CBN-advies 147/3 - Meerwaarden op overheidseffecten bedoeld door artikel 513 van het (nieuwe) WIB

Door de wet van 22 december 1989 werd in de fiscale wetgeving een optionele regeling ingevoerd van gespreide taxatie van de meerwaarden verwezenlijkt op immateriële en materiële vaste activa[1], op voorwaarde o.m. dat de verwezenlijkte meerwaarde in de onderneming behouden blijft (onaantastbaarheidsvoorwaarde). Door de zelfde wet werd een soortgelijk (maar tijdelijke) regeling van (over zes jaar) gespreide taxatie ingevoerd[2] voor meerwaarden verwezenlijkt op sommige overheidseffecten.

Door het K.B. van 30 december 1991 tot wijziging van het K.B. van 8 oktober 1976 werd de boekhoudkundige verwerking van deze meerwaarden geregeld, met name :

1. boeking in de resultatenrekening van de verwezenlijkte meerwaarde;

2. overboeking via de resultatenrekening naar een (nieuwe) passiefpost VII. B Uitgestelde belastingen van het bedrag van de belastingen die tijdens de volgende boekjaren op de onderneming zullen wegen uit hoofde van deze verwezenlijkte meerwaarde;

3. overboeking, vóór bestemming van het resultaat van het boekjaar, via de post XII. Overboeking naar de belastingvrije reserve van het verschil tussen de verwezenlijkte meerwaarde en de daarop verschuldigde uitgestelde belastingen;

   Tijdens de daaropvolgende boekjaren :

4. overboeking vóór bestemming van het resultaat, via de post Onttrekking aan de belastingvrije reserves, van het gedeelte van deze reserves dat overeenstemt met het deel van de meerwaarde dat tijdens het boekjaar aan het belastbaar resultaat wordt toegevoegd;

5. overboeking naar de resultatenrekening - post Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen - van het gedeelte van de uitgestelde belastingen dat betrekking heeft op het deel van de meerwaarde dat tijdens het boekjaar aan het belastbaar resultaat wordt toegevoegd.

In het verslag aan de Koning dat dit besluit van 30 december 1991 voorafgaat wordt gepreciseerd dat onder de post Uitgestelde belastingen enkel de belastingen worden opgenomen die werden overgedragen met toepassing van de artikelen 47, 362 en 513 van het (nieuwe) Wetboek van inkomstenbelastingen.

Anderzijds bepaalt het K.B. van 8 oktober 1976 dat de post Belastingvrije reserves de "gerealiseerde meerwaarden en de winsten omvat - na aftrek van de desbetreffende uitgestelde belastingen -waarvoor belastingvrijdom of -uitstel slechts geldt als zij in het vermogen van de onderneming blijven", en dat de post Overboeking naar de belastingvrije reserves gebruikt wordt voor de "overboeking naar de belastingvrije reserves wanneer hun fiscale vrijstelling afhankelijk is van hun behoud in het vermogen van de onderneming".

In de tijdelijke regeling voorzien door art. 513 van het (nieuwe) W.I.B., is het voordeel van de gespreide taxatie niet gebonden aan het behoud van de meerwaarde in het vermogen van de onderneming. De vraag stelt zich derhalve of de in dit artikel 513 bedoelde meerwaarden op overheidseffecten boekhoudkundig volgens het hierboven beschreven schema voorzien door het K.B. van 30 december 1991 moeten (mogen) verwerkt worden en, in het bijzonder, of zij naar de Belastingvrije reserves van het passief moeten (mogen) overgeboekt worden via de post van de resultatenrekening Overboeking naar de belastingvrije reserve.

Op basis van de bepalingen van het besluit van 8 oktober 1976, zoals gewijzigd door voornoemd besluit van 30 december 1991, is de Commissie van oordeel dat deze meerwaarden en hun fiscale behandeling in de jaarrekening moeten verwerkt worden overeenkomstig de hierboven sub (1), (2) en (5) vermelde boekingen. Daarentegen zijn de boekingen hierboven vermeld sub (3) en (4) niet van toepassing vermits in hun geval geen voorwaarde van behoud in het vermogen van de onderneming is bedongen. De verwezenlijkte meerwaarde op deze overheidseffecten zal derhalve, onder aftrek van de daarop betrekking hebbende uitgestelde belastingen, deel uitmaken van het te bestemmen resultaat van het boekjaar tijdens hetwelk de meerwaarde verwezenlijkt werd.

Indien via de resultaatverwerking een deel van de winst aan de reserves wordt toegevoegd, dan wordt van fiscaal oogpunt deze reserve ten belope van het voorlopig vrijgestelde gedeelte van de meerwaarde aangemerkt als een vrijgestelde reserve die in de opgave van de vrijgestelde reserves (opgave 328 S) moet worden ingeschreven[3].

---

1 Art. 47 en 362 van het (nieuwe) W.I.B.

2 Art. 513 van het nieuwe W.I.B.

3 Circ. D 19/416.334 - Ven. B. - 18.05.1992.