

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/XX – Groepsbijdrage

Ontwerpadvies van 13 maart 2019

I. Algemeen

1. Met onderhavig advies verduidelijkt de Commissie de boekhoudkundige verwerking van de *groepsbijdrageregeling*¹ in de statutaire jaarrekening.
2. De groepsbijdrageregeling steunt op het beginsel van de fiscale neutraliteit volgens hetwelk de fiscale behandeling van de winst en het verlies moet afgestemd zijn op de economische entiteit die de activiteiten uitoefent, ongeacht de manier waarop die economische entiteit gestructureerd en georganiseerd is en of het om één enkele entiteit of om een groep van vennootschappen gaat.² De groepsbijdrage-regeling is een vorm van fiscale consolidatie.

II. Beknopte beschrijving van de groepsbijdrageregeling

3. Met de groepsbijdrage-regeling wordt beoogd om aan vennootschapsgroepen de mogelijkheid te bieden om in bepaalde omstandigheden het fiscale verlies van het aanslagjaar van een groepsvennootschap af te zetten tegen de winst die een andere groepsvennootschap heeft behaald tijdens datzelfde aanslagjaar.
4. Fiscaaltechnisch wordt deze fiscale winstverschuiving bekomen door een vermindering³ van het belastbaar inkomen met het bedrag van de groepsbijdrage bij de ene groepsvennootschap en een opname van datzelfde bedrag in de belastbare grondslag⁴ van het belastbaar tijdperk dat verbonden is met datzelfde aanslagjaar van de andere groepsvennootschap. Concreet houdt dit laatste in dat in de aangifte de begintoestand van de reserves moet worden verlaagd met een bedrag dat overeenstemt met het bedrag van de groepsbijdrage.⁵
5. De groepsbijdrage-regeling wordt evenwel gekenmerkt door een nagestreefde vermogensneutraliteit. Door de fiscale winstverschuiving betaalt de ene groepsvennootschap minder belastingen ten nadele van de andere groepsvennootschap. Om dit nadeel te compenseren betaalt de vennootschap die het voordeel geniet een vergoeding die overeenstemt met het door deze laatste vennootschap bekomen voordeel ingevolge de fiscale winstverschuiving. Deze vergoeding is in hoofde van de betaler fiscaal een niet-aftrekbare kost⁶ en is in hoofde van de verkrijger niet belastbaar⁷.

¹ De groepsbijdrageregeling is in het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (hierna: WIB 92) opgenomen in de artikelen 185, § 4, 194septies, 198, § 1, 15° en 205/5 (artikelen 18, 36, 39, 9° en 48 van de Wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting). De Commissie benadrukt dat onderhavig advies strikt beperkt is tot de boekhoudkundige aspecten van de groepsbijdrageregeling en geenszins betrekking heeft op de fiscale aspecten.

² Memorie van toelichting bij de Wet van 30 juli 2018 houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen, Kamerdocumenten 54 3147/001, 29.

³ *Aftrek van de groepsbijdrage* genoemd (artikel 205/5, § 1 WIB 92).

⁴ Artikel 185, § 4 WIB 92.

⁵ Memorie van toelichting bij de Wet van 30 juli 2018 houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen, Kamerdocumenten 54 3147/001, 30.

⁶ Artikel 198, § 1, 15° WIB 92.

⁷ Artikel 185, § 4 en 194septies WIB 92.

6. Voor de toepassing van de groepsbijdrage-regeling moeten de twee in aanmerking komende groepsvennootschappen met elkaar een overeenkomst sluiten waarin de modaliteiten van de groepsbijdrage-regeling zijn beschreven.

7. De toepassing van de groepsbijdrageregeling is beperkt tot groepsvennootschappen die gedurende een onafgebroken periode van vijf jaar⁸ met elkaar verbonden zijn.⁹ Voor de toepassing van de groepsbijdrageregeling wordt verstaan onder een *verbonden vennootschap*: een vennootschap

- die beschikt over een rechtstreekse deelneming van ten minste 90 procent in het kapitaal van de belastingplichtige die de aftrek van de groepsbijdrage toepast; of
- waarvan het kapitaal rechtstreeks voor ten minste 90 procent wordt aangehouden door de belastingplichtige die de aftrek van de groepsbijdrage toepast; of
- waarvan het kapitaal rechtstreeks voor ten minste 90 procent wordt aangehouden door een andere binnenlandse of buitenlandse vennootschap en deze andere binnenlandse of buitenlandse vennootschap beschikt over een deelneming van ten minste 90 procent in het kapitaal van de belastingplichtige die de aftrek van de groepsbijdrage toepast.

III. Boekhoudkundige verwerking van de groepsbijdrage-regeling

8. Enerzijds bestaat de groepsbijdrageregeling uit een verschuiving van belastbare materie van de ene groepsvennootschap naar een andere groepsvennootschap. Deze verschuiving vindt plaats door een passende opname in de fiscale aangiften van de betrokken vennootschappen voor het betreffende aanslagjaar (zie hoger). Deze fiscale verschuiving vindt aldus plaats buiten de boekhouding en vergt op boekhoudrechtelijk gebied geen verdere verduidelijking¹⁰ van de Commissie.

9. Anderzijds wordt een vergoeding betaald door de vennootschap die een bepaald bedrag onttrekt aan haar belastbaar resultaat en verschuift naar een andere groepsvennootschap die dit zelfde bedrag in haar belastbaar resultaat moet opnemen. De betaalde vergoeding is gelijk aan het bedrag van de belasting die wordt uitgespaard door de vennootschap die de *aftrek van de groepsbijdrage* heeft toegepast. Hierna verduidelijkt de Commissie de boekhoudkundige verwerking¹¹ van deze vergoeding.

A. In hoofde van de betaler van de vergoeding voor de groepsbijdrage

10. De vennootschap die de *aftrek van de groepsbijdrage* toepast moet een vergoeding betalen gelijk aan de belasting die wordt uitgespaard door de toepassing van de *aftrek van de groepsbijdrage*. Deze vergoeding moet worden betaald omwille van de beoogde vermogensneutraliteit. Door de fiscale winstverschuiving zal de belasting die verschuldigd is of in de

⁸ Te rekenen vanaf 1 januari van het vierde kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd.

⁹ Artikel 205/5, § 2, derde lid WIB 92. Daarnaast bevat het artikel 205/5 WIB 92 een aantal gevallen waarin de groepsbijdrageregeling niet mogelijk is.

¹⁰ Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de ondernemingen die een volledig schema van de jaarrekening moeten publiceren, in de toelichting moeten vermelden wat de voornaamste oorzaken zijn van het verschil tussen de winst vóór belastingen zoals deze uit de jaarrekening blijkt en de geraamde belastbare winst, indien deze verschillen een belangrijke invloed hebben op de resultaten van de onderneming (artikel 91, A, XV, B KB W.Venn.).

¹¹ Onderhavig advies behelst uitsluitend de boekhoudkundige verwerking voor wat betreft de opname in de statutaire jaarrekening. De Commissie benadrukt dat tevens de nodige aandacht moet worden besteed aan de gevolgen die de toepassing van de groepsbijdrageregeling heeft voor de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening indien de betrokken vennootschappen daartoe verplicht zouden zijn.

toekomst zal zijn, niet worden gedragen door de vennootschap die de aftrek van de groepsbijdrage heeft toegepast maar door de contracterende tegenpartij.

11. De rekening *67 Belastingen op het resultaat* wordt gebruikt voor alle uitgaven of kosten die de onderneming heeft gedaan of ondergaan ter voldoening van de winstbelastingen die geheven worden over het resultaat en die met deze winstbelastingen verrekenbaar zijn.¹²

12. Op inventarisdatum worden de belastingschulden geraamd. Deze worden geboekt op de 67-rekeningen. In de meeste gevallen wordt de groepsbijdrage-overeenkomst slechts gesloten na de afsluiting van het boekjaar. De groepsbijdrage-overeenkomst is in regel dus een overeenkomst die moet worden verwerkt in het volgende boekjaar. In dat geval wordt de geraamde belastingschuld, met inbegrip van de vergoeding voor de groepsbijdrage-overeenkomst, geboekt door debitering van de rekening *6702 Geraamde belastingen*¹³ met als tegenpost de rekening *4500 Belgische winstbelastingen*. In het volgende boekjaar, bij de afsluiting van de groepsbijdrage-overeenkomst, wordt dan de rekening *4500 Belgische winstbelastingen* gedebiteerd met als tegenpost de boeking van een schuld aan de groepsvennootschap waarmee de groepsbijdrage-overeenkomst werd gesloten.

B. In hoofde van de ontvanger van de vergoeding voor de groepsbijdrage

13. In hoofde van de ontvanger van de vergoeding vormt het ontvangen bedrag, in principe, de vergoeding voor de aanwending van een actieve belastinglatentie. Een actieve belastinglatentie wordt in een statutaire Belgische jaarrekening echter niet als een actiefbestanddeel uitgedrukt op de balans. Bovendien is de vergoeding niet in functie van het bedrag van het fiscale verlies van de vennootschap die de vergoeding ontvangt doch uitsluitend in functie van de belastingbesparing door de vennootschap die de *aftrek van de groepsbijdrage* toepast. In praktijk bestaat zelfs de mogelijkheid dat de vennootschap die als tegenpartij optreedt van de vennootschap die de aftrek van de groepsbijdrage toepast, haar belastbare basis verhoogt en daardoor onmiddellijk belasting moet betalen.

14. De ontvangen (of te ontvangen) vergoeding is aldus niet het gevolg van een voorheen reeds betaalde belasting noch aan te merken als een belastingkrediet. Bijgevolg kan de ontvangen vergoeding niet worden geboekt als een regularisering van voorheen betaalde belasting en wordt deze niet geboekt op de rekening *77 Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen*. De vergoeding wordt geboekt op de rekening *764 Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten*.

IV. Voorbeelden

15. De binnenlandse vennootschappen A en B, die beiden hun boekjaar afsluiten op 31/12/N voldoen aan de voorwaarden om de aftrek van de groepsbijdrage toe te passen.

16. De vennootschap A behaalde tijdens het boekjaar dat afsluit op 31/12/N, vóór toepassing van de groepsbijdrage-regeling, een fiscaal verlies van 110.000 euro. De vennootschap A en de vennootschap B sluiten in het jaar N+1 een groepsbijdrage-overeenkomst voor een bedrag van 100.000 euro.

¹² Zie ook randnummer 4 van CBN-advies 2018/14 – *Belastingen*.

¹³ Of, in het geval er tijdens het boekjaar een teveel aan voorheffingen werd gestort, een boeking op de rekening *77 Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen*. Bij deze berekening kan meestal nog geen rekening worden gehouden met de groepsbijdrage-overeenkomst aangezien deze, in de regel, pas afgesloten wordt in het volgende boekjaar. De boeking van deze bijdrage vindt aldus plaats het volgende boekjaar.

17. De vennootschap B behaalde tijdens het boekjaar dat afsluit op 31/12/N, vóór toepassing van de groepsbijdrage-regeling, een fiscaal resultaat van 480.000 euro. De vennootschap B heeft, per hypothese, geen voorafbetaling gedaan noch andere fiscaal verrekenbare bestanddelen.

18. Door toepassing van de aftrek van de groepsbijdrage realiseert de vennootschap B een belastingbesparing van 25.000¹⁴ euro. De vergoeding die de vennootschap B verschuldigd is aan de vennootschap A bedraagt aldus 25.000 euro.

19. De vermindering van de belastbare basis van de vennootschap B met 100.000 euro en de verhoging van de belastbare basis van de vennootschap A vinden plaats buiten de boekhouding.

20. De boeking van de vergoeding in het kader van de groepsbijdrage-regeling is als volgt.

A. In hoofde van vennootschap B (betaler van de vergoeding)

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N

6702	Geraamde belastingen		120.000 ¹⁵
	aan 4500	Belgische winstbelastingen	120.000

Bij het sluiten van de groepsbijdrage-overeenkomst (in boekjaar N+1)

4500	Belgische winstbelastingen		25.000
	aan 489	Diverse schulden	25.000

B. In hoofde van vennootschap A (ontvanger van de vergoeding)

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N

Geen boeking

Bij het sluiten van de groepsbijdrage-overeenkomst (in boekjaar N+1)

2810	Vorderingen op rekening		25.000
	aan 764	Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten	25.000

¹⁴ Voor de eenvoud wordt een belastingtarief van 25% gehanteerd.

¹⁵ Voor de eenvoud wordt een belastingtarief van 25% gehanteerd, toe te passen op de belastbare basis van 480.000 euro.