COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 113-1 - Latente belastingen op meerwaarde - Correcties op herwaarderingen – Criteria - Boeking van waardeverminderingen op vorderingen[1]

Krachtens de artikelen 34 en 35 van het vermeld koninklijk besluit, mogen de ondernemingen de vaste activa herwaarderen; aldus wordt een getrouwer beeld van de onderneming gegeven.

De toepassing van deze beschikking blijkt echter op vele moeilijkheden te stuiten. Zij ontstaan doordat de belastingwet voorziet dat niet-gerealiseerde meerwaarden, die uitgedrukt worden, niet belastbaar zijn op voorwaarde dat «zij op een of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt zijn en blijven, niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie van de wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning» (artikel 105 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen). Zo worden vennootschappen met de volgende problemen geconfronteerd:

1. LATENTE BELASTINGEN OP MEERWAARDEN

Volgens sommige auteurs moet, bij de boeking van herwaarderingsreserves, rekening gehouden worden met de belasting die op deze meerwaarden zal geheven worden indien deze meerwaarden gerealiseerd worden.
Indien deze reserves gesplitst worden in nettomeerwaarden en latente belastingen hierop, zou de belastingadministratie van mening zijn dat de vennootschap een belastbare onttrekking deed, die belastbaar is krachtens het geciteerd artikel 105. Uiteraard zou alleen het nettobedrag van de herwaarderingsreserve kunnen geboekt worden. Maar dan wordt de facto in de rekening van de vaste activa een compensatie gemaakt tussen de brutoherwaardering en de latente belastingdruk op de meerwaarde, hetgeen blijkbaar door artikel 6 van het koninklijk besluit verboden wordt.
Gaarne vernam ik van de geachte minister hoe dat probleem dient te worden opgelost.

2. CORRECTIES VAN DE HERWAARDERINGEN

a) Indien op een bepaald moment de meerwaarde te hoog is, moet de onderneming ze aanpassen.
Volgens bekomen inlichtingen zou deze aanpassing door de belastingadministratie als belastbare onttrekking beschouwd worden. Een uitzondering zou gemaakt worden indien die belastingplichtige kan bewijzen dat de vaste activa in waarde verminderd zijn.
Indien deze aanpassing als een belastbare onttrekking moet beschouwd worden, heeft het gezegde koninklijk besluit onverwachte fiscale gevolgen, terwijl toch vooropgesteld werd dat het fiscaal neutraal zou zijn. Bovendien ziet men niet goed in hoe het verlies op de activa kan bewezen worden.
Meent de geachte minister[2] dan ook niet dat er op dit punt maatregelen moeten genomen worden ?
b) Indien de geherwaardeerde goederen gerealiseerd worden, dient de meerwaarde normaliter te worden afgeboekt (artikel 35, alinea 2).
Hoe moet dat gebeuren ? Door annulatie van de activa of door overbrenging van de meerwaarde naar de resultatenrekening ? Zal het verlaagd tarief van toepassing zijn indien de activa meer dan vijf jaar in het bezit van de onderneming geweest zijn ?

3. BEPALING VAN DE HERWAARDERING

Er bestaan menige methodieken voor het berekenen van de herwaardering van de activa.
Zo dienen volgens sommige auteurs inflatiecoëfficiënten toegepast te worden zowel op de kostprijs van de activa als op het bedrag van de afschrijvingen. Bedrijven die deel uitmaken van concerns moeten die methode toepassen omdat zij gevolgd wordt in alle filialen, met het oog op de consolidatie van de jaarrekeningen van het concern.
Sommige ondernemingen zijn van plan deze operatie nauwkeurig te boeken :
a) Herwaardering van de vaste activa door toepassing hierop van inflatiecoëfficiënten en opneming van een zelfde bedrag bij de herwaarderingsmeerwaarde;
b) Correctie van deze bedragen door toepassing van dezelfde inflatiecoëfficiënten over de afschrijvingen; deze correctie van de herwaarderingsmeerwaarde afgetrokken.
Deze correctie zou eveneens als een fiscale onttrekking - dus met belastingheffing - beschouwd worden.
Er zou echter geen probleem zijn indien alleen de netto-uitkomst op de herwaarderingsreserve geboekt wordt (herwaardering vaste activa minus herwaardering van de afschrijvingen). Maar dan kan worden gesteld dat deze methode neerkomt op een - verboden - compensatie.

4. BOEKING VAN VOORZIENINGEN VOOR VERLOREN VORDERINGEN

Volgens artikel 4, 3° van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, moeten provisies voor

waarschijnlijke verliezen op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief voorkomen.
Uit het koninklijk besluit d.d. 8 oktober 1976 blijkt echter dat alleen bij de passiva opgenomen kunnen worden voorzieningen voor risico's en lasten die niet tot doel hebben de waarde van onder de activa opgenomen bestanddelen te corrigeren.
Hoe dient deze tegenspraak opgelost te worden ?

BESLUIT

Wat het fiscale betreft, deze problemen zouden opgelost kunnen worden door een soepele toepassing van artikel 105 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Het is immers begrijpelijk dat vrijgestelde meerwaarden belastbaar zijn indien zij gebruikt worden om uitkeringen te verrichten. Maar worden meerwaarden eenvoudigweg verbeterd of aangepast,
dan lijdt de Staat geen nadeel zodat volgens mij een begrijpende houding aangewezen blijkt.
Mag ik het standpunt van de geachte minister in dit opzicht vernemen ?

ANTWOORD VAN DE MINISTER

1. BETREFFENDE DE LATENTE BELASTINGEN OP MEERWAARDEN

a) Het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen legt niet de verplichting op latente belastingen te bepalen en in de jaarrekening tot uitdrukking te brengen.
De problemen verbonden aan de waardering en de boeking in de jaarrekening van latente belastingen zijn zeer complex. Inderdaad, ze hebben niet enkel betrekking op de uitgedrukte meerwaarden maar ook, en inzonderheid, op de reserves, al dan niet vrijgesteld, de afschrijvingen en de voorzieningen en zelfs het kapitaal. Trouwens, naast de passieve latente belastingen, heeft men de actieve die onder meer voortvloeien uit de recupereerbaarheid van fiscale verliezen. Ten slotte gebeurt de waardering van het bedrag van de actieve en passieve latente belastingen niet zonder moeilijkheden.
b) Een aangepaste informatie met betrekking tot de invloed van actieve en passieve latente belastingen op het vermogen en op de resultaten van de ondernemingen kan worden gegeven in de toelichting bij de jaarrekening.
c) Indien een herwaarderingsmeerwaarde geboekt onder de rubriek V van het passief zoals voorzien door het besluit van 8 oktober 1976 in het rekeningstelsel van de onderneming, onderverdeeld is in twee rekeningen, de ene met betrekking tot de verschuldigde belasting in geval van realisatie van deze meerwaarde en de andere met betrekking tot de nettomeerwaarde na het aanrekenen van die belasting, dan heeft deze onderverdeling geen invloed op het fiscaal statuut van deze meerwaarde.

2. BETREFFENDE DE CORRECTIES VAN DE HERWAARDERINGEN

a) Krachtens artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 mag een bestanddeel van de vaste activa slechts het voorwerp uitmaken van een herwaardering wanneer dit bestanddeel ten aanzien van de aanschaffingswaarde ervan een vaststaande en blijvende meerwaarde vertoont.
Hieruit volgt dat het bedrag van de herwaardering dat geboekt moet worden op het passief van de balans hetzelfde duurzame karakter heeft. Het bedrag mag slechts geheel of gedeeltelijk geannuleerd worden voor zover de in verhouding tot de aanschaffingswaarde geboekte meerwaarde niet meer echt bestaat.
In een dergelijke hypothese heeft de annulering op het passief van de geboekte meerwaarde, gelijklopend met de annulering op het actief van de vroeger op hetzelfde actiefbestanddeel geboekte vermeerdering in verhouding tot de aanschaffingswaarde, geen fiscale gevolgen.
b) In het geval bedoeld door artikel 34 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 dient de meerwaarde, geboekt op het passief, per definitie te verdwijnen van de balans tegelijkertijd met het goed dat het voorwerp heeft uitgemaakt van de herwaardering, zodra dit gerealiseerd of buiten gebruik gesteld wordt. De meerwaarde of minderwaarde op de realisatie wordt geboekt op de uitzonderlijke resultaten.
Het verminderd tarief is van toepassing op deze gerealiseerde meerwaarden, binnen de grenzen voorzien door de artikelen 93, § 1, 2°, a), en 130 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

3. BETREFFENDE DE CRITERIA VOOR HERWAARDERING

De vraag gesteld door het geachte lid heeft blijkbaar betrekking op de inflatieboekhouding, een methode die noch voor de toepassing van de belastingwetten, noch voor de toepassing van het besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen is toegelaten. De regering heeft zich breedvoerig uitgesproken, in het Verslag aan de Koning dat het besluit voorafgaat, over de redenen waarom zij deze methode, althans voorlopig, terzijde schuift.
De vervangingswaarde waarnaar verwezen wordt in artikel 35 van het hierboven bedoelde besluit is specifiek; deze vervangingswaarde is niet het bedrag dat voortvloeit uit de algemene toepassing op de aanschaffingswaarde of nettoboekwaarde van een coëfficiënt van monetaire ontwaarding of prijsstijging.
De vraag is dan ook, op dit ogenblik, zonder voorwerp.
Het feit dat de buitenlandse groep waartoe een in België gevestigde onderneming behoort, deze methode zou aannemen voor de opstelling van haar geconsolideerde rekeningen en daartoe de aanneming van deze methode door haar vestiging of door haar filialen in België zou verplichten, is niet relevant voor de toepassing van de Belgische wet.

4. BETREFFNEDEDE BOEKING IN DE JAARREKENING VAN DE WAARDEVERMINDERINGEN OP DE VORDERINGEN

De bepalingen van artikel 4, 3°, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, volgens welke de provisies voor waarschijnlijke verliezen op vorderingen, om fiscaal aftrekbaar te kunnen zijn, moeten geboekt worden op het passief van onder meer de balans, zullen weldra in overeenstemming worden gebracht met de voorschriften van het besluit van 8

oktober 1976 die bepalen dat deze waardeverminderingen afgetrokken worden van de overeenkomstige posten op het actief en vermeld worden in de toelichting.

---

1 Parlementaire vraag van Senator Lindemans d.d. 14 maart 1978, Vragen en antwoorden Senaat d.d. 4 april 1978.

2 Parlementaire vraag van Senator Lindemans d.d. 14 maart 1978, Vragen en antwoorden Senaat d.d. 4 april 1978.