CBN-advies C105/1 - Uitgestelde belastingvoordelen wegens overdraagbare verliezen

De Commissie werd om advies gevraagd over de mogelijkheid om, gelet op beschikbare overdraagbare verliezen, uitgestelde belastingvoordelen te activeren in de geconsolideerde jaarrekening.

De Commissie heeft deze vraag onderzocht in het licht van de Belgische en Europese regelgevingen die, in tegenstelling tot buitenlandse en internationale boekhoudnormen, geen bijzondere bepalingen bevatten over het activeren van uitgestelde belastingvoordelen.

I. De Europese regelgeving

Hoewel de Europese jaarrekeningenrichtlijnen de verslaggeving voor belastingdoeleinden niet specifiek behandelen, bevatten zij een aantal vereisten waarmee rekening moet gehouden worden. Wat de geconsolideerde jaarrekening betreft, bevat de zevende richtlijn van de Raad van 13 juni 1983 volgende relevante vereisten.

Artikel 29, 4 van de zevende richtlijn bepaalt dat in de geconsolideerde balans en resultatenrekening rekening moet worden gehouden met het verschil dat bij de consolidatie blijkt tussen de aan het boekjaar en de vorige boekjaren toe te rekenen belastingen en de met betrekking tot deze boekjaren betaalde of opgelegde belastingen, voor zover mag worden aangenomen dat daaruit voor één van de geconsolideerde ondernemingen in de afzienbare toekomst inderdaad kosten zullen voortvloeien.

Artikel 29, 5 bepaalt dat activa pas worden geconsolideerd nadat uitsluitend voor toepassing van de belastingwetgeving uitgevoerde waardecorrecties ongedaan zijn gemaakt. De Lid-Staten kunnen niettemin toestaan dat deze activa met inachtneming van deze correcties in de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, op voorwaarde dat het naar behoren gemotiveerde bedrag van deze correcties in de toelichting wordt vermeld.

Verder bepaalt artikel 34, 11 dat in de toelichting het verschil moet vermeld worden tussen de aan de geconsolideerde resultatenrekening van het boekjaar en de vorige boekjaren toegerekende belastingen en de met betrekking tot deze boekjaren betaalde of opgelegde belastingen, voor zover dit verschil van wezenlijk belang is met het oog op in de toekomst te betalen belastingen. Dit bedrag kan echter ook gecumuleerd op de geconsolideerde balans worden opgenomen in een afzonderlijke post die dienovereenkomstig wordt omschreven.

Uit deze bepalingen van de zevende richtlijn kan worden besloten dat er geen uitdrukkelijk verbod bestaat op het activeren van uitgestelde belastingvoordelen wegens overdraagbare verliezen. Dit standpunt werd bevestigd door het Europese Contactcomité voor de Richtlijnen jaarrekeningenrecht.
In het kader van de Europese strategie om zoveel mogelijk overeenstemming na te streven tussen de Europese richtlijnen en de IAS normen, heeft het Contactcomité de overeenstemming onderzocht tussen het Europese jaarrekeningenrecht en IAS 12 "Income Taxes"[1].

Wat de overdraagbare verliezen betreft, bepaalt IAS 12 dat een uitgesteld belastingvoordeel dient geactiveerd te worden voor zover het waarschijnlijk is dat er toekomstige fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee verliezen gecompenseerd kunnen worden. De criteria voor het opnemen van een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen zijn dezelfde als diegene die in het geval van verrekenbare tijdelijke verschillen worden gehanteerd : voor alle verrekenbare tijdelijke verschillen dient een uitgesteld belastingvoordeel te worden geactiveerd tot het bedrag waarvan het waarschijnlijk is dat er belastbare winst beschikbaar zal zijn voor de verrekening.

Er wordt echter vanuit gegaan dat de beschikbare overdraagbare verliezen tevens een sterke aanwijzing vormen dat er mogelijk onvoldoende toekomstige fiscale winst zal voorhanden zijn[2]. Een onderneming die de laatste jaren voortdurend verlies heeft geleden, kan daarom enkel een uitgesteld belastingvoordeel uit hoofde van beschikbare overdraagbare verliezen activeren, voor zover zij voldoende belastbare tijdelijke verschillen heeft of er voldoende sterke aanwijzingen zijn dat in de toekomst voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn om het latente voordeel te realiseren.

De volgende criteria dienen in aanmerking te worden genomen bij het bepalen of het waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst zal zijn :

a) de onderneming heeft voldoende belastbare tijdelijke verschillen ten aanzien van dezelfde belastingautoriteit en dezelfde fiscale eenheid, die zullen resulteren in belastbare bedragen waartegen de verliescompensatie kan worden gerealiseerd ;
b) het is waarschijnlijk dat de onderneming fiscale winst zal hebben voordat de verliescompensatie vervalt ;
c) de beschikbare verliescompensatie heeft aanwijsbare oorzaken waarvan het onwaarschijnlijk is dat zij zich opnieuw zullen voordoen ;
d) planning van fiscale winst is mogelijk zodat de rechtspersoon fiscale winst kan creëren in de verslagperiode waarin de beschikbare verliescompensatie kan worden gerealiseerd.

Het uitgestelde belastingvoordeel wordt niet geactiveerd als het onwaarschijnlijk is dat fiscale winst beschikbaar zal zijn. Op iedere balansdatum beoordeelt de onderneming het niet geactiveerde uitgestelde belastingvoordeel. Een in het verleden niet geactiveerd belastingvoordeel wordt geactiveerd voor zover het waarschijnlijk is dat toekomstige fiscale winst de realisatie van het uitgestelde

belastingvoordeel mogelijk maakt, bvb. als gevolg van een verbetering van de concurrentiepositie.

Wat het activeren van een uitgesteld belastingvoordeel wegens een overdraagbaarbaar verlies in de geconsolideerde jaarrekening betreft, is het Europese Contactcomité tot het besluit gekomen dat, gelet op de "going concern" veronderstelling, IAS 12 verenigbaar is met de Europese richtlijnen. Inderdaad, indien een onderneming niet meer in staat mocht zijn om voldoende toekomstige belastbare winst te genereren waarop de tijdelijke verschillen in mindering kunnen worden gebracht, dan zou dit betekenen dat zij wellicht niet langer in "going concern" verkeert.

Het Contactcomité heeft verder de toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel benadrukt zoals gedefinieerd in de vierde Richtlijn. Dit beginsel leidt ertoe dat uitgestelde belastingvorderingen enkel kunnen geactiveerd worden in de jaarrekening, als er geen redelijke twijfel bestaat over de toekomstige fiscale winst. Het criterium "geen redelijke twijfel" valt in het Europese kader strikter op te vatten dan het in IAS 12 gehanteerde waarschijnlijkheidscriterium.

II. De Belgische regelgeving

Het verslag aan de Koning bij het consolidatiebesluit van 6 maart 1990 bevat volgende intentieverklaring: "... Het begrip belastinglatentie, de mate waarin daarmee rekening moet worden gehouden en de wijze waarop de belastinglatenties in de financiële staten moeten verwerkt worden, geven aanleiding tot doctrinale controverses. Daarom beperkt het besluit er zich toe in de huidige stand van zaken de tekst van de richtlijn terzake over te nemen. Het komt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen toe om in het kader van de haar toegewezen taak terzake de beginselen van een regelmatige boekhouding progressief te ontwikkelen gelet o.m. op hetgeen in het buitenland tot stand zal komen...".

Het consolidatiebesluit beperkt er zich dan ook toe in de artikelen 40 en 69 de hoger vermelde Europeesrechtelijke bepalingen over te nemen.

Voor het Belgische consolidatiebesluit kunnen dan ook dezelfde conclusies gelden als voor de zevende richtlijn: enerzijds bestaat er geen uitdrukkelijk geformuleerd verbod op het activeren van een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen; anderzijds mag besloten worden dat toepassing mag worden gemaakt van IAS 12 mits naleving van het Europeesrechtelijke voorzichtigheidsbeginsel.

III. Buitenlandse regelgeving

Zowel een belangrijk aantal Europese Lid-Staten als de Verenigde Staten behandelen in hun regelgeving de problematiek van de uitgestelde belastingen exhaustief met inbegrip van de vraag of een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen kan opgenomen worden.

Zo bepaalt het Franse consolidatiebesluit[3] dat een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen kan geactiveerd worden indien het waarschijnlijk wordt geacht dat er belastbare winst zal zijn gedurende de periode van verliescompensatie. Tenzij overtuigende bewijzen van het tegendeel, zoals éénmalige uitzonderlijke verliezen of verwachte uitzonderlijke winsten, wordt verondersteld dat er geen toekomstige belastbare winst zal zijn indien de onderneming gedurende de twee vorige boekjaren verlies leed.

In het Verenigd Koninkrijk bepaalt SSAP 15[4] dat een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen slechts kan worden geactiveerd indien het gaat om een verlies veroorzaakt door een aanwijsbare, niet recurrente oorzaak, de onderneming sinds geruime tijd winstgevend was en er geen redelijke twijfel kan over bestaan dat er voldoende belastbare winst zal zijn gedurende de periode waarin de verliescompensatie kan toegepast worden.

Wat de Verenigde Staten betreft, bepaalt FAS 109[5] dat een uitgesteld belastingvoordeel wegens overdraagbare verliezen dient geactiveerd te worden doch met toepassing van een "valuation allowance" indien op grond van de beschikbare gegevens het niet waarschijnlijk wordt geacht (een waarschijnlijkheid van minder dan 50%) dat de verliescompensatie zal gerealiseerd worden.

Rekening houdend met deze gegevens is de Commissie van oordeel dat de vraag of een Belgische onderneming een uitgesteld belastingvoordeel wegens een overdraagbaar verlies kan activeren, bevestigend kan beantwoord worden, doch enkel met naleving van het voorzichtigheidsbeginsel dat één van de basisbeginselen van het Belgische en Europese boekhoudrecht is, en met toepassing van een buitenlandse of internationale norm die waarborgt dat het boeken van de uitgestelde belastingen op een coherente en uniforme wijze gebeurt. In de huidige stand van zaken is de Commissie van oordeel dat IAS 12 "Income Taxes" daartoe de meest aangewezen norm is aangezien de problematiek van de uitgestelde belastingen er exhaustief in behandeld wordt en de overeenstemming met de Europese regelgeving werd onderzocht door het Europese Contactcomité.

Tenslotte deelt de Commissie mee dat zij de problematiek van de uitgestelde belastingen zowel in de enkelvoudige als in de geconsolideerde jaarrekening, heeft opgenomen in haar lijst van prioritaire werkthema's.

---

1 "Onderzoek naar de overeenstemming tussen IAS 12 en de Europese jaarrekeningenrichtlijnen", Directoraat - Generaal XV, Interne Markt en Financiële Diensten, 1997.

2 In de optiek van IAS 12 kan er immers slechts sprake zijn van toekomstige verliescompensatie ("loss carry forward") nadat de mogelijkheden van belastingteruggave op in het verleden belaste winsten werden uitgeput en er dus in het verleden onvoldoende winsten waren om de verliescompensatie toe te passen ("loss carry back").

3 Zie "Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement 99-02 du Comité de réglementation comptable, Section III, 31 Impôts sur le

résultat".

4 SSAP 15, Accounting for deferred tax.

5 FAS 109, Accounting for Income Taxes