevolg van rechtmatige financiële of economische behoeften.<sup>10</sup>

#### IV. De terugname van de wederopbouwreserve

9. De aangelegde wederopbouwreserve wordt evenwel maar behouden op voorwaarde dat de betrokken onderneming een aantal verrichtingen niet stelt. Anders uitgedrukt worden de bedragen die aangelegd werden als wederopbouwreserve, geheel of gedeeltelijk aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk indien de onderneming in dat belastbare tijdperk de volgende verrichtingen doorvoert.

10. Als de vennootschap een inkoop van eigen aandelen verricht, moet de wederopbouwreserve teruggenomen worden ten belope van de waarde of aanschaffingsprijs van de inkoop. Als de vennootschap dividenden uitkeert die fiscaalrechtelijke kwalificeren als dividend<sup>11</sup> met inbegrip van de uitkering van een liquidatiereserve<sup>12</sup>, moet evenzeer ten belope van het bedrag van het dividend de wederopbouwreserve belastbaar worden gesteld. Hetzelfde geldt bij een kapitaalvermindering<sup>13</sup>, of elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen, ten belope van het bedrag van de kapitaalvermindering of verdeling.<sup>14</sup>

11. Het belastbaar stellen van de wederopbouwreserve dient evenzeer te gebeuren als binnen de resultatenrekening van de onderneming onder de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen<sup>15</sup> een bedrag is opgenomen onder een drempel van 85 procent van het bedrag dat voor deze zelfde post is vastgesteld op de afsluitdatum van het boekjaar dat is geëindigd in 2019 als voor het eerst tijdens het belastbare tijdperk aan deze voorwaarde wordt voldaan, of onder deze zelfde post een bedrag is opgenomen onder de drempel die voorheen de laagste was als aan dezelfde voorwaarde is voldaan in een vorig belastbaar tijdperk, ten belope van het verschil tussen: enerzijds het bedrag van de eerder genoemde drempel van 85 procent respectievelijk het bedrag van de voorheen laagste drempel, en anderzijds het bovengenoemde bedrag van de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen voor het belastbare tijdperk dat respectievelijk onder de bovengenoemde drempel van 85 procent ligt, of dat onder de voorheen laagste drempel ligt.<sup>16</sup> Met de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen worden de brutobezoldigingen en de rechtstreekse sociale bijdragen bedoeld, toegekend aan bestuurders of zaakvoerder<sup>17</sup>, aan directiepersoneel, aan bedienden, aan arbeiders en aan andere personeelsleden.

12. Onder directiepersoneel moet worden verstaan, de werknemers "belast met het dagelijks beheer van de onderneming, die gemachtigd zijn om de werkgever te vertegenwoordigen en te verbinden, alsmede de personeelsleden, onmiddellijk ondergeschikt aan die personen, wanneer zij eveneens opdrachten van dagelijks beheer vervullen".<sup>18</sup>

Met de restcategorie 'andere personeelsleden' worden alle werknemers bedoeld die noch bedienden noch arbeiders zijn in de zin van de Wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten en die niet behoren tot het directiepersoneel zoals hierboven gedefinieerd. Het betreft onder meer de stagiairs en de leerlingen.<sup>19</sup>

Met rechtstreekse sociale voordelen worden die voordelen bedoeld die niet vrijgesteld zijn binnen de personenbelasting. Worden dus niet bedoeld: de sociale voordelen waarvan het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen, voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben en geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid<sup>20</sup>.

13. Het belastbare bedrag gecumuleerd voor de verschillende belastbare tijdperken, gaat evident slechts maximaal tot het bedrag van de vrijgestelde wederopbouwreserve.<sup>21</sup>

#### V. Voorbeelden

Voorbeeld 1<sup>22</sup>

Een vennootschap heeft in 2019 (het boekjaar valt samen met het kalenderjaar) een bedrag op de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen geboekt ten bedrage van 100.000 euro. In boekjaar 2021 heeft zij een belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk van 350.000 euro en legt zij een belastingvrije reserve aan ten belope van haar bedrijfsverlies van boekjaar 2020 van 200.000 euro (code 9901) in de jaarrekening met als afsluitdatum 31.12.2021. Het bedrag geboekt op de rekening 620 bedraagt voor datzelfde boekjaar 100.000 euro. De volgende boeking dient te gebeuren.

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves	200.000	
aan	132 Belastingvrije reserves		200.000

De post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen bedraagt voor het boekjaar 2022 80.000 euro. Het bedrag van 80.000 euro is onder de drempel van 85 procent van het bedrag van de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen van boekjaar 2019 (85.000 euro). De wederopbouwreserve moet bijgevolg teruggenomen worden voor 5.000 euro. Dit geeft de volgende boeking.

132	Belastingvrije reserves	5.000	
aan	789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves		5.000

In boekjaar 2023 bedraagt de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen 70.000 euro. De vennootschap legt geen nieuwe wederopbouwreserve meer aan (het maximum in functie van het bedrijfsverlies van boekjaar 2020 was reeds bereikt). Het belastbare bedrag is dan 80.000 euro (voorheen de laagste drempel) verminderd met 70 000 euro (kost van het boekjaar) zodat 10.000 euro in dit boekjaar dient teruggenomen te worden. Dit resulteert in de volgende boeking.

132	Belastingvrije reserves		10.000	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	10.000

#### Voorbeeld 2

Een vennootschap heeft in 2019 (het boekjaar valt samen met het kalenderjaar) een bedrag op de post 620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen geboekt ten bedrage van 100.000 euro. Het bedrijfsverlies van de jaarrekening voor boekjaar 2020 bedraagt 250.000 euro (code 9901). Het totaal van de rekening 620 is voor dat boekjaar 90.000 euro. In boekjaar 2021 bedraagt de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde wederopbouwreserve 100.000 euro.

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves		100.000	
	aan	132	Belastingvrije reserves	100.000

In boekjaar 2022 bedraagt de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld vóór de samenstelling van de vrijgestelde wederopbouwreserve 180.000 euro. Het totaal van de post 620 is voor dat boekjaar 80.000 euro. De maximaal bijkomend te treffen wederopbouwreserve bedraagt aldus 145.000 euro.<sup>23</sup>

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves		145.000	
	aan	132	Belastingvrije reserves	145.000

In boekjaar 2023 keert de vennootschap een dividend uit aan haar aandeelhouders/vennoten van 60.000 euro. Ten belope van dit bedrag dient de wederopbouwreserve teruggenomen te worden. Het totaal van de post 620 is voor dat boekjaar nog steeds 80.000 euro. De vrijgestelde wederopbouwreserve dient teruggenomen te worden voor 60.000 euro.

132	Belastingvrije reserves		60.000	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	60.000

In boekjaar 2024 keert de vennootschap een dividend uit aan haar aandeelhouders/vennoten van 200.000 euro. De wederopbouwreserve dient teruggenomen te worden voor het overblijvend gedeelte van 185.000 euro.<sup>24</sup>

132	Belastingvrije reserves		185.000	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	185.000

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 8 april 2021 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 BS, 1 december 2020. Zie art. 194quater/1 WIB 1992.

3 Volledigheidshalve is het belangrijk aan te stippen dat een aantal vennootschappen uitgesloten zijn van de wederopbouwreserve: beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen, zeescheepvaartvennootschappen, vennootschappen die in de periode van 12 maart 2020 tot aan de dag van de indiening van de aangifte die verbonden is aan aanslagjaar waarin de wederopbouwreserve wordt aangelegd, een inkoop van eigen aandelen, een toekenning of uitkering van dividenden als of een kapitaalvermindering of elke andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen hebben verricht en vennootschappen die op 18 maart 2020 konden worden aangemerkt als een onderneming in moeilijkheden (art. 194quater/1, § 2 WIB 1992. Wat ondernemingen in moeilijkheden betreft worden deze alhier gedefinieerd conform art. 2, § 1, eerste lid, 4°/2 WIB 1992.).

4 Art. 194quater/1, § 3, eerste lid WIB 1992.

5 Zoals deze wordt gedefinieerd in Bijlagen 3 en 6, Resultatenrekening, III KB WVV voor wat het volledig schema betreft, Bijlagen 4 en 7, Resultatenrekening, II KB WVV voor wat het verkort en microschemata betreft.

6 Art. 194quater/1, § 3, tweede lid WIB 1992.

7 Zie daarvoor art. 74, tweede lid KB WIB 1992. Voorbeelden van de bestanddelen die in min komen van de belastbare reserves zijn sommige meerwaarden op aandelen, terugnemingen van vroegere in verworpen uitgaven opgenomen waardeverminderingen op aandelen, de definitieve vrijstelling tax shelter voor erkende audiovisuele werken, de vrijstelling gewestelijke premies en kapitaal- en interestsubsidies.

8 Ook door ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren moet deze onaantastbaarheidsvoorwaarde worden vervuld. Dit zal moeten blijken uit het inventarisboek en de jaarrekening.

9 Een staat die is opgenomen in één van de lijsten bedoeld in artikel 307, §, 1/2 WIB 1992, of in een staat die is opgenomen in de lijst bedoeld in artikel 179, KB WIB 92.

10 Art. 194quater/1, § 4, 2°, WIB 1992.

11 Zoals bepaald in art. 18 WIB 1992.

- 12 Art. 184quater en 541 WIB 1992.
- 13 Met inbegrip van een kapitaalvermindering van de "vastgeklikte" reserves conform art. 537 WIB 1992.
- 14 Art. 194quater/1, § 5, eerste lid, 1° tot 3° WIB 1992.
- 15 Dit omvat evenwel niet de bedragen opgenomen onder de post 618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst.
- 16 Art. 194quater/1, § 5, eerste lid, 4° WIB 1992.
- 17 Evenals de commissarissen die geen bedrijfsrevisor zijn (zie Bijlage 1, Bijlage 1 Minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel voor boekhoudplichtige ondernemingen andere dan verenigingen en stichtingen, Rekeningenstelsel, voetnoot 25 KB WER).
- 18 De definitie is die van "leidinggevend personeel" uit art. 1, 4° van het KB van 25 mei 1999 betreffende de ondernemingsraden en de comités voor preventie en bescherming op het werk.
- 19 Zie CBN-advies S100 - Vragen en antwoorden over de sociale balans.
- 20 Zie art. 38, § 1, 11° WIB 1992.
- 21 Art. 194quater/1, § 5, tweede lid WIB 1992.
- 22 Op basis van het voorbeeld zoals opgenomen in de Memorie van toelichting, De Kamer, DOC 55 1412/001, p. 4 en 5.
- 23 Zijnde de aanleg van een belastbare reserve van 150.000 euro verminderd met een terugname ervan voor een bedrag van 5.000 euro (verschil tussen 85.000 (85 % van 100.000) en 80.000). Opgemerkt dient te worden dat de reeds belaste bedragen van de wederopbouwreserve ook in aanmerking worden genomen bij de berekening van het maximale plafond voor de vrijstelling (zie Memorie van toelichting, De Kamer, DOC 55 1412/001, p. 5).
- 24 De belastbaarheid bedoeld gaat slechts tot het bedrag van de vrijgestelde wederopbouwreserve zoals op de balans vermeld. Hiermee worden gevallen bedoeld waarbij het belastbaar bedrag van de dividendtoekenning of -uitkering, inkoop eigen aandelen, kapitaalvermindering, andere eigen vermogensverdeling, of het bezoldigingstekort groter is dan het bedrag van de vrijgestelde wederopbouwreserve, of gevallen waarbij door de algemene bepalingen voor de belastbaarheid van kapitaalverminderingen reeds een deel van deze vrijgestelde reserve zou worden belast. In dit laatste geval worden beide taxaties toegepast met als maximum het bedrag van de vrijgestelde reserve (zie Memorie van toelichting, De Kamer, DOC 55 1412/001, p. 5).