COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2016/13 – Verenigingen en Stichtingen: roerende voorheffing

Advies van 6 juli 2016[1]

I. Inleiding
II. Boeking van het brutobedrag
III. Toerekening van kosten en opbrengsten aan het boekjaar waarop zij betrekking hebben
IV. Wijziging van het tarief van de roerende voorheffing
V. Voorbeeld

I. Inleiding

1. Onderhavig advies strekt ertoe te verduidelijken op welke wijze de financiële opbrengsten uit geldbeleggingen (hierna: "roerende inkomsten") en de ingehouden roerende voorheffing op deze roerende inkomsten moeten worden opgenomen in de boekhouding van een vereniging zonder winstoogmerk, stichting of internationale vereniging zonder winstoogmerk zoals bedoeld in de artikelen 17, § 3, 37, § 3, 53, § 3 van de Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (hierna: grote vereniging(en) of stichting(en)).

2. Een grote vereniging of stichting is verplicht[2] om een boekhouding te voeren en een jaarrekening op te maken overeenkomstig de bepalingen van de Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen.[3] Een grote vereniging of stichting voert aldus haar boekhouding en maakt een jaarrekening op volgens de regels vermeld in het KB W.Venn. doch mits[4] de aanpassingen waarin voorzien in het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

II. Boeking van het brutobedrag

3. Het compensatieverbod vermeld in artikel 25, § 2 KB W.Venn. impliceert dat de roerende inkomsten voor hun brutobedrag in opbrengsten moeten worden genomen. Het voormelde KB van 19 december 2003 bevat geen afwijkende bepalingen met betrekking tot artikel 25, § 2 KB W.Venn. zodat voor een grote vereniging of stichting dit compensatieverbod onverkort van toepassing is. De roerende voorheffing die overeenkomstig de fiscale bepalingen geheven wordt op deze roerende inkomsten, wordt geboekt op de rekening[5] 6702 Roerende voorheffing.[6]

4. Het is voor een grote vereniging of stichting bijgevolg niet toegelaten om de inkomsten uit een beleggingsproduct slechts in opbrengsten te nemen ten belope van het nettobedrag.

III. Toerekening van kosten en opbrengsten aan het boekjaar waarop zij betrekking hebben

5. Artikel 33, tweede lid KB W.Venn. verplicht om de kosten en de opbrengsten die op een boekjaar betrekking hebben op te nemen in de jaarrekening en dit ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd.[7] Bijgevolg moeten de vennootschappen voor rentedragende tegoeden de pro rata van gelopen interesten en de toepasselijke roerende voorheffing, die op vervaldag betaalbaar zijn, ten laatste op balansdatum respectievelijk in opbrengsten en in kosten boeken.[8]

6. Dit principe geldt onverkort voor een grote vereniging of stichting aangezien het voormelde KB van 19 december 2003 dienaangaande niet voorziet in een afwijkende regeling.

IV. Wijziging van het tarief van de roerende voorheffing

7. Een particulariteit doet zich voor indien het tarief van de roerende voorheffing wijzigt tijdens de looptijd van een beleggingsproduct waarvan de inkomsten gekapitaliseerd worden. Bij een verhoging (verlaging) van het tarief van de roerende voorheffing tijdens het boekjaar moet, indien het beleggingsproduct nog wordt aangehouden op balansdatum, ten laatste op deze balansdatum rekening worden gehouden met deze hogere (lagere) roerende voorheffing door een aanpassing in min (meer) van de boekwaarde van het beleggingsproduct. Deze correctie vindt in principe plaats door de rekening 6702 Roerende voorheffing te debiteren voor een groter (kleiner) bedrag dan het bedrag van de roerende voorheffing die verschuldigd is op het pro rata gedeelte van de bruto-opbrengsten die tijdens het boekjaar in resultaat wordt geboekt.

8. De Commissie merkt hierbij op dat wanneer de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, daarvan melding moet worden gemaakt in de toelichting.[9]

V. Voorbeeld

Een grote vereniging of stichting die haar jaarrekening afsluit op 31 maart belegt op 1 april 2011 in een kapitalisatiebon op 5 jaar voor een bedrag van 10.000. De toegepaste interestvoet bedraagt 3 procent.

Boeking bij verwerving

520	Vastrentende effecten			10.000	
	aan	5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		10.000

Boeking op 31/03/2012 (tarief roerende voorheffing bedraagt 15 procent)

520	Vastrentende effecten			255	
6702	Roerende voorheffing			45	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa		300

Boeking op 31/03/2013 (tarief roerende voorheffing bedraagt 25[10] procent)

520	Vastrentende effecten			201,75[11]	
6702	Roerende voorheffing			107,25	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa		309[12]

Boeking op 31/03/2014 (tarief roerende voorheffing bedraagt 25 procent)

520	Vastrentende effecten			238,70[13]	
6702	Roerende voorheffing			79,57	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa		318,27[14]

Boeking op 31/03/2015 (tarief roerende voorheffing bedraagt 25 procent)

520	Vastrentende effecten			245,89[15]	
6702	Roerende voorheffing			81,93	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa		327,82[16]

Boeking bij afloop op 31/03/2016 (tarief roerende voorheffing bedraagt 27[17] procent)

5500	Kredietinstellingen: rekening-courant			11.162,70[18]	
6702	Roerende voorheffing			116,27[19]	
	aan	751	Opbrengsten uit vlottende activa		337,65[20]
		520	Vastrentende effecten		10.941,34[21]

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 19 mei 2016 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Wettelijke verplichting opgenomen in artikel 17, § 3, 37, § 3, 53, § 3 van de Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.

3 De Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen werd opgeheven door artikel 11 van de Wet van 17 juli 2013 houdende invoeging van Boek III "Vrijheid van vestiging, dienstverlening en algemene verplichtingen van de ondernemingen" in het Wetboek van economisch recht en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek III en van de rechtshandhavingsbepalingen eigen aan Boek III, in Boeken I en XV van het Wetboek van economisch recht. Artikel 12 van voormelde Wet van 17 juli 2013 stelt evenwel dat de bestaande wetten en uitvoeringsbesluiten die verwijzen naar de bepalingen bedoeld in artikel 8 tot 11 (waaronder de Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen) worden geacht te verwijzen naar de overeenkomstige bepalingen in het Wetboek van economisch recht, zoals ingevoegd bij voormelde Wet van 17 juli 2013.

4 Artikel 1, KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

5 Deze rekening werd ingevoerd door het KB van 18 december 2012 tot wijziging van het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

6 In de standaardmodellen van de jaarrekeningen van een grote en van een zeer grote vereniging of stichting is momenteel niet voorzien in een rubriek 67. In afwachting van een aanpassing van de standaardmodellen wordt de roerende voorheffing in de jaarrekening opgenomen in

rubriek 64.

7 Behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is (artikel 33, tweede lid KB W.Venn.).

8 Dienaangaande wordt verwezen naar het CBN-advies 148-4 Boeking van de pro rata van gelopen interesten op obligaties en kasbons en de voorbeelden opgenomen in het CBN-advies 148-5 Actuarieel rendement op vastrentende effecten - Aanpassing van de adviezen 137/5 en 148/4.

9 Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.

10 Verhoging tarief roerende voorheffing tot 25 procent ingevolge artikel 80 van de Programmawet van 27 december 2012.

11 Op de rekening 520 Vastrentende effecten werd tot 31/03/2012 een bedrag aan netto-verlopen interesten toegevoegd van 255. De netto-verlopen interesten voor de periode van 1/04/2012 tot 31/03/2013 moeten nog worden toegevoegd. Bovendien moet een correctie worden aangebracht ingevolge de wijziging van het tarief van de roerende voorheffing. Op 31/03/2013 bedragen de netto-verlopen interesten (300 + 309) x 75% = 456,75. Het verschil tussen 255 en 456,75 bedraagt 201,75.

12 10.300 x 3% = 309.

13 318,27 x 75% = 238,70; 318,27 x 25% = 79,57.

14 10.609 x 3% = 318,27

15 327,82 x 75% = 245,89; 327,82 x 25% = 81,93.

16 10.927,27 x 3% = 327,82.

17 Verhoging tarief roerende voorheffing tot 27 procent ingevolge artikel 91 van de Programmawet van 26 december 2015.

18 10.000 + (300 + 309 + 318,27 + 327,82 + 337,65) x 73% = 11.162,70.

19 337,65 x 27% + (300 + 309 + 318,27 + 327,82) x 2% = 116,27.

20 11.255,09 x 3% = 337,65.

21 10.000 + 255 + 201,75 + 238,70 + 245,89 = 10.941,34.