

CBN advies 131-1 - Overboeking van winsten naar de belastingvrije reserves - Verwerking in de jaarrekening van de investeringsreserve

1. In de regel¹ worden reserves uitsluitend uit ingehouden winsten gevormd. Zulks geschiedt via de staat van verwerking der resultaten die de winstbestemming regelt en die volgt op de resultatenrekening. Hieruit volgt dat de toevoeging aan de reserves of de afname van de reserves in beginsel niet via de resultatenrekening mag geschieden.

2. Het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorziet evenwel in een uitzondering op deze regel wat betreft de vorming van de vrijgestelde i.e. belastingvrije reserves. Het huidig jaarrekeningschema bevat inderdaad onder de uitzonderlijke resultaten een kostenpost «Overboeking naar de vrijgestelde reserves».

De motivering voor deze uitzondering is van fiscale aard. Het huidig jaarrekeningschema komt tegemoet aan de bepaling van het Wetboek voor Inkomstenbelastingen dat de belastingvrijstelling van bepaalde verwezenlijkte meerwaarden niet alleen bindt aan de voorwaarde dat deze meerwaarden in de onderneming behouden blijven (boeking en behoud op een afzonderlijke passiefpost), doch tevens vereist dat zij «niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie van de wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning» (art. 105 W.I.B.).

Daar bij de opstelling van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 de vrijstellingsvoorwaarden waarin artikel 105 van het Wetboek voor Inkomstenbelastingen voorziet slechts toepasselijk waren op bepaalde verwezenlijkte meerwaarden - meerwaarden die in de niet-financiële sector vooral slaan op vaste activa en onder de uitzonderlijke resultaten worden geboekt - leek het verantwoord de overboeking van dergelijke meerwaarden naar de vrijgestelde reserves eveneens via de uitzonderlijke resultaten te laten verlopen.

3. De herstellwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen² staat de ondernemingen toe, binnen bepaalde grenzen en onder bepaalde voorwaarden, een belastingvrije «investeringsreserve» aan te leggen (cfr. de nieuwe artikelen 23bis en 107bis W.I.B., ingevoegd door de artikelen 1 en 13 van hogergenoemde wet)³. Dergelijke investeringsreserve wordt aangelegd luidens de fiscale wet zelf «door opneming van winst van het belastbaar tijdperk» (art. 23bis, § 1, 1^o). Dezelfde wet bepaalt verder dat de vrijstelling van de investeringsreserve slechts wordt toegekend en behouden voor zover de in hogergenoemd artikel 105 van het Wetboek voor Inkomstenbelastingen gestelde voorwaarden worden nageleefd.

Ten aanzien van de (fiscale) hypothese waarmee bij de opstelling van het jaarrekeningschema werd rekening gehouden valt de nieuwe regeling inzake de investeringsreserve op 2 essentiële punten te onderscheiden.

Vooreerst betreft het een regeling die niet beperkt is tot in de regel vrij uitzonderlijke opbrengsten (verwezenlijkte meerwaarden op bepaalde vaste activa), maar integendeel toepasselijk kan zijn op de meest diverse winsten, welke ook hun oorsprong weze, voor zover zij worden gereserveerd. Bovendien kan de vrijgestelde investeringsreserve een niet te verwaarlozen percentage van de behaalde winst bedragen.

Wat de jaarrekening betreft, zal de eventuele overboeking - via debitering der uitzonderlijke resultaten - van een niet-onaanzienlijk bedrag courante bedrijfswinsten naar de vrijgestelde reserves tot gevolg hebben dat het resultaat van het boekjaar, zoals dit moet blijken uit de jaarrekening, niet langer overeenstemt met de werkelijke winst. Bovendien is het vanuit het oogpunt van het boekhoudrecht storend dat een dergelijke overboeking van courante winsten naar de belastingvrije reserves als kost wordt uitgedrukt, wat tevens tot gevolg heeft dat de uitzonderlijke kosten op onverantwoorde wijze worden overdreven. De omstandigheid dat dergelijke overboeking in de jaarrekening via een afzonderlijke post geschiedt, die uitdrukkelijk in de resultatenrekening wordt vermeld, is in se niet van aard om het vertekend beeld over het resultaat te corrigeren, waartoe dergelijke verwerking in de jaarrekening kan leiden. Het is duidelijk dat een oningewijde lezer kan worden misleid. Dit geldt des te meer voor buitenlandse lezers van de jaarrekening van wie kan worden verwacht dat ze minder vertrouwd zijn met de vereisten van de Belgische belastingwetgeving.

De Commissie heeft deze problematiek bij de Regering aanhangig gemaakt. Zij heeft de Regering gewezen op de wenselijkheid om een coherente regeling uit te werken die zowel de vereisten van de boekhoudwet en haar uitvoeringsbesluiten inzake de getrouwe weergave van de verwezenlijkte resultaten, de vennootschapsrechtelijke bepalingen inzake de bevoegdheid van de algemene vergadering der aandeelhouders om over de winstbestemming te beslissen en inzake de vorming van de wettelijke reserve, als de fiscale bepalingen inzake belastingvrije reserves op elkaar zou afstemmen.

In afwachting van deze harmonisatie is de Commissie van oordeel, in toepassing van het fundamenteel beginsel uitgedrukt in artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 krachtens hetwelk de jaarrekening van een onderneming een getrouw beeld moet geven van haar resultaat en de samenstellende delen daarvan en gelet op artikel 2, §§ 3 en 5 van de vierde E.E.G.-richtlijn, dat ondernemingen die overwegen een belastingvrije investeringsreserve aan te leggen, dit kunnen doen door middel van een onderverdeling van de post «Resultaat van het boekjaar».

Het schema van de resultatenrekening zou er dan als volgt uitzien :

V.A. Winst van het boekjaar	
1. Overgeboekt naar de vrijgestelde reserves	
2. Beschikbaar voor bestemming	...

Via deze subpost V.A.1. zouden ook de overboekingen mogen verricht worden van fiscaal vrijgestelde meerwaarden verwezenlijkt op niet onder de vaste activa opgenomen onroerende goederen en op portefeuillewaarden.

De ondernemingen die deze voorstellingswijze zouden aannemen, kunnen ook, in toepassing van hogergenoemd artikel 3, de overboeking naar de vrijgestelde reserves van fiscaal vrijgestelde meerwaarden verwezenlijkt op vaste activa onder deze subpost boeken in plaats van onder kostenpost D uit de uitzonderlijke resultaten (mec. nr. 4339). Zulks zou uiteraard in de toelichting moeten worden vermeld. Passende commentaar is tevens vereist wanneer daardoor de voorstellingswijze ten aanzien van het vorige boekjaar wordt gewijzigd.

De Commissie is er zich van bewust dat de toepassing van dit advies zowel ten aanzien van het boekhoud-en jaarrekeningenrecht als vanuit vennootschapsrechtelijk standpunt, in het bijzonder wat betreft de bevoegdheid van de algemene vergadering der aandeelhouders om over de winstbestemming te beslissen, niet tot een afdoende oplossing leidt. Dit advies is dan ook van voorlopige aard in afwachting van een fundamentele en coherente regeling van het probleem.

1 Onverminderd de eventuele vorming van reserves uit inbrengen, ondermeer bij fusies.

2 Belgisch Staatsblad van 14 februari 1981.

3 Artikel 107bis van het Wetboek voor inkomstenbelastingen werd gewijzigd en aangevuld door artikel 58 van de programmawet van 2 juli 1981 (B.S., 8 juli 1981) ten einde de belastingvrijstelling via vorming van een investeringsreserve te verruimen.