

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2022/XX - Boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen tussen vennootschappen

Ontwerpadvies van 22 juni 2022

I. Inleiding

1. Onderhavig advies behandelt de boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen. Het advies beperkt zich tot verrichtingen tussen vennootschappen. De boekhoudkundige verwerking van dergelijke verrichtingen tussen verenigingen en stichtingen zal het voorwerp uitmaken van een afzonderlijk advies.

2. CBN-advies 2009/15 - *De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen* wordt hierbij geüpdatet en opgeheven.

II. Definitie

3. Inbreng van algemeenheid is de rechtshandeling waarbij een vennootschap haar gehele vermogen, zowel de activa als de passiva, zonder ontbinding overdraagt aan één of meer bestaande of nieuwe vennootschappen tegen een vergoeding die uitsluitend bestaat in aandelen van de verkrijgende vennootschap of vennootschappen.¹

4. Inbreng van bedrijfstak² is de rechtshandeling waarbij een vennootschap, zonder ontbinding, een bedrijfstak evenals de daaraan verbonden activa en passiva overdraagt aan een andere vennootschap tegen een vergoeding die uitsluitend bestaat in aandelen van de verkrijgende vennootschap.³

III. Boekhoudkundige verwerking

A. Principe

5. De inbreng van bedrijfstak of van algemeenheid van goederen is onderworpen aan het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel. De toepassing van dit beginsel houdt in dat:

- de ingebrachte activa, passiva, rechten en verplichtingen in de boekhouding van de inbrenggenietende vennootschap moeten worden opgenomen tegen de waarde waarvoor zij op het tijdstip van de inbreng in de boekhouding van de inbrengende vennootschap (d.i. in de rekeningen op basis waarvan de inbreng gebeurt) voorkwamen (artikel 3:57 KB WVV);
- de als tegenprestatie ontvangen deelnemingen of aandelen bij de inbreng in de boekhouding van de inbrenger worden opgenomen tegen de nettowaarde waarvoor de ingebrachte goederen hier op die datum voorkwamen (artikel 3:19, § 1, vijfde lid KB WVV);
- het kapitaal of de inbreng van de inbrenggenietende vennootschap vermeerderd wordt ten belope van de nettoboekwaarde van de inbreng, daar deze gelijk is aan het verschil tussen de boekwaarde van de activa en de boekwaarde van de schulden.

¹ Artikel 12:9 WVV.

² Een bedrijfstak wordt door artikel 12:11 WVV gedefinieerd als "een geheel dat op technisch en organisatorisch gebied een autonome activiteit uitoefent en op eigen kracht kan werken".

³ Artikel 12:10 WVV.

B. Bijzondere gevallen

6. Enkele in de praktijk voorkomende bijzonderheden bij inbrengen verdienen bijkomende aandacht.

In de voorbeelden die volgen, wordt het volgende verondersteld:

- de verrichting gebeurt binnen het stelsel van de fiscale neutraliteit;
- de bedragen in de voorbeelden worden uitgedrukt in duizenden euro.

1. Geherwaardeerde activa worden mee ingebracht

Wanneer de inbrengende vennootschap voorafgaand aan de verrichting op een activum een herwaarderingsmeerwaarde heeft geboekt en dit activum naar aanleiding van een inbreng mee wordt ingebracht (wat steeds het geval zal zijn indien de algemeenheid wordt ingebracht), dan zal – als bij alle andere ingebrachte bestanddelen de fiscale waarde overeenstemt met hun boekwaarde – de nettoboekwaarde van de inbreng groter zijn dan de fiscale nettowaarde van de inbreng.

Hoe in dergelijk geval moet worden gehandeld, wordt geïllustreerd aan de hand van volgend voorbeeld.

Voorbeeld 1

Vennootschap A brengt haar algemeenheid van goederen in bij een bestaande vennootschap B.

Balans A			
Activa	9.000	Kapitaal/Inbreng	3.000
Activum 1	1.000	Herwaarderingsmeerwaarde	1.000
		Beschikbare reserves	4.000
		Schulden	<u>2.000</u>
	10.000		10.000

Activum 1 was volledig afgeschreven en werd met 1.000 geherwaardeerd.

Balans B (vóór inbreng)			
Activa	3.000	Kapitaal/Inbreng	3.000
	3.000		<u>3.000</u>

De verwerking van deze verrichting volgens het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel kan op twee manieren worden uitgevoerd.

1.1. Eerste benadering : de herwaarderingsmeerwaarde wordt uitgeboekt

In deze eerste benadering wordt het vermogensbestanddeel "Herwaarderingsmeerwaarde" als het ware beschouwd een integrerend deel uit te maken van de ingebrachte algemeenheid (resp. bedrijfstak). De debitering van deze vermogenspost die zulks tot gevolg heeft, wordt niet in resultaat genomen maar tegengeboekt door creditering van een belastingvrije reserve (op fiscaal vlak gaat het immers bij voortduur om een vrijgestelde reserve die aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde is onderworpen).

Deze benadering vindt ook steun in artikel 3:35, § 3 KB WvV luidens hetwelk de geboekte herwaarderingsmeerwaarde wordt behouden zolang de goederen waarop zij betrekking heeft, niet worden gerealiseerd.

Bij A wordt het volgende geboekt:

Deelneming B	8.000		
Herwaarderingsmeerwaarde	1.000		
Schulden	2.000		
aan	Activa		9.000
	Activum 1		1.000
	Belastingvrije reserves		1.000

en bij B:

Activa	9.000		
Activum 1	1.000		
aan	Kapitaal/Inbreng	7.000	
	Herwaarderingsmeerwaarde	1.000	
	Schulden	2.000	

Na de inbreng zien de balansen van A en B er dan als volgt uit:

Balans A ⁴			
Deelneming B	8.000	Kapitaal/Inbreng	3.000
		Belastingvrije reserves	1.000
	_____	Beschikbare reserves	<u>4.000</u>
	8.000		8.000

Balans B ⁵			
Activa (3.000 + 9.000)	12.000	Kapitaal/Inbreng(3.000 + 7.000)	10.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Herwaarderingsmeerwaarde (0 + 1.000)	1.000
		Schulden (0 + 2.000)	2.000
	_____		_____
	13.000		13.000

1.2. Tweede benadering: de herwaarderingsmeerwaarde wordt niet uitgeboekt

In deze benadering blijft de herwaarderingsmeerwaarde behouden bij de inbrengende vennootschap niettegenstaande het geherwaardeerde activum zich niet langer in het vermogen van de inbrengende vennootschap bevindt. Deze herwaarderingsmeerwaarde wordt nu als het ware geacht een herwaarderingsmeerwaarde te zijn op de in ruil voor de inbreng ontvangen deelneming. Bij vennootschap B die het geherwaardeerde activum naar aanleiding van de inbreng verkrijgt, wordt op het passief van de balans geen herwaarderingsmeerwaarde tot uitdrukking gebracht.

⁴ Ten name van A is het verschil tussen de boekwaarde van deelneming B (8.000) en de fiscale waarde ervan (7.000) terug te vinden in de belastingvrije reserve van 1.000, die op fiscaal vlak wordt aangemerkt als een meerwaarde als bedoeld in de artikelen 46, § 1, eerste lid, 2°, en 190, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

⁵ Bij B is de verhoging van het kapitaal of van de inbreng van 7.000 volledig als fiscaal gestort kapitaal aan te merken. Pro rata de fiscaal niet aanvaardbare afschrijvingen op activum 1 wordt de ingeboekte herwaarderingsmeerwaarde jaarlijks omgezet in een belaste reserve.

Bij A wordt het volgende geboekt:

Deelneming B	8.000		
Schulden	2.000		
aan	Activa		9.000
	Activum 1		1.000

en bij B:

Activa	9.000		
Activum 1	1.000		
aan	Kapitaal/Inbreng		8.000
	Schulden		2.000

Na de inbreng zien de balansen van A en B er dan als volgt uit:

Balans A ⁶			
Deelneming B	8.000	Kapitaal/Inbreng	3.000
		Herwaarderingsmeerwaarde	1.000
		Beschikbare reserves	<u>4.000</u>
	<u>8.000</u>		8.000

Balans B ⁷			
Activa (3.000 + 9.000)	12.000	Kapitaal/Inbreng (3.000 + 8.000)	11.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Schulden (0 + 2.000)	2.000
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

De Commissie is van oordeel dat de eerste benadering de voorkeur geniet aangezien de tweede benadering minder transparant is, vooral ten aanzien van de verkrijgende vennootschap.

2. Gespreid te belasten meerwaarden of kapitaalsubsidies

Omdat een logische samenhang tussen de gerealiseerde meerwaarde (of bekomen kapitaalsubsidie) en de noodzakelijke wederbelegging (of herinvestering) vereist dat de meerwaarde (of de kapitaalsubsidie) zou worden belast ten name van de vennootschap welke de afschrijvingen op het wederbeleggingsgoed (of gesubsidieerd activum) boekt, zal de door de inbrengende vennootschap gerealiseerde meerwaarde (of ontvangen kapitaalsubsidie) worden belast in hoofde van de verkrijgende vennootschap indien:

- het wederbeleggingsgoed (of gesubsidieerd activum) deel uitmaakt van de inbreng; of

⁶ Aangezien de fiscale nettowaarde van de inbreng 7.000 bedraagt (10.000 – 1.000 – 2.000 = 7.000), is de fiscale waarde van deelneming B ten name van A, 7.000. Het verschil van 1.000 tussen de boekwaarde van deelneming B en de fiscale waarde ervan, wordt teruggevonden in de niet uitgeboekte herwaarderingsmeerwaarde.

⁷ Bij B zal de verhoging van het kapitaal of van de inbreng met 8.000 slechts voor 7.000 als fiscaal gestort kapitaal worden aangemerkt. De overige 1.000 is een vrijgestelde reserve in kapitaal die op fiscaal vlak wordt aangemerkt als een herwaarderingsmeerwaarde op activum 1. Bijgevolg zal, pro rata de fiscaal niet aanvaardbare afschrijvingen op activum 1, deze vrijgestelde reserve in kapitaal worden omgezet in een belaste reserve in kapitaal.

- de wederbelegging voor een gespreid te belasten meerwaarde op het ogenblik van de inbreng nog niet plaatsvond, wanneer de verkrijgende vennootschap de wederbeleggingsverplichting uitdrukkelijk en onherroepelijk op zich neemt.⁸

Deze bepalingen impliceren dat ten name van de inbrengende vennootschap de gespreid te belasten meerwaarde (of de kapitaalsubsidie) wordt uitgeboekt en terug wordt aangelegd bij de verkrijgende vennootschap.

Deze regeling wordt hierna geïllustreerd met een gespreid te belasten meerwaarde. De te volgen handelswijze in geval van een kapitaalsubsidie verloopt volledig analoog.

Voorbeeld 2

Stel dat vennootschap A voorheen een gespreid te belasten meerwaarde van 1.000 realiseerde op een activum dat volledig was afgeschreven. De verkoopprijs werd wederbelegd in activum 1.

Om te voldoen aan de fiscale onaantastbaarheidsvoorwaarde werd de gerealiseerde meerwaarde overgeboekt ten belope van 750 onder de post belastingvrije reserves en voor 250 onder de post uitgestelde belastingen.

Balans A			
Activa	9.000	Kapitaal/Inbreng	4.000
Activum 1	1.000	Belastingvrije reserves	750
		Beschikbare reserves	5.000
		Uitgestelde belastingen	250
	_____		_____
	10.000		10.000

Vennootschap A brengt haar algemeenheid van goederen in bij een bestaande vennootschap B.

Balans B (vóór inbreng)			
Activa	3.000	Kapitaal/Inbreng	3.000
	_____		_____
	3.000		3.000

Bij A wordt het volgende geboekt:

Deelneming B	9.750		
Belastingvrije reserve	750		
Uitgestelde belastingen	250		
aan		Activa	9.000
		Activum 1	1.000
		Niet-recurrente opbrengsten	750

⁸ Vóór 15 januari 1999, wanneer vennootschap A een gespreid te belasten meerwaarde (artikel 47 WIB 92) realiseerde of een kapitaalsubsidie (artikel 362 WIB 92) bekam en het wederbeleggingsactivum (of gesubsidieerde activum) werd overgedragen in het kader van een belastingneutrale inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak, waren de volgende regels van toepassing op de verrichtingen: aangezien naar aanleiding van een inbreng van een bedrijfstak of een algemeenheid de belastingvrije reserves van de inbrengende vennootschap niet mee werden ingebracht, bleef de gerealiseerde gespreid te belasten meerwaarde (of kapitaalsubsidie) belast bij de inbrengende vennootschap en dit pro rata de afschrijvingen die de verkrijgende vennootschap op de betrokken activa uitvoerde.

en bij B:

Activa	9.000		
Activum 1	1.000		
aan	Kapitaal/Inbreng		9.000
	Belastingvrije reserves		750
	Uitgestelde belastingen		250

Na de inbreng zien de balansen van A en B er als volgt uit:

Balans A ⁹			
Deelneming B	9.750	Kapitaal/Inbreng	4.000
		Beschikbare reserves	5.000
	—	Overgedragen resultaat	<u>750</u>
	9.750		9.750

Balans B ¹⁰			
Activa (3.000 + 9.000)	12.000	Kapitaal/Inbreng (3.000 + 9.000)	12.000
Activum 1 (0 + 1.000)	1.000	Belastingvrije reserves (0 + 750)	750
		Uitgestelde belastingen (0 + 250)	250
	—		—
	13.000		13.000

⁹ Vermits de fiscale waarde van de inbreng 10.000 bedraagt, hebben de aandelen verkregen als vergoeding voor deze inbreng een fiscale waarde gelijk aan 10.000 terwijl de boekwaarde van deze aandelen 9.750 is. Deze deelneming B is bijgevolg ten belope van 250 onderschat. Deze onderschatting wordt in de fiscale aangifte van A tot uiting gebracht door de inschrijving van een onzichtbare reserve van 250. A heeft bij de inbreng tevens een uitzonderlijk resultaat van 750 gerealiseerd. Ingevolge de toepassing van het belastingneutraal inbrengregime bij de inbrengende vennootschap A, wordt het fiscale resultaat van 1.000 (250 onzichtbare reserve en 750 geboekt als uitzonderlijke opbrengst) geneutraliseerd door de begintoestand van de reserves met eenzelfde bedrag (1.000) te verhogen.

¹⁰ Ten gevolge van de inbreng werd bij B het kapitaal of de inbreng met 9.000 verhoogd. Aangezien de fiscale waarde van de inbreng 10.000 is, wordt het fiscaal gestort kapitaal naar aanleiding van deze inbreng met 10.000 verhoogd. Bij B zal ten belope van 1.000 een negatieve belaste reserve in kapitaal worden ingeschreven. Deze vermindering van belaste reserves zal evenwel worden gecompenseerd door eenzelfde bedrag (1.000) onder de verworpen uitgaven op te nemen.