



COMMISSIE
VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

55

Oprichting en opdracht

De Commissie werd opgericht door het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Commissie heeft als autonoom adviesorgaan tot taak:

- de regering en de Kamers van advies te dienen, op hun verzoek of op eigen initiatief, op het gebied van de boekhouding en van de jaarrekeningen;
- de boekhoudkundige doctrine te ontwikkelen en, via adviezen of aanbevelingen, de principes te bepalen van een regelmatige boekhouding;
- het uitbrengen van gemotiveerde adviezen omtrent individuele vragen om afwijking van de wetgeving gericht door ondernemingen aan hetzij de minister van Economische Zaken, hetzij aan de minister van Middenstand.

Samenstelling

Voorzitter

DHR. JAN VERHOEYE
Benoemd op voorstel van de minister van Economie

Leden

MEVR. V. TAI
DHR. L. VAN BRANTEGEM
Benoemd op voorstel van de minister van Financiën

DHR. R. QUINART
Benoemd op voorstel van de minister van Begroting

DHR. H. VAN PASSEL
Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

MEVR. M. CLAES
Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. V. SLEEUWAGEN
Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. C. COLLET
Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. L. PINTÉ
DHR. B. COLMANT
MEVR. V. GODDEERIS
DHR. I. DIERICKX
Benoemd op voorstel van de Centrale raad voor het Bedrijfsleven

DHR. B. AMEYE
Benoemd op voorstel van de minister van Economie

DHR. G. GIROULLE
Benoemd op voorstel van de minister van Justitie

MEVR. C. DENDAUV
Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand

DHR. T. LHOEST
Benoemd op voorstel van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantiewezen

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN
Secretaris-generaal

MEVR. ELS GOSSÉ
Wetenschappelijk secretaris

MEVR. MARIEKE BREES
Wetenschappelijk secretaris

DHR. IGNACE BOGAERT
Wetenschappelijk secretaris

DHR. TÂN-MARC NGUYEN HUU
Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ANNE-LAURE LOSSEAU
Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. NATASA IVACIC

Secretariaat administratieve zaken

MEVR. MICHELINE LAVENDOMME
Management assistant



INHOUDSOPGAVE

55

<i>Boekhoudkundige verwerking van de Tax shelter in hoofde van de investeerder advies 2010/7, 16 juni 2010</i>	3
<i>Inleiding</i>	3
I. HET TAX SHELTER-MECHANISME	4
A. <i>Principe</i>	4
B. <i>Procedure</i>	6
II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING	7
A. <i>Boekhoudkundige kwalificatie van de rechten verworven op het werk</i>	7
B. <i>Cijfervoorbeeld</i>	10
<i>Financiële steunverlening advies 2010/8, 16 juni 2010</i>	15
<i>Inleiding</i>	15
I. TERBESCHIKKINGSTELLING VAN FINANCIËLE MIDDELEN	16
II. STELLEN VAN ZEKERHEDEN	17
<i>Toepassingsgebied van het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 advies 2010/9, 16 juni 2010</i>	21
<i>Duur van het boekjaar advies 2010/10, 14 juli 2010</i>	25

<i>Boekhoudkundige verwerking van loontussenkomst door de overheid in hoofde van de werkgever advies 2010/11, 8 september 2010</i>	29
<i>De toepassing van de algemene boekhoudprincipes op afgeleide financiële instrumenten advies 2010/12, 8 september 2010</i>	31
<i>Inleiding</i>	31
A. <i>Het ontbreken van een conceptueel kader inzake de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten</i>	31
B. <i>Doelstelling van het advies</i>	33
C. <i>Toepassingsgebied</i>	34
I. HIËRARGISCHE RANGSCHIKKING VAN DE WAARDERINGSPRINCIPES	35
A. <i>Voorrang van het boekhoudkundig realisatiebeginsel op het overeenstemmingsprincipe</i>	35
B. <i>Het bijzonder geval van effectieve dekking (of gesloten positie)</i>	36
II. INFORMATIEVERSCHAFFING	38
<i>Boekhoudkundige verwerking van de belasting over de toegevoegde waarde in hoofde van de leden van een btw-eenheid advies 2010/13, 8 september 2010</i>	41
I. ALGEMEEN	41
II. BTW-EENHEID	42
III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE BTW-SCHULDEN EN -VORDERINGEN IN HOOFDE VAN DE LEDEN VAN DE BTW-EENHEID	43
IV. HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR SCHULDEN VAN DE BTW-EENHEID	46
<i>Bewaring van boeken en verantwoordingsstukken advies 2010/14, 24 september 2010</i>	47
<i>Inleiding</i>	47
I. ELEKTRONISCHE BOEKHOUDING	48
II. ELEKTRONISCHE FACTURERING	49
III. ARCHIVERING	50
IV. PLAATS VAN BEWARING	51
A. <i>Ondernemingen naar buitenlands recht: CBN-advies 1/2</i>	51
B. <i>Belgische ondernemingen</i>	51



BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE TAX SHELTER IN HOOFDE VAN DE INVESTEERDER

ADVIES 2010/7

16 juni 2010

55

TREFWOORDEN

rechten verworven op audiovisueel werk – Tax shelter

Inleiding

De Tax shelter betreft een fiscale stimulans, in het leven geroepen door de wetgever in 2002¹, die de aanmoediging beoogt van de productie van audiovisuele werken in België. De oorsprong hiervan is terug te vinden in artikel 194ter van het WIB 92. Dit artikel, vervangen sinds 2003², werd meermaals aangepast. De laatste aanpassing werd aangebracht door artikel 7 van de wet van 21 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen³, dat het toepassingsgebied van het Tax shelter-mechanisme verruimd heeft. Deze aanpassing is in werking getreden op 1 januari 2010.

Op dit moment zijn de rechtsleer en de boekhoudkundige praktijk verdeeld over de boekhoudkundige kwalificatie van de rechten verworven door de

1 Art. 128 Programmawet van 2 augustus 2002, dat "Onderafdeling 4.- Ondernemingen die investeren in een raamovereenkomst voor de productie van een audiovisueel werk" en artikel 194ter invoegt in titel III, hoofdstuk II, afdeling 3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, BS 29 augustus 2002.

2 Art. 291 Programmawet van 22 december 2003, BS 31 december 2003.

3 Art. 7 van de wet van 21 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, waarbij het voordeel van de Tax shelter van toepassing wordt gemaakt op middellange en korte films.

investeerder(s) in het kader van een verrichting overeenkomstig de voorwaarden van de Tax shelter⁴. Het is in deze context dat deze vraag aanhangig werd gemaakt bij de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

Naast een korte herhaling van het Tax shelter-mechanisme, beoogt de Commissie met dit advies een voorstel te doen tot boekhoudkundige verwerking van de rechten verworven door de investeerder in het kader van een verrichting die voldoet aan de voorwaarden van de Tax shelter.

De Commissie is van plan om in een later stadium eveneens het standpunt van de producent te behandelen.

I. HET TAX SHELTER-MECHANISME⁵

A. *Principe*

De Tax shelter betreft een fiscale stimulans die vennootschappen⁶ toelaat te profiteren van een vrijstelling van de belastbare winst van 150% van de sommen aangewend⁷ ter financiering van de productie van een in aanmerking komend werk⁸, in het kader van de uitvoering van een raamovereenkomst⁹.

De in aanmerking komende werken worden in artikel 194ter, § 1, 1ste lid, 3° WIB 92, op zeer ruime wijze gedefinieerd en betreffen met name fictiefilms, documentaires of animatiefilms, bestemd om in de bioscoop te worden vertoond, lange fictiefilms voor televisie of ook animatiereeksen en series voor

4 P. VERSCHELDEN, "Tax shelter: geen eenduidigheid over de boekhoudkundige verwerking", *Pacioli* nr. 262 IPCF-BIBF, 1-6.

5 Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 d.d. 23.12.2004.

6 Andere dan de in aanmerking komende productievennootschappen of televisieomroepen.

7 De door de vennootschap effectief betaalde sommen of sommen dewelke de vennootschap beloofd heeft te betalen ter uitvoering van de raamovereenkomst.

8 Art. 194ter, § 2, 1ste lid WIB 92.

9 Het begrip « raamovereenkomst » wordt in artikel 194ter, § 1, 1ste lid, 2° WIB 92, omschreven als zijnde "de basisovereenkomst gesloten, naargelang het geval, tussen een in aanmerking komende productievennootschap, enerzijds, en één of meerdere binnenlandse vennootschappen en/of één of meerdere belastingplichtigen bedoeld in artikel 227, 2°, anderzijds, voor de financiering van de productie van een in aanmerking komend werk met vrijstelling van de belastbare winst".



televisie bestemd voor kinderen en jongeren, zoals educatieve, culturele en informatieve fictieseries bedoeld voor kinderen en jongeren van 0 tot 16 jaar.

De voormelde sommen kunnen ter financiering van het werk worden aangewend door de toekenning van een lening en/of door het verwerven van rechten verbonden aan de productie en de exploitatie van het in aanmerking komend werk.¹⁰ In dit laatste geval hebben de verworven rechten meestal enkel betrekking op een deel van de netto-inkomsten, gegenereerd door het in aanmerking komend werk.

Het bedrag dat is vrijgesteld in hoofde van de vennootschap die investeert in een in aanmerking komend werk, kan vrijgesteld worden van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de verbintenis tot storting op een zekere en onherroepelijke manier is aangegaan.¹¹

Indien echter de storting van de geïnvesteerde sommen niet werd uitgevoerd in de loop van het belastbaar tijdperk waarin de raamovereenkomst is afgesloten, kan de vrijstelling alsnog worden gevraagd voor de periode waarin de eenmalige storting is gedaan of voor de periodes waarop de gespreide stortingen betrekking hebben.¹²

De leningen moeten toegekend zijn aan de productievennootschap en de rechten, verbonden aan de productie en de exploitatie van het in aanmerking komend werk, moeten verworven zijn bij de productievennootschap die medecontractant is in de raamovereenkomst.¹³

De contractpartijen leggen de termijn vast binnen dewelke de lening terugbetaald moet worden, evenals de vergoeding uit de rechten verworven op het werk. Deze vergoeding hangt af van de werkelijke winst gegenereerd door het in aanmerking komend werk en wordt bepaald op basis van betrouwbare en eenvoudig verifieerbare criteria.¹⁴

De rentevoet die wordt aangeboden aan de investeerders voor het gedeelte dat overeenstemt met de lening, wordt slechts aanvaard door de administratie indien deze voldoet aan bepaalde criteria, zoals de inachtneming van

10 Art. 194ter, § 2, 2de lid WIB 92.

11 Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 d.d. 23.12.2004, pt. 44, 1ste lid.

12 Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 d.d. 23.12.2004, pt. 44, 2de lid.

13 Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 d.d. 23.12.2004, pt. 45, 2de lid.

14 Voorafgaande beslissing nr. 700.436 d.d. 13.11.2007, pt. 22.

de rentevoet die op de markt van de sector van de audiovisuele productie gehanteerd wordt, evenals de inachtneming van de parameters die ter vaststelling van de rentevoet in aanmerking worden genomen door de kredietinstellingen.¹⁵

B. Procedure

In artikel 194*ter* WIB 92, wordt het vrijstellingsregime in twee fasen geregeld.

1. Eerste fase

Een eerste fase voorziet in een tijdelijke en voorwaardelijke vrijstelling.

Tijdens deze periode moeten de begunstigde vennootschappen bepaalde voorwaarden respecteren, met name:

- de vrijgestelde winst moet geboekt worden op een afzonderlijke rekening van het passief en mag niet tot grondslag dienen voor de berekening van enige beloning of toekenning en dit zolang deze voorwaarden van toepassing zijn;¹⁶
- de wet voorziet niet in een maximale tijdsduur voor het houden van de rechten, zodat deze vrij vastgelegd kan worden op basis van de contractvrijheid. Zo werd bijvoorbeeld, in het kader van een voorafgaande beslissing uitgevaardigd door de administratie op 13 november 2007, de maximale tijdsduur voor het houden van de rechten vastgelegd op 6,5 jaar, vanaf het tekenen van de raamovereenkomst. Deze tijdsduur werd voldoende geacht om de investeerder toe te laten het merendeel (en zelfs het geheel) van zijn aandeel van de opbrengst van de gefinancierde werken te ontvangen;¹⁷
- de waardebepaling van de schuldvorderingen en de rechten verbonden aan het in aanmerking komend werk, zowel op het ogenblik van de vaststelling of de verwerving van deze rechten als bij hun eventuele overdracht, wordt geregeld volgens de gemeenrechtelijke waarderings-

15 Voorafgaande beslissing nr. 800.271 d.d. 07.10.2008, pt. 55.

16 Art. 194*ter*, § 4, 1ste lid, 1° en 2° WIB 92.

17 Voorafgaande beslissing nr. 700.436, d.d. 13.11.2007, pt. 23.



regels op boekhoudkundig en fiscaal vlak evenals door de regels die inzake verrekenprijzen van toepassing zijn;¹⁸

- het totaal van de sommen die ter uitvoering van de raamovereenkomst, in de vorm van leningen, zijn aangewend door het geheel van de vennootschappen die deze overeenkomst hebben gesloten, mag niet meer bedragen dan 40% van de sommen die ter uitvoering van de raamovereenkomst met vrijstelling van winst zijn aangewend.¹⁹

Worden met name²⁰ deze voorwaarden gedurende enig belastbaar tijdperk niet langer nageleefd, dan wordt de voorheen vrijgestelde winst aangemerkt als winst van dat belastbare tijdperk.²¹

2. Tweede fase

Op het moment dat voldaan is aan alle voorwaarden opgenomen in artikel 194ter WIB 92, voorziet de tweede fase in een definitieve vrijstelling van de gestorte sommen vanaf het aanslagjaar dat slaat op het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk het laatste van de attesten, zoals bedoeld door artikel 194ter, § 4, 1ste lid, 7° en 7° bis WIB 92, werd verstuurd.²²

Deze fase heeft een maximale duurtijd van vier jaar en vangt aan op het tijdstip van het afsluiten van de raamovereenkomst.²³

II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING

A. Boekhoudkundige kwalificatie van de rechten verworven op het werk

Op dit moment zijn de rechtsleer en de boekhoudkundige praktijk verdeeld over de boekhoudkundige kwalificatie van de rechten verworven door de

18 Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 dd. 23.12.2004, pt. 56, 10de lid.

19 Art. 194ter, § 4, 1ste lid, 5° WIB 92.

20 Er wordt ook voorzien in andere voorwaarden. Voor het overige verwijzen we naar artikel 194ter, § 4 WIB 92.

21 Art. 194ter, § 4, 2de lid WIB 92.

22 Art. 194ter, § 4bis WIB 92.

23 Art. 194ter, § 4, 1ste lid, 7° WIB 92.

investeerder(s) in het kader van een verrichting overeenkomstig de voorwaarden van de Tax shelter. Ter herinnering: het betreft rechten met betrekking tot het aandeel van de producent in de netto-inkomsten (of APNI-rechten). Sommige auteurs boeken deze APNI-rechten als immateriële vaste activa, daar waar andere menen dat het eerder gaat om financiële vaste activa of om geldbeleggingen.

Eenzijds moet de benadering volgens dewelke zulke rechten opgenomen dienen te worden in de rubriek van de immateriële vaste activa, verworpen worden.

In feite bepaalt artikel 95, § 1, II van het KB W.Venn. de vermogensbestanddelen die geboekt worden onder de immateriële vaste activa als volgt:

- a. de kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- b. de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten;
- c. de goodwill;
- d. de vooruitbetalingen op immateriële vaste activa.

Welnu, onder concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijkaardige rechten moet worden verstaan enerzijds de octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de vennootschap eigenares is, anderzijds de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, evenals de aanschaffingswaarde van het recht van de vennootschap om van derden dienstverleningen van know-how te verkrijgen, wanneer die rechten door de vennootschap ten bezwarende titel werden verworven. De rechten verworven op het audiovisueel werk zouden volgens de Commissie niet gelijkgesteld mogen worden aan dergelijke gelijkaardige rechten. De verworven rechten laten in feite enkel toe om een deel van de toekomstige opbrengsten te ontvangen, gegeneerd door het audiovisueel werk, en niet om dit werk te gebruiken.

Deze APNI-rechten zijn evenmin vergelijkbaar met auteursrechten aangezien auteursrechten door de wet van 30 juni 1994²⁴ beschreven worden als

24 Wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, *BS* 27 juli 1994.



vermogensrechten om een werk te reproduceren, te laten reproduceren, te bewerken of te vertalen, het te verhuren of uit te lenen en het te verspreiden onder het publiek²⁵. Het doel van de raamovereenkomst is echter beperkt tot de ontvangst van een deel van de toekomstige opbrengsten, gegenereerd door het audiovisueel werk.

Op internationaal vlak definieert IAS 38 het immaterieel vast actief eveneens als “een identificeerbaar, niet-monetair actief zonder fysieke vorm, aangehouden voor gebruik in de productie of levering van goederen en diensten, voor verhuur aan derden of voor bestuurlijke doeleinden”. Deze definitie laat geen vergelijking toe tussen de APNI-rechten en de immateriële vaste activa zoals gedefinieerd door de internationale boekhoudnormen.

Anderzijds moet de benadering volgens dewelke deze APNI-rechten opgenomen dienen te worden in de rubriek van de financiële vaste activa, eveneens verworpen worden.

Vermogensbestanddelen worden in feite op grond van hun bestemming ingedeeld bij vaste of bij vlottende activa²⁶. Bovendien zullen de vermogensbestanddelen slechts opgenomen worden bij de vaste activa indien ze bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt²⁷.

In het CBN-advies 147/1²⁸ heeft de Commissie zich reeds uitgesproken over de criteria die toelaten om een onderscheid te maken tussen de actiefbestanddelen die opgenomen dienen te worden in de rubriek van de financiële vaste activa of in de rubriek van de geldbeleggingen.

De Commissie meent, op basis van artikel 95, § 1, IV KB W.Venn., dat voor financiële vaste activa het bestaan van een duurzame band met de emittent van essentieel belang is.

De Commissie is echter van mening dat een vennootschap die APNI-rechten heeft op een in aanmerking komend werk, de productievennootschap niet

25 Art. 1 van de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, BS 27 juli 1994.

26 Art. 15, paragraaf 1 van Richtlijn 78/660/EEG betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

27 Art. 15, paragraaf 2 van Richtlijn 78/660/EEG betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

28 CBN-advies 147/1 “Vastrentende effecten: financiële vaste activa of geldbeleggingen – Criteria”, *Bulletin* CBN, nr. 15, oktober 1984, 21.

op een duurzame manier ondersteunt. De vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk ondersteunt een specifiek project, namelijk de productie van een welbepaald werk, en niet de algemene werking van de productievennootschap. Het betreft een specifieke investering, meestal vreemd aan haar eigen activiteit, die beperkt is in de tijd.

Bovendien is, in het kader van de Tax shelter-bepalingen, geen stabiele financiële, industriële of commerciële band tussen beide ondernemingen vereist.

Naar de mening van de Commissie dienen deze APNI-rechten bijgevolg opgenomen te worden in een rubriek van de vlottende activa, onder de overige geldbeleggingen (rubriek VIII.B *Overige beleggingen*).

Deze interpretatie is daarenboven volledig in overeenstemming met de intentie van de partijen. Voor de producent gaat het om het beschikken over een nieuwe financieringsbron. Wat de investeerder betreft, hebben deze verworven rechten betrekking op een toekomstige kasstroom waarvan het rendement min of meer op voorhand is vastgelegd via het optioneel mechanisme.

Op internationaal vlak beantwoorden deze verworven rechten bovendien aan de definitie van een financieel actief zoals opgenomen in IAS 32, met name een contractueel recht om geldmiddelen of een ander financieel actief te ontvangen van een andere entiteit.

De rechten verworven binnen de context van een raamovereenkomst, die noch aan vastrentende effecten noch aan termijndeposito's gelijkgesteld mogen worden, worden bij voorkeur geboekt op een subrekening van rubriek 51 *Aandelen*. De Commissie is van plan om aan de regering voor te stellen de benaming en indeling van rekening 51 aan de passen naar *Aandelen en niet vastrentende beleggingen*.

B. Cijfervoorbeeld

Ter illustratie volgt hieronder een voorbeeld van een vennootschap die overgaat tot een investering van een bedrag van 100.000 €, waarvan 40.000 € in de vorm van de toekenning van een lening en 60.000 € voor de verwerving van de rechten op het audiovisueel werk.



1. Bij de ondertekening van de raamovereenkomst

VRIJGESTELDE WINST

Op het ogenblik dat de vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk, definitief gebonden is aan de productievennootschap ten gevolge van de ondertekening van een raamovereenkomst, moet zij het totale bedrag van de vrijstelling, met andere woorden 150% van de geïnvesteerde bedragen, boeken op een afzonderlijke rekening van het passief.

Zij gaat dus over tot de volgende boeking:

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves	150.000,00	
	aan 132 Belastingvrije reserves		150.000,00

Het ontbreken van of het tekort aan winst tijdens de belastbare periode waaraan de sommen ter uitvoering van de raamovereenkomst worden toegewezen, heeft geen weerslag op deze boeking.

TOEGESTANE LENINGEN AAN DE BELGISCHE PRODUCTIEVENNOOTSCHAP

Vanaf het ogenblik dat de vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk, definitief gebonden is aan de productievennootschap, dient de volgende boeking plaats te vinden op de orderekeningen:

09.	Debiteuren wegens kredietverplichtingen	40.000,00	
	aan 09. Kredietverplichtingen		40.000,00

Op het ogenblik van de storting van de overeengekomen sommen, worden de leningen op de volgende wijze geboekt:

41	Vorderingen op ten hoogste één jaar		
	of		
291	Vorderingen op meer dan één jaar: overige vorderingen	40.000,00	
	aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant		40.000,00

De boekingen op de orderekeningen worden tegengeboekt.

VERWORVEN APNI-RECHTEN OP HET IN AANMERKING KOMEND WERK

De verworven APNI-rechten worden bij voorkeur op de volgende manier geboekt:

51	Aandelen	60.000,00
	aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant	60.000,00

Bovendien zullen er waardeverminderingen geboekt worden op de verworven APNI-rechten om rekening te houden met hetzij de evolutie van hun realisatie- of marktwaarde, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit.²⁹

Indien bijvoorbeeld het beheersorgaan van de vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk de mening is toegedaan dat een waardevermindering geboekt moet worden op de verworven APNI-rechten ten belope van 20.000, dient de volgende boeking plaats te vinden:

6510	Toevoeging aan waardeverminderingen	
	op vlottende activa	20.000,00
	aan 519 Geboekte waardeverminderingen op aandelen	20.000,00

EVENTUELE OPTIE

In de praktijk gebeurt het vaak dat de vennootschappen bij het afsluiten van de raamovereenkomst eveneens voorzien in een verkoopoptie van de rechten op het in aanmerking komend werk.

De verkoopoptie (putoptie) impliceert dat de vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk het recht heeft de productievennootschap te verplichten haar rechten terug te kopen aan een vooraf vastgelegde forfaitaire prijs.

Een dergelijke verrichting wijzigt het vermogen van de vennootschap niet op het moment van het afsluiten van de overeenkomst maar maakt een recht uit dat opgenomen dient te worden in de klasse 0 (onder de *Diverse rechten en verplichtingen*).

Indien aan de investering een putoptie werd gekoppeld, gaat de investeerder over tot de volgende boeking (we gaan uit van de veronderstelling dat de uitoefenprijs van de optie vastgelegd is op 15.000 €) :

²⁹ Art. 75 KB W.Venn.



09.	Verkoopoptie van APNI-rechten onder Tax shelter	15.000,00
09.	aan Houder van de verkoopoptie van APNI-rechten onder Tax shelter	15.000,00

2. *Op het ogenblik van de ontvangst van een deel van de opbrengsten gegenereerd door het werk (APNI)*

De opbrengsten gegenereerd door het werk worden in de rekeningen van de investeerder opgenomen als een financiële opbrengst, onder de hoedanigheid van *Opbrengsten uit vlottende activa* (rekening 751 van de MAR). Deze opbrengsten zullen in de resultatenrekening worden opgenomen in de loop van de boekhoudperiode tijdens dewelke ze werden vastgesteld en als zeker werden erkend, dit eventueel via de overlopende rekeningen.

Op 15 januari 2010 brengt de producent van het in aanmerking komend werk de investeerder bijvoorbeeld op de hoogte van het APNI-bedrag verschuldigd voor 2009. Dit bedraagt 1.500. Deze opbrengst zal voor het boekjaar 2009 op de volgende wijze opgenomen worden in de rekeningen van de investeerder:

491	Verkregen opbrengsten	1.500,00
	aan 751 Opbrengsten uit vlottende activa	1.500,00

3. *Op het ogenblik van de optielichting*

We gaan uit van de veronderstelling dat de optie wordt gelicht op da datum vastgelegd in het contract en dat de investeerder 15.000 euro ontvangt.

De volgende boeking vindt plaats:

550	Kredietinstellingen: rekening-courant	15.000,00
652	Minderwaarden op de realisatie van vlottende activa	45.000,00
	aan 51 Aandelen	60.000,00

Het spreekt voor zich dat deze minderwaarde zal gereduceerd worden indien en in de mate waarin voordien een waardevermindering werd geboekt.

In de veronderstelling dat het beheersorgaan van de vennootschap die investeert in het in aanmerking komend werk eerder een waardevermindering heeft geboekt (*cf.* hierboven), wordt de minderwaarde in verhouding verminderd en vindt de volgende boeking plaats:

550	Kredietinstellingen: rekening-courant	15.000,00
519	Geboekte waardeverminderingen op aandelen	20.000,00
652	Minderwaarden op de realisatie van vlottende activa	25.000,00
	aan 51 Aandelen	60.000,00

Bovendien wordt de boeking op de orderekeningen tegengeboekt:

09.	Houder van de verkoopoptie van APNI-rechten onder Tax shelter	15.000,00
	aan 09. Verkoopoptie van APNI-rechten onder Tax shelter	15.000,00

4. *Op het ogenblik van de aflossing van de schuldvordering*

De volgende boeking vindt plaats:

550	Kredietinstellingen: rekening-courant	40.000,00
	aan 416 Vorderingen op ten hoogste één jaar	40.000,00

5. *Afronding van de verrichting*

Van zodra dat de investeerder alle voorwaarden heeft nageleefd en in de fase komt van de definitieve vrijstelling, wordt de transactie afgerond en vindt de volgende boeking plaats³⁰ :

132	Belastingvrije reserves	150.000,00
	aan 133 Beschikbare reserves	150.000,00

Er dient opgemerkt te worden dat, indien een deel van de in het kader van de Tax shelter aangewende en gestorte sommen (vastgesteld op 150%) niet vrijgesteld is kunnen worden binnen de tijdslimieten voorzien in artikel 194ter, § 3, derde paragraaf WIB 92, ten gevolge van het ontbreken van een tekort aan winst in de desbetreffende belastbare periodes, bijvoorbeeld ten belope van 30.000, de volgende boeking dient plaats te vinden:

132	Belastingvrije reserves	150.000,00
	aan 789 Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves	30.000,00
	133 Beschikbare reserves	120.000,00

30 CBN-advies 121/3 "Mutaties binnen het eigen vermogen", *Bulletin CBN*, nr. 34, maart 1995, 3-10.





FINANCIËLE STEUNVERLENING

ADVIES 2010/8

16 juni 2010

55

TREFWOORDEN

*financiële bijstand – financiële steunverlening – lening
– zekerheid*

Inleiding

In overeenstemming met artikel 23 van de gewijzigde Tweede Vennoetschapsrichtlijn¹ bepaalt het Wetboek van Vennoetschappen dat het vanaf 1 januari 2009 een vennoetschap is toegestaan om middelen voor te schieten, leningen toe te staan of zekerheden te stellen met het oog op de verkrijging van haar effecten door een derde².

1 Richtlijn 77/91/EEG van de Raad met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennoetschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal (Tweede Vennoetschapsrichtlijn). De wijzigingen aan de Tweede Vennoetschapsrichtlijn ingevolge Richtlijn 2006/68/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 september 2006 werden omgezet in ons nationaal recht door het koninklijk besluit van 8 oktober 2008 (BS 30 oktober 2008).

2 De toepassing van de gewijzigde bepalingen van de Tweede Vennoetschapsrichtlijn werd bij de omzetting van Richtlijn 2006/68/EG in ons nationaal recht uitgebreid tot andere vennoetschapsvormen, meer bepaald tot de besloten vennoetschappen met beperkte aansprakelijkheid en de coöperatieve vennoetschappen met beperkte aansprakelijkheid (Verslag aan de Koning bij het KB van 8 oktober 2008, BS 30 oktober 2008).

Deze financiële steunverlening moet evenwel voldoen aan een aantal voorwaarden³. Zo moet het voor die verrichting uitgetrokken bedrag overeenkomstig artikel 617 W.Venn.⁴ voor uitkering vatbaar zijn en moet de vennootschap aan de passiefzijde van haar balans een niet voor uitkering beschikbare reserve⁵ opnemen ten bedrage van de totale financiële bijstand⁶.

Wat betreft de waardering van deze “totale financiële bijstand” dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de situatie waarin de onderneming middelen ter beschikking stelt van een derde, en de situatie waarin de onderneming een zekerheid stelt ten voordele van een derde.

I. TERBESCHIKKINGSTELLING VAN FINANCIËLE MIDDELEN

Indien de vennootschap voor de verkrijging van eigen effecten door een derde financiële middelen ter beschikking stelt, dient ten belope van de “totale financiële bijstand” een onbeschikbare reserve te worden aangelegd. Naar de mening van de Commissie is de totale financiële bijstand gelijk aan de nominale waarde van de lening u/g, exclusief de rente⁷.

De vorming van de onbeschikbare reserve dient slechts via de resultaatverwerking te gebeuren wanneer het overgedragen resultaat of het resultaat van het boekjaar daartoe wordt aangewend⁸. De overboeking van de ene reserve naar de andere reserve mag rechtstreeks gebeuren.

3 Zie artikel 329 W.Venn (bvba), artikel 430 W.Venn (cvba) en artikel 629 W.Venn. (nv).

4 De verwijzing naar artikel 617 W.Venn. dient naar het oordeel van de Commissie begrepen te worden als een verwijzing naar het volledige artikel, waarbij het derde lid uiteraard slechts van toepassing is indien er oprichtingskosten en/of kosten van onderzoek en ontwikkeling door de vennootschap werden geactiveerd. Zie ook V. Colaert, “Standpunt: de letter versus de geest van de wet. Het toepassingsgebied van artikel 617 W.Venn.”, *T.R.V.* 2007, afl. 1, 21-29.

5 De Commissie is van oordeel dat de wetgever hierbij een onbeschikbare reserve voor ogen had. In de Franse tekst spreekt men trouwens ondubbelzinnig over “une réserve indisponible”.

6 Artikel 629, § 1, 4° W.Venn. (nv). Voor de bvba en cvba, zie artikel 329, § 1, 4° W.Venn. en artikel 430, § 1, 4° W.Venn.

7 Het is het bedrag aan liquide middelen dat het vermogen van de vennootschap verlaat dat voor uitkering vatbaar moet zijn en bijgevolg als onbeschikbare reserve moet geboekt worden.

8 Cf. CBN-advies 121/3 “Mutaties binnen het eigen vermogen”, *Bulletin CBN*, nr.34, maart 1995, 3-10.



Boeking bij de terbeschikkingstelling van financiële middelen

291 Overige vorderingen	x	
of 41 Overige vorderingen		
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant		x
6921 Toevoeging aan de overige reserves	x	
of 133 Beschikbare reserves		
aan 1311 Andere onbeschikbare reserves		x

Naarmate het kapitaalbestanddeel van de lening wordt terugbetaald, mag een overboeking van de onbeschikbare reserves naar de beschikbare reserves gebeuren.

II. STELLEN VAN ZEKERHEDEN

Indien de vennootschap voor de verkrijging van eigen effecten door een derde zekerheden stelt, dient eveneens ten belope van de “totale financiële bijstand” een onbeschikbare reserve te worden aangelegd.

De vraag stelt zich hoe deze totale financiële bijstand bij zekerheidstellingen dient gewaardeerd te worden.

De Commissie is van oordeel dat uitgegaan dient te worden van de waarde van de verstrekte zekerheden of, indien dit lager ligt, van het bedrag van de gewaarborgde lening, aangezien de vennootschap zich boekhoudkundig maximaal ten belope van dit bedrag kan verarmen. Met de waarde van de verstrekte zekerheden wordt de waarde bedoeld waarvoor een actief voorkomt op de balans van de vennootschap die de zekerheid verstrekt. Het risico van aantasting van kapitaal bestaat immers slechts ten belope van het bedrag waarvoor de in zekerheid gegeven activa voorkomen op de balans.

De werkelijke waarde van de verstrekte zekerheden dient wel in klasse 0 van het rekeningstelsel geboekt te worden en in de toelichting van de jaarrekening bij de *Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen* vermeld te worden.

Voorbeeld 1

Een vennootschap stelt een hypotheek op één van haar gebouwen voor een door een derde aangegane lening van 1.000.000 euro. Dit gebouw staat in de balans gewaardeerd voor 400.000 euro (werkelijke waarde: 600.000 euro). Bijgevolg moet een onbeschikbare reserve van 400.000 euro opgenomen worden in de balans van de vennootschap, aangezien het risico van aantasting van kapitaal beperkt is tot de boekwaarde van de in waarborg gegeven activa.

6921 Toevoeging aan de overige reserves	400.000,00
of 133 Beschikbare reserves	
aan 1311 Andere onbeschikbare reserves	400.000,00
022 Crediteuren van derden, houders van zakelijke zekerheden	600.000,00
aan 023 Zakelijke zekerheden, gesteld voor rekening van derden	600.000,00

Naarmate het actief wordt afgeschreven, mag de onbeschikbare reserve teruggenomen worden⁹.

Voorbeeld 2

6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa	25.000,00
aan 22109 Geboekte afschrijvingen op MVA (-)	25.000,00
1311 Andere onbeschikbare reserves	25.000,00
aan 133 Beschikbare reserves	25.000,00

Indien de tot zekerheid verstrekte activa in de toekomst gerewaardeerd zouden worden, is het volgens de Commissie niet noodzakelijk de onbeschikbare reserve te verhogen ten belope van het bedrag van de herwaarderingsmeerwaarde. De herwaarderingsmeerwaarde moet immers op het passief geboekt worden onder post III *Herwaarderingsmeerwaarden*, welke tot

⁹ Cf. de boekhoudkundige verwerking van de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen. Wordt een waardevermindering geboekt op de verkregen eigen aandelen, dan mag de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen voor eenzelfde bedrag worden overgeboekt naar een beschikbare reserve. Artikel 623 W.Venn. bepaalt immers dat een onbeschikbare reserve wordt gevormd, gelijk aan de waarde waarvoor de verkregen aandelen in de inventaris zijn ingeschreven. De Commissie is de mening toegedaan dat dezelfde redenering *mutatis mutandis* van toepassing is op de onbeschikbare reserve, aangelegd ten belope van de totale financiële bijstand zoals bepaald door artikel 629, § 1, 4^o W.Venn.



het onbeschikbaar eigen vermogen behoort¹⁰. Indien men voor ditzelfde bedrag ook een onbeschikbare reserve zou moeten aanleggen, zou dit bedrag tweemaal onder het onbeschikbaar eigen vermogen ressorteren, wat niet de bedoeling van de wetgever kan zijn geweest.

10 Zie ook R.Tas, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies in nv en bvba*, Kalmthout, Biblio, 2003, nr. 236.



TOEPASSINGSGBIED VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 10 AUGUSTUS 2009¹

ADVIES 2010/9

16 juni 2010

55

TREFWOORD

transacties tussen verbonden ondernemingen

Via het koninklijk besluit van 10 augustus 2009 worden volgende categorieën van vennootschappen verplicht om informatie betreffende van enige betekenis zijnde transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden op te nemen in de toelichting: genoteerde vennootschappen², vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten op een MTF (Multilateral Trading Facility) zoals bedoeld in artikel 2, 4° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, en vennootschappen die meer dan één van de criteria bedoeld in artikel 16, § 1, eerste lid W.Venn. overschrijden.

1 *BS* 24 augustus 2009. Dit koninklijk besluit voorziet in de omzetting in intern Belgisch algemeen jaarrekeningenrecht van artikelen 1, 6) en 2, 1) van Richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, 83/349/EEG van de Raad betreffende de geconsolideerde jaarrekening, 86/635/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen [Publicatieblad van de Europese Unie, L 224/1, 16 augustus 2006].

2 *Cfr.* artikel 4 W.Venn.

Zoals bepaald in de Richtlijn 2006/46/EG, voorziet het koninklijk besluit evenwel volgende uitzondering: *“Deze informatie is niet vereist voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep, mits de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie, geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid”*³.

In advies 2010/1⁴ heeft de Commissie duiding gegeven voor wat de interpretatie van deze uitzonderingsregel betreft. De Commissie is de mening toegedaan dat hier transacties worden bedoeld die plaatsvinden tussen vennootschappen van de groep die volledig in eigendom zijn van de groep of indien het bestuursorgaan van de vennootschap kan aantonen dat het belang van een eventuele minderheidsparticipatie van verwaarloosbare betekenis zou zijn (bijvoorbeeld 1 procent)⁵. Deze transacties moeten alsdan dus niet worden opgenomen in deze staat van de toelichting.

De Commissie verduidelijkt deze interpretatie aan de hand van een voorbeeld. Veronderstel dat de moedervernootschap A 99 procent van de aandelen bezit van zowel dochtervennootschap X als dochtervennootschap Y. Y houdt de overige 1 procent aan van X en X houdt het resttaandeel van Y aan. In dat geval behoren X en Y volledig toe aan de groep. De transacties van enige betekenis die buiten normale marktvoorwaarden zouden plaatsvinden tussen A, X en Y dienen dus niet opgenomen te worden in de nieuwe staat van de toelichting⁶.

Hetzelfde geldt indien bijvoorbeeld de moedervernootschap A 100 procent van de aandelen bezit van dochteronderneming X en 40 procent van onderneming Y. X bezit de overige 60 procent van Y. Ook in dit geval moeten de transacties van enige betekenis die buiten normale marktvoorwaarden

3 Artikel 1, 6) Richtlijn 2006/46/EG stelt *“Member States may exempt transactions entered into between two or more members of a group provided that subsidiaries which are party to the transaction are wholly owned by such a member”*.

4 CBN-advies van 13 januari 2010.

5 Net zoals in advies 2010/1 is het passend hier te vermelden dat bij een naamloze vennootschap minderheidsaandeelhouders een minderheidsvordering kunnen instellen die, op de dag waarop de algemene vergadering zich uitspreekt over de aan de bestuurders te verlenen kwijting, effecten bezitten die ten minste 1 procent vertegenwoordigen van de stemmen verbonden aan het geheel van de op die dag bestaande effecten, of op diezelfde dag effecten bezitten die een gedeelte van het kapitaal vertegenwoordigen ter waarde van ten minste 1.250.000 EUR.

6 Dit zal ook gelden voor transacties die plaatsvinden tussen twee dochterondernemingen, ingeval de aandelen van deze twee dochtervennootschappen voor 100% door dezelfde moedervernootschap worden aangehouden.



plaatsvinden tussen A, X en Y niet worden opgenomen in de nieuwe staat van de toelichting.

Aan de Commissie wordt de vraag gesteld of deze uitzonderingsregel enkel geldt voor genoteerde vennootschappen, of of het voldoende is dat de vennootschap, die aan het hoofd staat van een geconsolideerde groep, een genoteerde vennootschap is?

De vraagsteller schetst daarbij de volgende groepsstructuur: een genoteerde moedervennootschap M heeft twee dochtervennootschappen, de vennootschappen X en Y, waarvan zij 100 procent van de aandelen bezit. De aandelen van vennootschap Z zijn op hun beurt in handen van de vennootschappen X en Y.

De Commissie herhaalt dat enkel de vennootschappen die tot de bij aanvang van dit advies aangehaalde categorieën behoren, de betrokken transacties met verbonden partijen in hun jaarrekening moeten vermelden. Voor de door de vraagsteller geschetste situatie betekent dit dat in de statutaire jaarrekening van de (genoteerde) moedervennootschap M de betrokken transacties tussen de moedervennootschap M en haar verbonden partijen normalerwijze zouden moeten worden opgenomen. Transacties tussen M en X, M en Y evenals M en Z dus. Omwille van de uitzonderingsregel (het zou hier desgevallend gaan om transacties met dochtervennootschappen die volledig in eigendom zijn van de groep) hoeven deze transacties evenwel niet vermeld te worden in de toelichting van de statutaire jaarrekening van M.

Ook in de statutaire jaarrekening van vennootschap Z en de statutaire jaarrekeningen van de vennootschappen X en Y zouden de betrokken transacties normalerwijze moeten worden opgenomen voor zover deze vennootschappen tot een van de eerder geschetste categorieën behoren. Doch door de uitzonderingsmaatregel hoeft dit niet. Het blijven immers transacties tussen ondernemingen die in volle eigendom zijn van de groep.



DUUR VAN HET BOEKJAAR

ADVIES 2010/10

14 juli 2010

55

TREFWOORDEN

duur van het boekjaar – inventaris – uitzonderlijke omstandigheden – verkorting van het boekjaar – verlenging van het boekjaar

Artikel 9 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975 en artikel 92, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen verplichten de ondernemingen om minstens eenmaal per jaar een inventaris op te maken en een jaarrekening op te stellen.

Aan de Commissie werd de vraag gesteld of uit deze verplichting, bekrachtigd door artikel 16 van de Boekhoudwet en artikel 126, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen, voortvloeit dat het een vennootschap verboden is, om bij de oprichting of in de loop van het maatschappelijke leven, in de statuten of bij een statutenwijziging, een boekjaar te voorzien met een duur van meer of minder dan twaalf maanden.

Voor zover de Commissie bekend, bestaat er geen rechtspraak over de overeenstemming met de wet van een uitzonderlijke verlenging of verkorting van een boekjaar. In de rechtsleer worden als mogelijke uitzonderlijke omstandigheden meestal vermeld: het eerste of laatste boekjaar, een herstructu-

rering van de vennootschap of de harmonisatie van de afsluitdata binnen een groep¹.

Uit de commentaar die in de Memorie van Toelichting bij de Boekhoudwet aan artikel 7² wordt gewijd, blijkt duidelijk de bedoeling van de wetgever om, onder voorbehoud van de sanctie bij niet-naleving, niets fundamenteels te wijzigen aan de verplichting die elke handelaar krachtens artikel 17 van het Wetboek van Koophandel sedert lange tijd heeft, om elk jaar een inventaris op te maken. Indien de wetgever nieuwe regels had willen invoeren in verband met het jaarlijks karakter van de inventaris en van de jaarrekening, dan zou dat zeer zeker expliciet uit de voorbereidende werkzaamheden zijn gebleken.

De Commissie is evenwel van oordeel dat een uitzonderlijke verlenging of verkorting van het boekjaar tot een duur van meer of minder dan twaalf maanden geoorloofd is. Dit volgt uit artikel 15, § 3 van het Wetboek van Vennootschappen dat de mogelijkheid voorziet van een boekjaar met een duur van meer of minder dan twaalf maanden.³

Bij de oprichting van een vennootschap worden het begin en het einde van het boekjaar vastgelegd in de oprichtingsakte.⁴

De wijziging van de afsluitdatum van het boekjaar vindt plaats bij wijze van een statutenwijziging, volgens de bij wet voorziene procedure, door een buitengewone algemene vergadering.⁵

Op de vraag wanneer een onderneming haar boekjaar kan verlengen of verkorten, is de Commissie de mening toegedaan dat het besluit tot verlenging of verkorting vóór het einde van het betrokken boekjaar moet zijn genomen. Een onderneming kan m.a.w. haar boekjaar slechts verlengen of verkorten tijdens het lopende boekjaar zelf.

1 C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Larcier, Gent, 2008, 42; SALENS, P. & TAGHON, C., *Aangifte Vennootschapsbelasting 2009*, Maklu, Antwerpen, 2009, 62.

2 Thans opgenomen in artikel 9 van de Boekhoudwet.

3 Artikel 15, § 3 W.Venn. luidt als volgt: "Heeft het boekjaar een duur van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt het bedrag van de omzet exclusief de belasting over de toegevoegde waarde bedoeld in § 1, vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer twaalf is en de teller het aantal maanden van het boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld.

4 Artikel 69, al. 1, 7° W. Venn.

5 Artikel 286 W. Venn.



Noch de Boekhoudwet noch het Wetboek van Vennootschappen beperkt het aantal keren dat een boekjaar kan worden verlengd of verkort. Het ontbreken van een expliciete toelating dat een boekjaar uit meer of minder dan twaalf maanden kan bestaan, getuigt er volgens de Commissie van dat de wetgever zich ertegen verzet dat het boekjaar stelselmatig een duur zou hebben die verschilt van twaalf maanden.

De voorstelling van de jaarrekening moet identiek zijn van het ene jaar aan het andere. Zowel bij verlenging of verkorting van een boekjaar wordt hiervan afgeweken. Daarom benadrukt de Commissie het belang van een passende vermelding en motivering in de toelichting bij de jaarrekening die betrekking heeft op het boekjaar waarin de wijziging plaatsvond.

Dit advies vervangt CBN-advies 7/1.⁶

⁶ *Bulletin CBN*, nr. 2, december 1977, 3-4.



BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN LOONTUSSENKOMST DOOR DE OVERHEID IN HOOFDE VAN DE WERKGEVER

ADVIES 2010/11
8 september 2010

55

TREFWOORDEN

*bedrijfssubsidie – bezoldigingen – exploitatiesubsidie
– loonlast – loontussenkomst – overheid – win-win
aanwervingsplan – werkuitkering*

De Commissie werd gevraagd naar de boekhoudkundige verwerking van loontussenkomsten door de overheid in het kader van het “win-win aanwervingsplan”¹.

Het win-win aanwervingsplan houdt in dat de overheid gedurende een aantal maanden een “werkuitkering” betaalt aan een werknemer die op het ogenblik van de indienstneming uitkeringsgerechtigde volledige werkloze was, voor zover werknemer en werkgever voldoen aan alle voorwaarden omschreven in het koninklijk besluit van 19 december 2001.

¹ Koninklijk besluit van 19 december 2001 tot bevordering van de tewerkstelling van langdurig werkzoekenden, BS 12 januari 2002.

Deze werkuitkering wordt in mindering gebracht van het door de werkgever te betalen nettoloon². De loontussenkomst betekent dus voor de werkgever een vrijstelling van betaling van een deel van het nettoloon aan de werknemer.

Van zodra het ontstaan van de loonlast enerzijds en de eventueel gedeeltelijke vrijstelling van betaling anderzijds hun oorsprong vinden in verschillende juridische kaders, kan er, volgens de Commissie, niet worden overgegaan tot de boeking van deze vrijstelling op de creditzijde van de rekening 620 *Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen*, aangezien compensatie verboden is (artikel 25, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen)³.

De loonlast resulteert uit het arbeidscontract dat gesloten werd tussen werknemer en werkgever. De werkuitkering, die in mindering wordt gebracht van het te betalen nettoloon, vindt daarentegen haar oorsprong in het koninklijk besluit van 19 december 2001. Aangezien er dus sprake is van twee verschillende juridische verhoudingen, is de Commissie van mening dat de loonlast van de desbetreffende werknemers bruto geregistreerd moet worden.

620	Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen	x	
621	Werkgeversbijdragen voor sociale verzekeringen	x	
	aan 453 Ingehouden voorheffingen		x
	454 Rijksdienst voor sociale zekerheid		x
	455 Bezoldigingen		x

Het wegvallen van een deel van de schuld met betrekking tot bezoldigingen dient als een exploitatiesubsidie beschouwd te worden, aangezien dit rechtstreeks het exploitatieresultaat beïnvloedt. Dit moet geboekt worden onder de bedrijfsopbrengsten, in de rubriek I.D. *Andere bedrijfsopbrengsten*.

455	Bezoldigingen	x	
	aan 740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen		x

2 Het bedrag van de werkuitkering wordt begrensd tot het nettoloon waarop de werknemer voor de betreffende maand recht heeft (art. 15, § 2 KB 19 december 2001).

3 CBN-advies 2009/13 "De boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992", *Bulletin CBN*, nr. 52, maart 2010, 27-34.





DE TOEPASSING VAN DE ALGEMENE BOEKHOUDPRINCIPES OP AFGELEIDE FINANCIËLE INSTRUMENTEN¹

ADVIES 2010/12
8 september 2010

55

TREFWOORDEN

*afgeleide financiële instrumenten – boekhoudprincipes –
dekkingsverrichting – derivaten – financiële
instrumenten – overeenstemmingsprincipe – realisatiebe-
ginsel – voorzichtigheidsbeginsel*

Inleiding

A. Het ontbreken van een conceptueel kader inzake de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten

Het dynamisch karakter van de internationale financiële markten heeft tot gevolg dat vandaag de dag niet enkel gebruik wordt gemaakt van de klassieke primaire financiële instrumenten zoals aandelen en obligaties, maar ook van verschillende soorten afgeleide financiële instrumenten, zoals

¹ De Commissie wenst te beklemtonen dat, gezien haar bevoegdheid, dit advies niet geldt voor de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten door ondernemingen uit de financiële sector zoals banken, kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen.

gestandaardiseerde en niet-gestandaardiseerde termijncontracten (futures), opties en swaps.

De tijd dat deze producten enkel door professionals werden gebruikt, ligt ver achter ons. Hun toepassing heeft zich geleidelijk aan verspreid over de hele economische sector om zo beter te kunnen inspelen op de meest uiteenlopende dekkings- of investeringsbehoeften. Tegelijkertijd dient er gewezen te worden op de vaststelling dat het Belgische boekhoudrecht, met uitzondering van de referentiesystemen van toepassing op de financiële sector (bankwezen/verzekeringen), zich niet heeft aangepast aan deze evoluties.

De Richtlijnen 2001/65/EG², 2003/51/EG³ en 2006/46/EG⁴ hebben in de Vierde Richtlijn⁵ de mogelijkheid geïntroduceerd om financiële instrumenten, met inbegrip van derivaten (artikels 42*bis* tot 42*septies*), op basis van de reële waarde te waarderen. Deze machtiging (of verplichting naargelang de keuze van de lidstaten) kan volgens de Zevende Richtlijn⁶ beperkt worden tot de geconsolideerde jaarrekening.

Zoals echter wordt uiteengezet in het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 10 augustus 2009⁷, dat de voornoemde Richtlijn 2006/46/EG omzet in Belgisch recht, *“heeft de regering geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid geboden door de geciteerde richtlijn om een waardering van financiële instrumenten toe te staan of voor te schrijven samen met de daarmee verband houdende openbaarmakingverplichtingen conform de inter-*

2 Richtlijn 2001/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 86/635/EEG met betrekking tot de waarderingsregels voor de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen evenals van banken en andere financiële instellingen.

3 Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2003 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, banken en andere financiële instellingen en verzekeringsondernemingen.

4 Richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, 83/349/EEG van de Raad betreffende de geconsolideerde jaarrekening, 86/635/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en 91/674/EEG betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen.

5 Richtlijn 78/660/EEG van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen.

6 Richtlijn 83/349/EEG van 13 juni 1983 betreffende de geconsolideerde jaarrekening.

7 Koninklijk besluit van 10 augustus 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel.



nationale standaarden voor jaarrekeningen zoals vastgelegd bij Verordening (EG) nr. 1725/2003 van de Commissie van 29 september 2003 (...)". De regering is immers van mening dat het op dit moment nog steeds niet opportuun zou zijn om deze mogelijkheid te introduceren in ons nationaal recht.

Bij gebrek aan specifieke regels dient de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten afgeleid te worden van de toepassing van de algemene boekhoudprincipes, opgenomen in de Vierde Richtlijn, die werden omgezet in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna KB W.Venn.).

Sommige van deze boekhoudprincipes hebben in het bijzonder betrekking op waarderingsprincipes.

Het Belgische boekhoudrecht voorziet echter geen hiërarchische rangschikking van deze verschillende principes. Bijgevolg kunnen er zich bepaalde situaties voordoen waarin de afzonderlijke toepassing van bepaalde principes leidt tot tegengestelde oplossingen. Dit is het geval voor het voorzichtigheidsbeginsel en het overeenstemmingsprincipe tussen kosten en opbrengsten. Dergelijke situatie brengt moeilijkheden met zich mee bij de bepaling van een coherente boekhoudkundige verwerking met algemene draagwijdte voor dit type instrumenten.

Bijgevolg heeft de Commissie beslist, teneinde de situatie te verduidelijken, om rond dit thema een werkgroep op te richten onder het voorzitterschap van de heer Bruno Colmant, lid van de Commissie, en samengesteld uit deskundigen uit het bankwezen, revisoren en deskundigen op vlak van financieel en fiscaal recht.

B. Doelstelling van het advies

Dit advies heeft tot doel om, door verwijzing naar bepaalde voorafgaande adviezen, de meest relevante boekhoudprincipes te ordenen, waaruit dan de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten kan worden afgeleid, zonder afbreuk te doen aan de fiscale verwerking die specifiek van toepassing kan zijn op deze financiële instrumenten.⁸

⁸ De Commissie wenst te benadrukken dat de hiërarchische rangschikking van de boekhoudprincipes in dit advies enkel geldt voor de boekhoudkundige verwerking van afgeleide financiële instrumenten.

De Commissie is van plan om dit advies later aan te vullen met concrete voorbeelden.

Het spreekt voor zich dat vroegere adviezen met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking van bepaalde afgeleide financiële instrumenten in een later stadium aangepast zullen worden aan de algemene principes opgenomen in dit advies.

C. Toepassingsgebied

Het Belgisch boekhoudrecht voorziet niet in een conceptuele definitie van afgeleide financiële instrumenten. Artikel 97, C KB W.Venn. bepaalt hoogstens dat de grondstoffencontracten die ieder van de contractsluitende partijen het recht geven tot afwikkeling in contanten of enig ander financieel instrument, als afgeleide financiële instrumenten worden beschouwd, behalve wanneer (a) de contracten gesloten werden en duurzaam dienen voor de verwachte inkoop-, verkoop-, of gebruiksbehoeften van de vennootschap, (b) zij bij de totstandkoming voor dat doeleinde werden bestemd, en (c) de afwikkeling naar verwachting zal geschieden door levering van de grondstof.

In de ruime zin kan een derivaat omschreven worden als een financieel contract waarvan de waarde afhangt van de waarde van één of meer onderliggende activa of indexen. Verrichtingen inzake deze instrumenten omvatten een brede waaier aan financiële instrumenten, gaande van termijnovereenkomsten (forwards en futures), opties en financiële wissels (swaps).⁹

Aangezien het Belgische boekhoudrecht geen conceptuele definitie bevat van afgeleide financiële instrumenten, heeft dit advies dus, voor wat contracten zonder optiekenmerk betreft, betrekking op termijnwisselcontracten, op renteswaps (IRS) of valuta renteswaps (CIRS), en op *forward rate agreements* (FRA of rentefutures). In geval van opties heeft dit advies betrekking op aan- of verkoopcontracten van deviezen, van rente (*caps*, *floors* en *collars*), van effecten (vastrentende of niet-vastrentende) of op een renteswap (*swaptions*). Zoals voorzien in het KB W.Venn., gaat het hier ook over bepaalde contracten die betrekking hebben op grondstoffen (*commodities*)¹⁰.

⁹ Bazelcomité voor het banktoezicht, *Risicobeheer met betrekking tot verrichtingen inzake afgeleide instrumenten*, juli 1994.

¹⁰ Art. 97, C KB W.Venn.



Vallen echter niet binnen het toepassingsveld van dit advies: de instrumenten uitgegeven of verworven ten voordele van het personeel van de vennootschap, alsook derivaten vervat in andere financiële instrumenten of commerciële verrichtingen waarvan de juridische kwalificatie primeert voor de bepaling van de boekhoudkundige regels die erop van toepassing zijn.

I. HIËRARGISCHE RANGSCHIKKING VAN DE WAARDERINGSPRINCIPES

A. *Voorrang van het boekhoudkundig realisatiebeginsel op het overeenstemmingsprincipe*

De gelijktijdige toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel (historische kostprijs en realisatie) en het overeenstemmingsprincipe kan voor zekere spanningen zorgen, voornamelijk indien de toepassing van deze beginselen de boeking van een opbrengst betreft.

In feite gaat de toepassing van het realisatiebeginsel in tegen een simultane en ongedifferentieerde vergelijking van kosten en opbrengsten gegenereerd door een afgeleid financieel instrument, vanaf het ogenblik dat de boeking van de opbrengsten vereist dat deze zeker zijn, ook al volstaat het dat de kosten slechts waarschijnlijk zijn.

Zoals reeds aangehaald in de inleiding, reikt de Belgische boekhoudkundige reglementering niet de juiste sleutels aan om deze beginselen bij de verwerking van afgeleide financiële instrumenten hiërarchisch te rangschikken. De rechtsleer is op dit vlak niet veel explicieter.

Naar de mening van de Commissie is de toepassing van het overeenstemmingsprincipe op kosten en opbrengsten ondergeschikt aan het boekhoudkundig realisatiebeginsel. Het overeenstemmingsprincipe bepaalt immers dat geen opbrengsten mogen worden geboekt zonder tevens de kosten op te nemen die daaraan beantwoorden. Het realisatiebeginsel daarentegen wil dat opbrengsten pas worden geboekt wanneer ze zeker zijn, terwijl het voor de kosten volstaat dat ze slechts waarschijnlijk zijn. Het ontbreken van onzekerheid bij de boeking van een opbrengst verwijst naar het begrip realisatie.

In de zoektocht naar een boekhoudkundige verwerking die toepasbaar is op afgeleide financiële instrumenten zal, bijgevolg, de toepassing van het boekhoudkundig realisatiebeginsel algemeen genomen primeren op de toepassing van het boekhoudkundig principe van overeenstemming.

B. Het bijzonder geval van effectieve dekking (of gesloten positie)

De Commissie is van mening dat de aard van de dekkingsverrichting, die de neutralisatie beoogt van de prijschommelingen en/of de financiële stromen van het gedekte financiële instrument, een afwijkende boekhoudkundige verwerking rechtvaardigt voor het effectieve gedeelte van deze dekking.

Om te kunnen genieten van die afwijkende verwerking, moet een dekkingsverrichting aan de volgende voorwaarden voldoen¹¹ :

- aard van het gedekte bestanddeel: de onderliggende instrumenten van de dekkingsverrichting moeten identieke effecten zijn als deze ter dekking waarvan de dekkingsverrichting is gesloten;
- bestaan van een reëel risico: er moet daadwerkelijk sprake zijn van een prijschommelingsrisico (of van een risico inzake financiële stromen) op het gedekte bestanddeel (of alle gedekte bestanddelen samen);
- er moet voldoende correlatie bestaan tussen de prijschommelingen of financiële stromen van het gedekte bestanddeel en deze van het dekkingsinstrument;
- de correlatie moet gedurende de hele looptijd van de dekkingsverrichting blijven bestaan;
- de dekkingsverrichting moet van in het begin als dusdanig worden geïdentificeerd.

De toetsing van de naleving van de voorwaarde van voldoende correlatie valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan. Volgens de

¹¹ Geïnspireerd op het CBN-advies 167/2 "Boekhoudkundige verwerking van dekkingsverrichtingen en gedekte posities in aandelen", *Bulletin CBN*, nr. 29, november 1992, 1-21.



Commissie kan een dekking beschouwd worden als zeer effectief indien voldaan is aan de volgende twee voorwaarden:

- bij het aangaan van de afdekkingstransactie en in daaropvolgende perioden wordt verwacht dat de afdekking zeer effectief is wat betreft het compenseren van aan het afgedekte risico toe te schrijven veranderingen in de reële waarde of kasstromen gedurende de periode waarvoor de afdekking wordt aangemerkt. Een dergelijke verwachting kan op verschillende manieren worden aangetoond, onder meer door middel van een vergelijking van de aan het afgedekte risico toe te schrijven historische veranderingen in de reële waarde of kasstromen van de afgedekte positie met de historische veranderingen in de reële waarde of de kasstromen van het afdekkingsinstrument, of door een hoge statistische correlatie aan te tonen tussen de reële waarde of de kasstromen van de afgedekte positie en die van het afdekkingsinstrument;
- de werkelijke effectiviteit van de afdekking valt binnen een bereik van 80% en 125%.

Verrichtingen in tegengestelde zin die elkaar neutraliseren, steunend op eenzelfde onderliggende waarde, kunnen eveneens genieten van een dergelijk regime. Zoals reeds werd aangehaald door de Commissie in het CBN-advies 167/2¹², kan een dergelijke situatie voortvloeien uit hetzij de afsluiting van verrichtingen zonder onderling verband op het tijdstip dat zij worden afgesloten, hetzij uit ingewikkelde combinaties van verrichtingen die niet beantwoorden aan de voorwaarden om te kunnen worden beschouwd als dekkingsverrichtingen.

In hetzelfde advies worden als voorbeeld van dit soort verrichtingen in groter aantal op eenzelfde onderliggend actief, vermeld:

- een reeks verrichtingen, zoals het bezit van 100 aandelen X in portefeuille, de aankoop van een call-optie op 50 andere aandelen alsook het achteraf schrijven van een call-optie op 125 aandelen X die uitoefenbaar is op een andere datum dan de uitoefendatum van de eerste optie;
- de positie die is gevormd door het schrijven van een call-optie en van een put-optie met dezelfde vervaldag en dezelfde uitoefenprijs. Deze combi-

¹² *Bulletin CBN*, nr. 29, november 1992, 1-21.

natie (*short straddle*) kan verantwoord zijn indien de onderneming verwacht dat de markt van het onderliggende actief nauwelijks gaat evolveren en voordeel wil halen uit de ontvangen premies.

Er dient gewezen te worden op het feit dat de boekhoudkundige vertaling van een dekkingsverrichting of, meer algemeen, van verrichtingen in tegen-gestelde richting op eenzelfde onderliggende waarde, binnen de resultatenrekening tot neutralisatie moet leiden, en niet noodzakelijk tot compensatie, van de waardeschommelingen en/of de financiële stromen van gedekte financiële instrumenten en de financiële dekkingsinstrumenten, conform de bepalingen van artikel 25, § 2 van het KB W. Venn.

Het principe van vergelijking primeert hier tijdens de periode tijdens dewelke voldaan is aan de voorwaarden van de effectieve dekking.

De Commissie is bijgevolg de mening toegedaan dat voor de bepaling van het latente resultaat in een dergelijke situatie rekening dient gehouden te worden met het resultaat dat voortvloeit uit het geheel van de verrichtingen met betrekking tot eenzelfde waarde in kwestie.

II. INFORMATIEVERSCHAFFING

De waarderingsregels moeten de boekhoudkundige verwerking vermelden van afgeleide financiële instrumenten, evenals van de resultaten van de verrichtingen met betrekking tot deze instrumenten.

De toelichting moet tevens (onder de “niet in balans opgenomen rechten en verplichtingen”) een juist beeld geven van de lopende derivaatcontracten, voor zover deze steunen op significante bedragen.

Tot slot dient er, voor zover bepaalde afgeleide financiële instrumenten in de balans niet gewaardeerd worden op basis van de reële waarde, voor elke categorie van afgeleide financiële instrumenten, in de staat *Afgeleide financiële instrumenten die niet gewaardeerd zijn op basis van de reële waarde*, een melding te worden gemaakt van de reële waarde van de instrumenten indien deze waarde bepaald kan worden dankzij één van de door artikel



97, C KB W.Venn.¹³ beschreven methodes, met opgave van hun omvang en hun aard. Indien nodig, kunnen de vennootschappen, omwille van de transparantie, tevens het verschil tussen de boekhoudkundige en de reële waarde van de betrokken afgeleide financiële instrumenten weergeven.

13 De definitie van de reële waarde is als volgt opgenomen in art. 97, C KB W.Venn.: *"Dient te worden verstaan onder juiste waarde in het economisch verkeer : de waarde vastgesteld met verwijzing naar :*
a) een marktwaarde voor de financiële instrumenten waarvoor een betrouwbare markt gemakkelijk is aan te wijzen. Wanneer een marktwaarde voor een gegeven instrument niet eenvoudig kan worden bepaald, maar dit wel kan voor de samenstellende elementen of voor een gelijkaardig instrument, kan de marktwaarde berekend worden op basis van die van zijn bestanddelen of die van het gelijkaardige instrument, of
b) een waarde berekend met behulp van modellen en algemeen aanvaarde waarderings technieken voor de instrumenten waarvoor een betrouwbare markt niet gemakkelijk aan te wijzen is. Deze waarderingsmodellen en -technieken dienen een redelijke benadering van de marktwaarde op te leveren".



BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE IN HOOFDE VAN DE LEDEN VAN EEN BTW-EENHEID

ADVIES 2010/13

8 september 2010

55

TREFWOORDEN

btw – btw-eenheid – diensten – hoofdelijke aansprakelijkheid – levering van goederen – toelichting – wachtrekening

I. ALGEMEEN

Onder de naam belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) werd een omzetbelasting ingevoerd, die geheven wordt onder de voorwaarden en met inachtneming van de regelen bepaald in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Wbtw)¹.

De belastingplichtigen moeten periodiek aangifte doen van het bedrag van de opeisbare belasting, van de te verrichten aftrek en van de te verrichten herzieningen² en een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding voeren om de btw te kunnen toepassen en controleren³.

1 Artikel 1, § 1 Wbtw.

2 Artikel 53, § 1 Wbtw.

3 Artikel 54 Wbtw juncto artikel 14, § 1 KB btw nr. 1.

II. BTW-EENHEID

Met ingang van 1 april 2007 voerde België de btw-eenheid in⁴.

Het stelsel van de btw-eenheid laat toe in België gevestigde personen die in juridisch opzicht onafhankelijk zijn, maar op financieel, economisch en organisatorisch vlak nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van het Wbtw als één belastingplichtige te beschouwen⁵.

Vanaf haar oprichting en gedurende haar bestaan treedt de btw-eenheid in de plaats van haar leden voor al hun rechten en verplichtingen zoals voorzien in het Wbtw en de bijhorende uitvoeringsbesluiten⁶. De leden van de btw-eenheid duiden één van hen aan om in hun naam en voor hun rekening de rechten en verplichtingen van de btw-eenheid vermeld in het Wbtw en de uitvoeringsbesluiten uit te oefenen. Dit lid wordt de “vertegenwoordiger” van de btw-eenheid genoemd⁷.

De btw-eenheid wordt aangemerkt als één belastingplichtige en wordt als dusdanig geïdentificeerd onder een uniek btw-nummer voor de eenheid⁸. Dit nummer geldt voor het indienen van de periodieke aangiften van de btw-eenheid, voor het houden van de btw-rekening-courant van de btw-eenheid, voor de eventuele opmaak van bijzondere rekeningen, voor alle bijkomende taxaties alsmede voor alle innings- en invorderingsacties vanwege de administratie⁹.

De btw-aangifte wordt door de vertegenwoordiger van de btw-eenheid ingediend onder het btw-identificatienummer van de btw-eenheid. Op basis van de verschillende boekhoudingen door de leden gehouden¹⁰, moet de vertegenwoordiger een gecentraliseerde btw-boekhouding bijhouden die hem moet toelaten de btw-aangifte op het niveau van de btw-eenheid correct in te vullen. Deze aangifte omvat het totaal bedrag van de handelingen van

4 De uitvoeringsmodaliteiten met betrekking tot de btw-eenheid werden gepubliceerd in het KB btw nr. 55 van 9 maart 2007 (*BS* 15 maart 2007).

5 Artikel 4, § 2 Wbtw.

6 Artikel 7 KB btw nr. 55.

7 Artikel 1, § 3 KB btw nr. 55.

8 Aan elk lid wordt evenwel ook een sub-btw-identificatienummer toegekend (artikel 50, § 1, 4° Wbtw).

9 Verslag aan de Koning bij KB btw nr. 55, nr. 11, *BS* 15 maart 2007.

10 Ieder lid van de btw-eenheid dient immers een aan de omvang van zijn eigen activiteiten aangepaste boekhouding te voeren (artikel 14, § 1 KB btw nr. 1), aangezien de btw-eenheid enkel een consolidatie op btw-vlak inhoudt.



alle leden. Aldus wordt voor de btw-eenheid één periodieke btw-aangifte ingediend per aangifteperiode. Aangezien de btw-eenheid als zodanig één belastingplichtige is, zijn de leden van de btw-eenheid ten opzichte van de Staat hoofdelijk aansprakelijk voor alle btw-schulden van de eenheid¹¹.

III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN DE BTW-SCHULDEN EN -VORDE- RINGEN IN HOOFDE VAN DE LEDEN VAN DE BTW-EENHEID

Aan de Commissie werd de vraag gesteld hoe de terug te vorderen en verschuldigde btw in de boekhouding van de leden van de btw-eenheid moeten verwerkt worden.

De btw-eenheid wordt zowel vanuit het oogpunt van de goederen en diensten die door derden worden geleverd, als vanuit het oogpunt van de leveringen voor derden, als één belastingplichtige beschouwd¹². Ook de invoer en intracommunautaire verwerving van goederen gedaan door elk lid, worden geacht door de btw-eenheid te worden verwezenlijkt.

De leveringen van goederen en diensten tussen de leden van een btw-eenheid vallen niet onder het toepassingsgebied van de btw.

11 Artikel 51ter Wbtw bepaalt dat "de personen die bij toepassing van artikel 4, § 2, als één belastingplichtige worden aangemerkt, ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden zijn tot de voldoening van de belasting, de intresten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek".

12 Verslag aan de Koning bij KB btw nr.55, nr.12, BS 15 maart 2007.

Voorbeeld 1

Lid A verkoopt handelsgoederen aan lid B voor 1.000 euro (excl. btw).

– Boekhoudkundige verwerking bij lid A:

400 Handelsdebiteuren	1.000,00
aan 700 Verkopen en dienstprestaties	1.000,00

– Boekhoudkundige verwerking bij lid B:

604 Handelsgoederen	1.000,00
aan 440 Leveranciers	1.000,00

De leveringen door derden van goederen en diensten aan een lid van de btw-eenheid, gebeuren, voor de toepassing van de btw, aan de btw-eenheid. In hoofde van het lid ontstaat op het moment van de btw-aangifte een vordering op de vertegenwoordiger van de btw-eenheid (qualitate qua). Totdat de aangifte wordt ingediend, dient deze vordering op een wachtrekening¹³ geboekt te worden.

Voorbeeld 2

Lid A koopt handelsgoederen aan bij X voor 1000 euro (excl. 21% btw).

Lid A dient de volgende boeking te verrichten:

604 Aankopen van handelsgoederen	1.000,00
499 Wachtrekeningen	210,00
aan 440 Leveranciers	1.210,00

De levering van goederen en diensten gedaan door elk lid, worden geacht door de btw-eenheid te zijn verwezenlijkt. In hoofde van het lid ontstaat op het moment van de btw-aangifte een schuld ten aanzien van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid. Totdat de aangifte wordt ingediend, dient deze schuld op een wachtrekening geboekt te worden.

¹³ De onderneming kan een stelsel van wachtrekeningen uitbouwen dat het detail van de btw-regelgeving vertaalt.



Voorbeeld 3

Lid B verkoopt handelsgoederen aan X voor 2000 (excl. 21% btw).

400 Handelsdebiteuren	2.420,00
aan 700 Verkopen en dienstprestaties	2.000,00
499 Wachtrekeningen	420,00

Op het moment van het indienen van de btw-aangifte door de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, ontstaat in hoofde van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid een definitieve vordering of schuld ten opzichte van de Staat. Op datzelfde moment ontstaat bij elk lid een vordering of schuld ten opzichte van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid.

Voorbeeld 4

Lid A beschikt, na saldering van de wachtrekeningen, over een vordering van 210 ten opzichte van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, aangezien deze de btw dient terug te vorderen van de Staat.

411 Terug te vorderen btw ¹⁴	210,00
aan 499 Wachtrekeningen	210,00

Lid B heeft, na saldering van de wachtrekeningen, een schuld van 210 ten aanzien van de vertegenwoordiger van de btw-eenheid, aangezien deze de btw dient te storten aan de Staat.

499 Wachtrekeningen	420,00
aan 451 Te betalen btw ¹⁵	420,00

Lid C, in de hoedanigheid van vertegenwoordiger van de btw-eenheid, heeft een schuld van 210 ten opzichte van de Staat.

41 Overige vorderingen: btw-eenheid ¹⁶	420,00
aan 451 Te betalen btw	210,00
48 Diverse schulden: btw-eenheid ¹⁷	210,00

14 Het gaat hier om terug te vorderen btw ten aanzien van de btw-eenheid, in hoofde van zijn vertegenwoordiger.

15 Het gaat hier om te betalen btw ten opzichte van de btw-eenheid, in hoofde van zijn vertegenwoordiger.

16 In het voorbeeld gaat het om een vordering ten aanzien van lid B.

17 In het voorbeeld gaat het om een schuld ten opzichte van lid A.

IV. HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR SCHULDEN VAN DE BTW-EENHEID

De leden van de btw-eenheid zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden tot de voldoening van de btw, de intresten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen van de leden van de btw-eenheid¹⁸.

Overeenkomstig artikel 25, § 3 KB W.Venn. dienen de verplichtingen die niet in de balans voorkomen en die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, in de toelichting te worden vermeld. Elk lid van de btw-eenheid dient bijgevolg, gelet op de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de schulden van de btw-eenheid, in zijn toelichting te vermelden dat hij lid is van een btw-eenheid.

Indien het bestuursorgaan van een lid van de btw-eenheid het risico reëel acht dat het lid zal aangesproken worden voor het totale bedrag van de btw-schuld van de btw-eenheid dient dit lid deze totale schuld in klasse 0 van het rekeningenstelsel te boeken en in de toelichting van de jaarrekening bij *Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen* te vermelden.

Indien een lid van de btw-eenheid betrokken raakt in een geschil met de Staat, dienen de andere leden van de btw-eenheid dit in hun toelichting te vermelden indien hun bestuursorgaan van oordeel is dat er een reële kans bestaat dat zij zullen aangesproken worden voor de eventuele navordering die hieruit zou kunnen voortvloeien.

¹⁸ Artikel 51ter Wbtw.





BEWARING VAN BOEKEN EN VERANTWOORDINGSSTUKKEN

ADVIES 2010/14
24 september 2010

55

TREFWOORDEN

bewaring – boeken – computersysteem – elektronische boekhouding – elektronische facturering – plaats van bewaring – verantwoordingsstuk

Inleiding

Belgische ondernemingen moeten hun boeken bewaren gedurende zeven jaar, te rekenen van de eerste januari van het jaar dat op de afsluiting volgt.¹ Ook de verantwoordingsstukken worden methodisch opgeborgen en zeven jaar bewaard, in origineel of in afschrift. De stukken die niet strekken tot bewijs jegens derden, worden drie jaar bewaard.²

Verscheidene Belgische ondernemingen centraliseren de boekhouding van over verschillende landen gespreide zetels op één computersysteem. Aan de Commissie werd in dit verband gevraagd of een Belgische onderneming

1 Artikel 8, § 2 wet van 17 juli 1975 (hierna Boekhoudwet).

2 Artikel 6, 4de lid Boekhoudwet. Met betrekking tot de bewaring van de verantwoordingsstukken bracht de Commissie reeds een advies uit, nl. CBN-advies 6/1 "Bewaring van de verantwoordingsstukken", *Bulletin CBN*, nr. 8, april 1981, 7.

haar boeken en verantwoordingsstukken in elektronische vorm ook in het buitenland mag bewaren.

I. ELEKTRONISCHE BOEKHOUDING

Met ingang van 2005 is het houden van een elektronische boekhouding wettelijk erkend in de Boekhoudwet. Artikel 2 van het koninklijk besluit van 25 januari 2005³ stelt namelijk als beginsel dat alle wettelijk voorgeschreven boeken ofwel op een papieren drager, ofwel door middel van een geïnformatiseerd systeem mogen worden bijgehouden. De elektronisch gevoerde boekhouding dient uiteraard te voldoen aan de voorwaarden en vereisten gesteld door de Boekhoudwet.

Specifiek betreffende de verplichting tot waarborging van de materiële continuïteit, regelmatigheid en onveranderlijkheid (artikel 7, § 2 Boekhoudwet), bepaalt artikel 5, § 2 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 dat de informaticasystemen die worden gebruikt (vb. boekhoudprogramma's) er steeds moeten voor zorgen dat de onderneming haar boekhouding kan voeren in overeenstemming met de wettelijke en reglementaire bepalingen ter zake.⁴

Het komt aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen toe, in overeenstemming met haar wettelijke opdracht – en in het bijzonder met haar rol inzake het bepalen van de beginselen van een regelmatige boekhouding – om deze minimumvereiste te expliciteren en te preciseren, middels adviezen en aanbevelingen, en om deze vereiste te situeren in het breder kader van de organisatie van de boekhouding binnen de onderneming.⁵

3 Koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel en het koninklijk besluit van 16 juni 1994 tot vaststelling van de bijdrage van de ondernemingen in de werkingskosten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, *BS* 7 februari 2005.

4 Artikel 5, § 2 koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, ingevoegd door artikel 2, § 2 van het koninklijk besluit van 25 januari 2005.

5 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 25 januari 2005.



II. ELEKTRONISCHE FACTURERING

Artikel 6, eerste lid van de Boekhoudwet bepaalt dat elke boeking geschiedt aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk, waarnaar zij moet verwijzen.⁶ In boekhoudrechtelijk opzicht vormt de factuur, eens gecontroleerd en aanvaard, het verantwoordingsstuk bij uitstek voor de inkoop- en verkoopverrichtingen en de levering van diensten.⁷

In het licht van de btw-wetgeving is het elektronisch verzenden en ontvangen van facturen in België toegestaan als de ontvanger van de factuur dit aanvaardt⁸, en bovendien de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de factuur is gewaarborgd.⁹ Sedert 1 januari 2010 hebben Belgische ondernemingen de vrijheid om te kiezen hoe ze de authenticiteit en integriteit waarborgen.¹⁰ Daarvoor kunnen ze zowel een beroep doen op IT-technische middelen (zoals elektronische handtekeningen of EDI), als op andere oplossingen of procedures, zoals bijvoorbeeld het aansluiten van de factuur met een betaling, een bestelbon, een leveringsbon, ...

De Belgische factureringsregels zijn slechts van toepassing op handelingen die in België plaatsvinden. Op Europees niveau werd recent de Richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG¹¹ betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft, aangenomen. Deze richtlijn beoogt een afschaffing van de formele vereisten en een maximale harmonisatie, hetgeen concreet inhoudt dat de lidstaten geen andere factureringsverplichtingen of formaliteiten kunnen opleggen dan wat in de btw-richtlijn staat. De hoofddoelstelling van de richtlijn is de gelijke behandeling van papieren en elektronische facturen.¹² Tegen uiterlijk 1 januari 2013 dienen de 27 lidstaten hun wetgeving aangepast te hebben.

6 Slechts gekoppeld aan het verantwoordingsstuk is een boeking verantwoord naar aard, datum en bedrag, evenals ten aanzien van de tegenpartij, dienst of persoon, die de verrichting uitvoert.

7 CBN-advies 174/1 "Beginselen van een regelmatige boekhouding", *Bulletin CBN*, nr. 38, februari 1997, 2-32.

8 Artikel 1, § 2 koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over toegevoegde waarde.

9 Artikel 60, § 3 Wbtw.

10 Met de schrapping van § 3 en § 4 van het KB nr. 1, bij koninklijk besluit van 15 december 2009, werden de regels rond het verzenden en ontvangen van elektronische facturen gevoelig vereenvoudigd.

11 Hierna: de btw-richtlijn.

12 Zie overweging 8 van Richtlijn 2010/45/EU van 13 juli 2010. Het nieuwe artikel 232 van de btw-richtlijn luidt als volgt: "The use of an electronic invoice shall be subject to acceptance by the recipient".

III. ARCHIVERING

Artikel 9, lid 2 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 vermeldt inzake bewaring van boekhoudstukken uitdrukkelijk dat de gekozen drager zowel de onveranderlijkheid als de toegankelijkheid van de gegevens moet garanderen gedurende de bewaartermijn.

Wordt de boekhouding elektronisch gevoerd, dan houdt dit in dat de onderneming niet alleen de bestanden met de boeken en de verantwoordingsstukken moet bijhouden, maar ook de programma's en systemen waarmee deze bestanden kunnen gelezen worden, en dit gedurende deze minimale bewaartermijn. Elke boekhoudstaat moet immers gedurende de minimale bewaartermijn kunnen worden voorgelegd en herafgedrukt.¹³

Verantwoordingsstukken worden bewaard in origineel of in afschrift.¹⁴ Deze laatste mogelijkheid impliceert dat volgens het Belgisch boekhoudrecht de bewaring van verantwoordingsstukken ook op elektronische wijze kan plaatsvinden.

Zowel voor de elektronische als voor de papieren facturen, geldt op fiscaal vlak dat bedrijven moeten kunnen aantonen dat gedurende de archiveringstermijn niet is geraakt aan de authenticiteit¹⁵ en integriteit¹⁶ van de verzonden of ontvangen facturen.¹⁷

13 Artikel 9 koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen.

14 Artikel 6, 4de lid Boekhoudwet.

15 Onder "authenticiteit van de herkomst" wordt in het nieuwe artikel 233 van de btw-richtlijn verstaan het waarborgen van de identiteit van degene die de goederenlevering of de dienst heeft verricht of van degene die de factuur heeft uitgereikt.

16 Onder "integriteit van de inhoud" wordt in het nieuwe artikel 233 van de btw-richtlijn verstaan dat de krachtens deze richtlijn voorgeschreven inhoud geen wijzigingen heeft ondergaan.

17 Artikel 60, § 3 Wbtw. Ook de btw-richtlijn stelt in artikel 233, lid 1 met betrekking tot de bewaring van facturen, dat de authenticiteit van de herkomst, de integriteit van de inhoud, en de leesbaarheid van de factuur, op papier of in elektronisch formaat, vanaf het tijdstip waarop de factuur wordt uitgereikt tot het einde van de bewaartermijn moet worden gewaarborgd.



IV. PLAATS VAN BEWARING

A. *Ondernemingen naar buitenlands recht: CBN-advies 1/2*

Luidens artikel 1, tweede lid van de Boekhoudwet dienen de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken met betrekking tot de bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van buitenlandse ondernemingen in België te worden bewaard. Deze verplichting verzet er zich echter niet tegen dat de boekhouding van over verscheidene landen gespreide zetels van buitenlandse ondernemingen wordt gevoerd op een computer in het buitenland.¹⁸ Naar de mening van de Commissie heeft de wetgever namelijk niet de verplichting willen opleggen dat de materiële verrichtingen voor het inschrijven en verwerken van de gegevens in België geschieden, maar wel dat de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken van de centra van werkzaamheden en bijkantoren in België van de buitenlandse ondernemingen in België rechtstreeks toegankelijk zijn en er dus worden bewaard hetzij in origineel, hetzij in afschrift.

B. *Belgische ondernemingen*

De Boekhoudwet omvat geen specifieke verwijzing naar de plaats van bewaring van de boeken en verantwoordingsstukken. De Commissie is evenwel van mening dat hierdoor geen bezwaar kan bestaan tegen het centraliseren van de boekhouding op één computer in het buitenland. De Boekhoudwet schrijft immers nergens expliciet voor dat de materiële verrichtingen voor het inschrijven en verwerken van de gegevens in België plaats moeten vinden.

De Commissie is bovendien van mening dat Belgische ondernemingen hun boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken kunnen bewaren in het buitenland, op voorwaarde dat gebruik wordt gemaakt van een archiveringsmethode die volledige on-line toegang op de bedrijfszetel in België voorziet. Op die manier voldoet de onderneming aan de eerder door de Commissie vooropgestelde principes van rechtstreekse toegankelijkheid en leesbaarheid gedurende de bewaringstermijn.

¹⁸ CBN-advies 1/2 "Ondernemingen naar buitenlands recht – Houden en bewaren in België van de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken", *Bulletin CBN*, nr. 1, augustus 1977, 8.

Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT

De Commissie wenst nadruk te leggen op de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan van de onderneming om de nodige maatregelen te treffen, teneinde de toegankelijkheid van de gegevens te garanderen gedurende de bewaartermijn.

