

De boekhoudkundige verwerking van uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies

Prof. dr. Stijn Goeminne, Faculteit Economie & Bedrijfskunde, Universiteit Gent

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft eind oktober 2013 haar veertiende advies van het afgelopen jaar goedgekeurd. Het behandelt de boekhoudkundige verwerking van uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden waarvoor de uitgestelde belastingregeling geldt en bij kapitaalsubsidies. Aanvullend publiceerde de Commissie een technische nota die de inzichten uit het advies vertaalt naar IFRS/IAS.

Uitgestelde belastingen bij gerealiseerde meerwaarden

Artikel 47 WIB92 voorziet in de mogelijkheid om gerealiseerde meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa gespreid te laten taxeren. Hiervoor moet in eerste instantie aan 2 voorwaarden voldaan zijn.¹ Vooreerst moet het bij de realisatie ontvangen bedrag opnieuw geïnvesteerd worden. Ten tweede moet de meerwaarde in het vermogen van de onderneming ~~blijft~~ behouden blijven. Als aan deze voorwaarden is voldaan, mag de belasting op de meerwaarde gelijkmatig gespreid worden volgens het ritme van de fiscaal in aanmerking genomen afschrijvingen van de verworven vaste activa. Gevolg hiervan is dat de belasting grotendeels of zelfs volledig ten laste komt van latere boekjaren, waardoor er een belastingsschuld ontstaat. Deze uitgestelde belastingen moeten tot uitdrukking gebracht worden op een afzonderlijke post van de balans “Uitgestelde belastingen” (rekening 168) die noch onder het eigen vermogen, noch onder de schulden valt.

Uitgestelde belastingen bij kapitaalsubsidies

Voor kapitaalsubsidies voor afschrijfbaar vaste activa geldt een gelijkaardige fiscale regeling. Kapitaalsubsidies betreffen de subsidies die van overheidswege werden verkregen met het oog op investeringen in vaste activa die via eigen middelen gefinancierd worden.² Het is toegestaan dat gelijkmatig met de afschrijvingen op het betrokken vast actief de belasting op de subsidie wordt gespreid in de tijd. Deze uitgestelde belastingen komen op diezelfde afzonderlijke post “Uitgestelde belastingen” (rekening 168) terecht.

¹ Bemerkt dat er nog aan bijkomende eerder technische voorwaarden (oa. wederbeleggingstermijn, termijn van bezit van het verkochte actief,...) dient voldaan te zijn, dewelke we hier, net als in het Advies buiten beschouwing laten.

De bijkomende voorwaarden zijn oa. beschreven in De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2013, Boekhoudzakboekje 2013, Wolters Kluwer België : Mechelen: p. 603.

² De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2013, Boekhoudzakboekje 2013, Wolters Kluwer België : Mechelen: p. 518.

Met opmaak: Lettertype: 10 pt

Met opmaak: Lettertype: (Standaard) Garamond, 10 pt

Met opmaak: Lettertype: 10 pt

Met opmaak: Nederlands (België)

Advies 165/1

Het is niet voor het eerst dat de Commissie dit onderwerp behandelt. De boekhoudkundige verwerking van de balanspost “Uitgestelde belastingen” kwam reeds aan bod in Advies 165/1 dat door het nieuwe Advies 2013/14 werd geupdated en erdoor -ook meteen ~~ook~~ wordt opgeheven.

Waardering van de uitgestelde belasting

De waardering op het ogenblik waarop de subsidie of de gerealiseerde meerwaarde wordt geboekt, dient volgens artikel 76 §1 KB W.Venn. te gebeuren tegen het normale bedrag van de belasting die op de subsidie of de meerwaarde zou zijn geheven, mocht die niet zijn uitgesteld.

Wanneer echter op het ogenblik dat deze subsidies of meerwaarden worden geboekt kan vermoed worden dat de effectieve belasting in de nabije toekomst lager zal zijn als gevolg van een belastingvermindering of -vrijstelling (bijv. aftrekbare, overgedragen verliezen, aftrek voor risicokapitaal,...), dan moet hiermee rekening gehouden worden. De uitgestelde belasting moet in dat geval gewaardeerd worden na aftrek van de weerslag van deze verminderingen of vrijstellingen. Deze aanpassing is slechts genoodzaakt indien het om betekenisvolle bedragen zou gaan. Dit is het geval wanneer zonder aanpassing de vermelding op de passiefzijde misleidend zou zijn.

Geleidelijke inresultaatname van de uitgestelde belastingen

Na de initiële boeking van de uitgestelde belastingen, kunnen die naarmate de tijd verloopt gespreid in resultaat genomen worden.

De uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden worden geleidelijk afgeboekt naar de post “780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen” van de resultatenrekening en dit gelijkmatig met de opnemings van de betrokken meerwaarde in het belastbaar resultaat.

Volgens artikel 76 §2 eerste lid KB. W.Venn. moeten de uitgestelde belastingen op ontvangen kapitaalsubsidies (eveneens) geleidelijk worden afgeboekt via overboeking naar de post “780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen” van de resultatenrekening en dit volgens het ritme van de afboekingen van de kapitaalsubsidies waarop ze betrekking hebben.

Heeft de kapitaalsubsidie betrekking op ~~de~~ een actiefbestanddeel dat niet wordt afgeschreven, dan blijft het bedrag van de kapitaalsubsidie, deels op de rekening “15 Kapitaalsubsidies” en deels op de rekening “168 Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies” staan voor zover het betrokken actief als activa op de balans blijft behouden. In het geval er een waardevermindering zou worden geboekt op het betrokken actief, dan moeten ook de kapitaalsubsidie en de uitgestelde belastingen evenredig in resultaat worden genomen.

Latere aanpassingen aan de waardering van de uitgestelde belastingen

Als gevolg van een wijziging in de fiscale toestand van de onderneming is het mogelijk dat het gepassiveerde bedrag van de uitgestelde belasting moet worden aangepast. Volgens artikel 76 §3 KB. W.Venn. is dit mogelijk wanneer die wijziging in de fiscale toestand ervoor zorgt dat het effectieve bedrag van de geraamde belasting dat in een nabije toekomst zal zijn verschuldigd sterk zal verschillen van het bedrag aan de passiefzijde.

De latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op de kapitaalsubsidies dienen rechtstreeks aan de post “15 Kapitaalsubsidies” te worden toegerekend. Voor latere aanpassingen van het bedrag van de uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden is dat rechtstreeks aan de post “132 Belastingvrije reserves”.

Ook hier geldt dat deze aanpassingen slechts hoeven te worden doorgevoerd voor betekenisvolle bedragen, of dus wanneer het bedrag aan passiefzijde voor uitgestelde belastingen zonder correctie misleidend zou kunnen zijn.

Voorbeeld

De Commissie illustreert de principes aan de hand van 2 voorbeelden. In deze bijdrage nemen we het voorbeeld over wat betreft de uitgestelde belasting op gerealiseerde meerwaarden om de aanbevelingen van de Commissie stap voor stap te illustreren. Voor het voorbeeld betreffende de kapitaalsubsidies (dat grotendeels analoog verloopt) verwijzen we naar het Advies.

Veronderstel een vennootschap die op 01/02/20N1 een meerwaarde van 1.000 euro realiseert op de verkoop van een volledig afgeschreven machine met een initiële aanschaffingswaarde van 5.000 euro. Op 01/03/20N1 wordt de verkoopprijs herbelegd door de aanschaffing van een materieel vast actief dat lineair wordt afgeschreven over een periode van 10 jaar. Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 34% en de uitgestelde belastingen worden door de vennootschap ook aan dat tarief gewaardeerd. In de loop van 20N4 ~~beslist de regering wordt beslist om~~ het belastingtarief te verlagen naar 29% met ingang van 01/01/20N5. We laten de BTW buiten beschouwing in het voorbeeld.

De realisatie van het afgeschreven goed kan als volgt worden geboekt :

416	Diverse vorderingen	1.000,00
23.9	Installaties, machines & uitrusting – Geboekte afschrijvingen	5.000,00
Aan	763 Meerwaarden op de realisatie van vaste activa	1.000,00
	23.0 Installaties, machines en uitrusting – aanschaffingswaarde	5.000,00

Het betreft hier de realisatie van een materieel vast actief waarvoor de meerwaarde in aanmerking komt voor gespreide taxatie. Gegeven de gerealiseerde meerwaarde van 1.000 euro en het belastingtarief van 34% leidt dit tot de overboeking van de gerealiseerde meerwaarde naar uitgestelde belastingen ($34\% \times 1.000 = 340$ euro) en de belastingvrije reserves ($1.000 - 340 = 660$ euro) :

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves	660,00	
	Aan 132 Belastingvrije reserves		660,00
680	Overboeking naar de uitgestelde belastingen	340,00	
	Aan 1682 Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op MVA		340,00

De meerwaarde van 1.000 euro wordt geherinvesteerd op 01/03/20N1 :

23.0	Installaties, machines en uitrusting – Aanschaffingswaarde	1.000,00	
Aan	440 Leveranciers		1.000,00

Op 31/12/20N1 wordt afgeschreven op het geherinvesteerd goed. Er wordt voor 10 jaar lineair afgeschreven ($1.000 \times 10\% = 100$ euro), waarbij we veronderstellen dat reeds een volledige annuïteit wordt afgeschreven in 20N1 :

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa	100,00	
Aan	23.9 Installaties, machines en uitrusting – geboekte afschrijvingen		100,00

Op 31/12/20N1 worden eveneens, gelijkmatig met de afschrijvingen op het geherinvesteerd actief (of dus 10%), de uitgestelde belastingen ($10\% \times 340 = 34$ euro) en de belastingvrije reserves ($10\% \times 660 = 66$ euro) overgeboekt naar het resultaat.

1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op MVA	34,00	
Aan	780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen		34,00
132	Belastingvrije reserves	66,00	
Aan	789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves		66,00

In de veronderstelling dat er geen andere transacties geboekt zijn, ziet de balans op 31/12/20N1 er als volgt uit :

Actief	Balans 31/12/20N1		Passief
Materiële vaste actief	1.000	Belastingvrije reserve	594
Afschrijvingen (-)	-100	Uitgestelde belastingen	306
	900		900

Op 31/12/20N2 worden bovenstaande boekingen van 31/12/20N1 hernomen, waarna een nieuwe balans kan worden opgesteld :

Actief	Balans 31/12/20N2		Passief
Materiële vaste actief	1.000	Belastingvrije reserve	528
Afschrijvingen (-)	-200	Uitgestelde belastingen	272
	800		800

Voor de jaren 20N3 en 20N4 blijven dezelfde eindejaarsboekingen terugkeren zodat op 31/12/20N4 volgende balans zou bekomen worden :

Actief	(Voorlopige) Balans 31/12/20N4		Passief
Materiële vaste actief	1.000	Belastingvrije reserve	396
Afschrijvingen (-)	-400	Uitgestelde belastingen	204
	600		600

In 20N4 moet bovendien rekening gehouden worden met de wijzigingen in de fiscaliteit vanaf 20N5. Er is een daling van de vennootschapsbelasting aangekondigd van 34% naar 29%. Voor de vennootschap wordt deze wijziging verondersteld een grondige en blijvende impact te hebben op de fiscale toestand van de vennootschap. Eind boekjaar 20N4 staat vast dat bij aanvang van 20N5 er van de in 20N1 gerealiseerde meerwaarde (van 1.000 euro) nog 600 euro moet worden belast gezien er reeds jaarlijks (in 20N1, 20N2, 20N3 en 20N4) telkens 100 euro werd belast (aan 34%). Vanaf 20N5 wordt dit belast aan het verlaagde tarief van 29%, zodat in de volgende boekjaren gespreid over de resterende levensduur van het geherinvesteerd actief in totaal nog $(29\% \times 600 =)$ 174 euro aan belastingen moet worden betaald. Op de post “Uitgestelde belastingen” staat eind 20X4 echter nog een bedrag van 204 euro geboekt (zie balans hierboven : van de 340 euro werd 4 jaar lang jaarlijks reeds 34 euro in resultaat genomen) zodat als gevolg van de tariefwijziging een bedrag van $(204 - 174 =)$ 30 euro moet worden overgeboekt van de “Uitgestelde belastingen” naar de “Belastingvrije reserves”. Zoals de Commissie aanbeveelt kan de aanpassing van het bedrag van de uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden rechtstreeks op de post “Belastingvrije reserves” worden geboekt :

1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op materiële vaste activa	30,00	
Aan	132 Belastingvrije reserves		30,00

Dit leidt tot volgende definitieve balans op 31/12/20N4 :

Actief	(Definitieve) Balans 31/12/20N4		Passief
Materiële vaste actief	1.000	Belastingvrije reserve	426
Afschrijvingen (-)	-400	Uitgestelde belastingen	174
	600		600

Vanaf 31/12/20N5 wordt het bedrag van de inresultaatname van de uitgestelde belastingen dan $(10\% \times 290 =)$ 29 euro en dat van de inresultaatname van de belastingvrije reserves $(10\% \times 710 =)$ 71 euro, zodat jaarlijks geboekt wordt :

1682	Uitgestelde belastingen op gerealiseerde meerwaarden op MVA	29,00
Aan	780 Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen	29,00
132	Belastingvrije reserves	71,00
Aan	789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	71,00

Technische nota

Naast het Advies 2013/14 heeft de Commissie ook een technische nota gepubliceerd die de materie behandelt voor vennootschappen die rapporteren volgens IFRS/IAS. De Commissie benadrukt dat de technische nota geen enkele invloed heeft op het hierboven besproken Advies. In België gelden de IFRS/IAS-regels op geen enkele wijze voor de enkelvoudige jaarrekening. Ondernemingen kunnen wat betreft de geconsolideerde jaarrekening wel vrijwillig kiezen om de IFRS/IAS-regels toe te passen.