

Bulletin

68 CBN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

juli | 2014

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. DAISY VERVENNE

DHR. DOMINIQUE DARTE

Benoemd op voorstel van de Minister van Financiën

DHR. THIERRY LHOEST

Benoemd op voorstel van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten

DHR. MICHEL DE WOLF

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

DHR. LODEWIJK GOUBERT

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. MARIA PLOUMEN

Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. CHRISTINE COLLET

Benoemd op voorstel van de minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. LAURENCE PINTE

DHR. HENRI OLIVIER

DHR. JOSÉ VILAIN

MEVR. BERGIE VAN DEN BOSSCHE

Benoemd op voorstel van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven

DHR. ARIEL GONZALEZ RUIZ

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de Minister van Economie

DHR. GUY GIROULLE

Benoemd op voorstel van de Minister van Justitie

MEVR. VÉRONIQUE TAI

Benoemd op voorstel van de Minister van Begroting

MEVR. CATHERINE DENDAUW

Benoemd op voorstel van de Minister van Middenstand

DHR. MICHEL COLINET

Benoemd op voorstel van de Nationale Bank van België

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN

Secretaris-generaal

MEVR. ELS GOSSÉ

Wetenschappelijk secretaris

DHR. IGNACE BOGAERT

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ANNE-LAURE LOSSEAU

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. SABINE GRAZIOSI

Wetenschappelijk secretaris

DHR. FILIP HENDRICKX

Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. FREIJA VAN DRIESSCHE

Secretariaat administratieve zaken

DHR. MARC VAN DER HAEGEN

Administratief secretaris

Inhoud

BULLETIN 68

advies 2014/1

*Belgische bijkantoren van ondernemingen naar buitenlands recht:
openbaarmaking ingeval van sluiting*

Advies van 12 maart 2014

	5
I. INLEIDING	5
II. OPENBAARMAKINGSVERPLICHTING VAN JAARREKENINGEN VAN BIJKANTOREN	5
III. REGELS INZAKE DE OPENBAARMAKING DIE VAN TOEPASSING ZIJN BIJ DE SLUITING VAN EEN BELGISCH BIJKANTOOR	6

advies 2014/2 (addendum aan advies 2011/13)

*Boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van
een terugvorderbaar voorschot*

Advies van 12 maart 2014

	8
I. INLEIDING	8
II. GEGEVENS	8
III. VOORBEELDBOEKINGEN TIJDENS DE FASE VOORAFGAAND AAN DE EXPLOITATIE VAN DE RESULTATEN VAN HET ONDERZOEK	9
IV. VOORBEELDBOEKINGEN NADAT DE ONDERZOEKSFASE IS AFGELOPEN	10
A. De vennootschap benut de resultaten niet	10
B. De vennootschap benut de resultaten	10

advies 2014/3

*Boekhoudkundige verwerking van mutaties binnen het eigen vermogen
van een geassocieerde onderneming*

Advies van 2 april 2014

I. INLEIDING	12
II. PRAKTISCHE UITWERKING	12

advies 2014/4

Correctie van de jaarrekening

Advies van 23 april 2014

INLEIDING	17
-----------	----

Deel 1: Vennootschapsrechtelijke bepalingen 17

I. OPMAAK, GOEDKEURING EN NEERLEGGING VAN DE JAARREKENING	17
II. AANPASSING VAN DE BEDRAGEN VAN HET VOORAFGAANDE BOEKJAAR	18

Deel 2: Correctie van een goedgekeurde jaarrekening 19

I. BINDENDE KRACHT VAN DE GOEDGEKEURDE JAARREKENING	19
II. UITZONDERING OP HET DEFINITIEF EN BINDEND KARAKTER VAN DE JAARREKENING: CORRECTIE VAN VERGISSINGEN	20
III. BELEIDSBSLISSINGEN: NIET CORRIGEEERBAAR	21

*Deel 3: Procedure en boekhoudkundige verwerking
bij correctie van de jaarrekening* 22

I. PRINCIPE: CORRECTIE DOOR DE ALGEMENE VERGADERING	22
II. UITZONDERING: CORRECTIE DOOR HET BESTUURSORGAAN	24

advies 2014/5

Afsluitingsdatum van het boekjaar

Advies van 23 april 2014

I. ONDERWERP VAN HET ADVIES	25
II. ANALYSE	25

advies 2014/6

Boekhoudkundige verwerking van effecten aan toonder van rechtswege omgezet in effecten op naam of in gedematerialiseerde effecten op 1 januari 2014
Advies van 23 april 2014

I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES	27
II. OMZETTING VAN RECHTSWEGE OP 1 JANUARI 2014 IN GEDEMATERIALISEERDE EFFECTEN OF IN EFFECTEN OP NAAM	27
III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN EFFECTEN VAN RECHTSWEGE OMGEZET OP NAAM VAN DE EMITTENT	28
A. In hoofde van de emittent	28
B. In hoofde van de rechthebbende	29

advies 2014/7

Boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning niet gegarandeerd is (eventuele rechten)
Advies van 14 mei 2014

I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES	30
II. ANALYSE	31

advies 2014/8

Boekhoudkundige verwerking van de Fairness Tax
Advies van 4 juni 2014

I. ALGEMEEN	33
II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING	33

» **Belgische bijkantoren van ondernemingen naar buitenlands recht: openbaarmaking ingeval van sluiting (advies 2014/1)**
Advies van 12 maart 2014¹

TREFWOORDEN

bijkantoor – openbaarmaking – publicatie

I. INLEIDING

1. In onderhavig advies wordt enkel beoogd de regels te verduidelijken die van toepassing zijn inzake de openbaarmaking van de rekeningen bij de sluiting van een Belgisch bijkantoor van een buitenlandse vennootschap. Wat betreft de openbaarmakingsverplichtingen in België die gelden voor de rekeningen van buitenlandse vennootschappen die een bijkantoor² in België hebben gevestigd, verwijst de Commissie naar het CBN-advies 2009/2 – In België gevestigde vennootschappen naar buitenlands recht: toepassingsgebied van artikelen 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van Vennootschappen.³

II. OPENBAARMAKINGSVERPLICHTING VAN JAARREKENINGEN VAN BIJKANTOREN

2. Een buitenlandse vennootschap is verplicht om voor haar Belgisch bijkantoor een afzonderlijke interne jaarrekening op te maken. Deze verplichting vloeit voort uit het artikel 92 § 2, van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: W.Venn.)⁴ en blijft van toepassing tot de sluiting van het bijkantoor. Artikel 107, § 3, W.Venn. bepaalt echter dat de verplichting tot neerlegging van de jaarrekening, zoals bedoeld in artikel 107, § 1 W.Venn., niet geldt voor de (interne) jaarrekening van het bijkantoor. Sinds de Elfde richtlijn van de Raad, van 21 december 1989, betreffende de openbaarmakingsplicht voor in een Lid-Staat opgerichte bijkantoren van vennootschappen die onder het recht van een andere Staat vallen (89/666/EEG)⁵ in 1991 werd omgezet in het Belgische recht, werd de verplichting tot neerlegging bij de Nationale Bank van België van een afzonderlijke jaarrekening voor het bijkantoor immers opgeheven. In de negende considerans van de Elfde Richtlijn wordt er op gewezen dat de nationale bepalingen waarbij openbaarmaking van de boekhoudbescheiden die op het bijkantoor betrekking hebben, wordt voorgeschreven, sinds de coördinatie van de nationale

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 20 januari 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Voor een omschrijving van het begrip *bijkantoor* wordt verwezen naar het CBN advies 1/5 – Ondernemingen naar buitenlands recht: bijkantoren en centra van werkzaamheden in België – Begrip (*Bull. CBN*, nr. 3, juli 1978, 12) waarin de Commissie verduidelijkt dat de volgens het boekhoudrecht te hanteren interpretatie van het begrip *bijkantoor*, zoals bedoeld in artikel 1 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de bedrijven, dezelfde moet zijn als de interpretatie volgens het vennootschapsrecht. Aangezien de artikelen 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van Vennootschappen de bepalingen van de Elfde Richtlijn omzetten naar het Belgische recht, moet het begrip bijkantoor ook worden geïnterpreteerd ten aanzien van het Europese recht, zoals wordt uitgewerkt in het CBN-advies 2009/2 – In België gevestigde vennootschappen naar buitenlands recht: toepassingsgebied van artikelen 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van Vennootschappen.

³ *Bull. CBN*, nr. 50, november 2009, 15–30.

⁴ Deze verplichting geldt niet voor bijkantoren die geen eigen opbrengsten hebben door verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of door geleverde goederen of verleende diensten aan de buitenlandse onderneming waarvan zij afhangen en waarvan de werkingskosten volledig door laatstgenoemde worden gedragen.

⁵ *PBEG*, nr. L 395, 30/12/1989, 36–39.

wettelijke regelingen inzake opstelling, controle en openbaarmaking van de boekhoudbescheiden van de vennootschap geen zin meer hebben.

3. Een vennootschap naar buitenlands recht moet haar jaarrekening en in voorkomend geval haar geconsolideerde jaarrekening openbaar maken in België wanneer zij een bijkantoor heeft in België.⁶ Deze openbaarmaking gebeurt door neerlegging van de rekeningen bij de Nationale Bank van België, in de vorm waarin deze rekeningen werden opgesteld, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de vennootschap valt.

4. Indien het een bijkantoor betreft van een buitenlandse rechtspersoon die geen rechtsvorm heeft waarvoor in België een openbaarmakingsverplichting geldt, moet deze buitenlandse rechtspersoon haar jaarrekening niet neerleggen in België.⁷ Indien de buitenlandse entiteit echter niet verplicht is haar rekeningen neer te leggen in haar land van herkomst maar zij in België, gezien haar rechtsvorm en haar land van herkomst, niet vrijgesteld is van de openbaarmakingsverplichting, dan dient zij toch haar rekeningen openbaar te maken in België.⁸

III. REGELS INZAKE DE OPENBAARMAKING DIE VAN TOEPASSING ZIJN BIJ DE SLUITING VAN EEN BELGISCH BIJKANTOOR

5. De enige openbaarmakingsformaliteit die wordt voorgeschreven door het W.Venn. in geval van sluiting van een bijkantoor van een buitenlandse vennootschap is de openbaarmaking van deze sluiting binnen dertig dagen na deze gebeurtenis.⁹ Deze openbaarmaking gebeurt door neerlegging ter griffie van de rechtbank van koophandel, overeenkomstig artikel 84, § 1, alinea 1, W.Venn.

6. In het W.Venn. worden geen andere formaliteiten voorgeschreven betreffende de sluiting van een bijkantoor van een buitenlandse vennootschap. Er wordt bijgevolg niet verplicht dat een jaarrekening moet worden neergelegd, noch van het bijkantoor zelf, noch van de buitenlandse vennootschap waaronder het bijkantoor ressorteert, bij de Nationale Bank van België voor de periode die loopt van het begin van het boekjaar waarin de sluiting zich voordoet tot de datum van de sluiting van het bijkantoor.

7. Met de openbaarmakingsmaatregelen die gelden voor buitenlandse vennootschappen die een bijkantoor oprichten in België wordt beoogd de bescherming te verzekeren van degenen die via een bijkantoor in zakelijk contact treden met een vennootschap.¹⁰ De verplichting tot jaarlijkse neerlegging van de rekeningen van de buitenlandse vennootschap hangt bijgevolg samen met de aanwezigheid van het bijkantoor in België en heeft geen bestaansreden meer na de sluiting van het bijkantoor.

8. Indien meerdere bijkantoren van eenzelfde buitenlandse vennootschap gevestigd zijn in België, dient te worden opgemerkt dat de sluiting van een van deze bijkantoren geen invloed

⁶ Artikelen 81, 82, 83 en 107 van het W.Venn.

⁷ Overeenkomstig artikel 18 van het koninklijk besluit van 4 augustus betreffende de sociale balans (BS 30 augustus 1996) moet het bijkantoor echter wel een sociale balans openbaar maken en neerleggen.

⁸ De gevallen waarin de jaarrekening van een buitenlandse vennootschap die een bijkantoor heeft gevestigd in België moet worden openbaargemaakt in België worden grondig besproken in het CBN-advies 2009/2 – In België gevestigde vennootschappen naar buitenlands recht: toepassingsgebied van artikelen 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van Vennootschappen.

⁹ Art. 83, 1°, W.Venn.

¹⁰ Zie de zesde considerans van de Elfde richtlijn.

heeft op de verplichting die geldt voor de vennootschap tot de jaarlijkse neerlegging van haar jaarrekening en in voorkomend geval haar geconsolideerde jaarrekening, zolang deze vennootschap ten minste een bijkantoor behoudt in België.

Dit advies vervangt het CBN-advies 110/8 – Bijkantoren en centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht-verslaggeving ingeval van sluiting.¹¹

¹¹ *Bull. CBN*, nr. 24, september 1989, 7.

» *Boekhoudkundige verwerking van ontvangen overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot (advies 2014/2 (addendum aan advies 2011/13))*
*Advies van 12 maart 2014*¹

TREFWOORDEN

kapitaalsubsidies – overheidssteun – subsidies – terugvorderbaar voorschot

I. INLEIDING

1. Naar aanleiding van een vraag over de boekhoudkundige verwerking van steun die door een subsidieverlenende overheid werd toegekend in de vorm van een terugvorderbaar voorschot is het nuttig gebleken om bij hoofdstuk V.B van het CBN-advies 2011/13 – Overheids-subsidies een voorbeeld te verstrekken. In het onderstaande voorbeeld worden de btw-aspecten buiten beschouwing gelaten.

II. GEGEVENS

2. Een vennootschap vraagt in het kader van het decreet van 3 juli 2008 betreffende de steun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie in Wallonië (BS 29 juli 2008) overheidssteun aan. De vennootschap heeft de keuze om de steun van de subsidieverlenende overheid te ontvangen ofwel in de vorm van een niet terug te betalen subsidie ofwel in de vorm van een terugvorderbaar voorschot. De steun bedraagt een bepaald percentage van de gemaakte kosten. Dit percentage is groter wanneer de steun wordt gevraagd in de vorm van een terugvorderbaar voorschot dan wanneer de steun wordt gevraagd in de vorm van een niet terug te betalen subsidie. *In casu* heeft de vennootschap geopteerd voor de overheidssteun in de vorm van een terugvorderbaar voorschot.

3. De modaliteiten van het terugvorderbaar voorschot zijn samengevat als volgt:

Indien de vennootschap beslist de resultaten van het onderzoek te exploiteren, zal de vennootschap het voorschot moeten terugbetalen. Het bedrag van de terugbetalingen wordt periodiek bepaald in functie van de resultaten die met het onderzoek worden behaald. De totale som van de terugbetalingen kan kleiner, gelijk aan of groter zijn dan het bedrag van de ontvangen terugvorderbare voorschotten.

Indien de vennootschap beslist om de resultaten niet of niet langer te exploiteren, wordt de vennootschap vrijgesteld om (het saldo) van het terugvorderbaar voorschot terug te betalen. De vrijstelling geldt slechts indien de vennootschap (i) motiveert waarom ze van het project afziet en (ii) de zakelijke rechten op de resultaten van het project overdraagt aan de subsidieverlenende overheid.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 20 januari 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

III. VOORBEELDBOEKINGEN TIJDENS DE FASE VOORAFGAAND AAN DE EXPLOITATIE VAN DE RESULTATEN VAN HET ONDERZOEK

4. De vennootschap heeft tijdens het boekjaar N voor een bedrag van 1.000 kosten gemaakt die in aanmerking komen voor steun ten belope van 60 % van de gemaakte kosten. Het betreft kosten die niet voor activering in aanmerking komen. Daarnaast heeft de vennootschap ten bedrage van 1.000 uitgaven gedaan die aanleiding vormen voor de boeking van een immaterieel vast actief dat afgeschreven wordt over vijf jaar. Ook voor deze uitgaven ontvangt de vennootschap een steun ten belope van 60 % van het investeringsbedrag.

BOEKINGEN IN JAAR N

Zowel de kosten die voor activering in aanmerking komen als de kosten die niet voor activering in aanmerking komen, werden tijdens het jaar op een 6-rekening geboekt. De uitgaven die voor een activering in aanmerking komen worden geboekt als volgt:

210.0 Kosten voor onderzoek en ontwikkeling	1.000	
aan 72 Geproduceerde vaste activa		1.000

Op het moment van de toezegging² van de subsidie boekt de vennootschap het volgende:

416 Diverse vorderingen	1.200	
aan 743 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen		600
15 Kapitaalsubsidies ³		600

Op inventarisdatum schrijft de vennootschap het actiefbestanddeel af en boekt het overeenkomstig deel van de kapitaalsubsidie als opbrengst:

6301 ⁴ Afschrijvingen op immateriële vaste activa	200	
aan 210.9 Kosten van onderzoek en ontwikkeling – geboekte afschrijvingen		200
15 Kapitaalsubsidies	120	
aan 753 Kapitaal- en interestsubsidies		120

5. Wanneer de terugvorderbare voorschotten in geval van een exploitatie een significant bedrag vormen, meent de Commissie dat dit moet worden vermeld in de toelichting.

² Wat betreft het tijdstip waarop de subsidie moet worden geboekt wordt verwezen naar het CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies, *Bull. CBN*, nr. 58, juni 2001, 30-42.

³ Hier wordt vertrokken van de veronderstelling dat de voorwaarden vervuld zijn voor een definitieve vrijstelling van vennootschapsbelasting zodat geen gedeelte van de kapitaalsubsidie op de rekening 1680 *Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies* moet worden geboekt.

⁴ Wanneer ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde moet worden overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen middels de rekening 6601 *Uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële vaste activa* (artikel 61, § 1, tweede lid KB W.Venn.).

IV. VOORBEELDBOEKINGEN NADAT DE ONDERZOEKSFASE IS AFGELOPEN

6. Nadat de onderzoeksfase is afgelopen, bijvoorbeeld in het boekjaar N+1, kan de vennootschap beslissen om de resultaten van het onderzoek al dan niet te exploiteren.

A. De vennootschap benut de resultaten niet

7. De vennootschap beslist de resultaten niet te exploiteren, motiveert haar beslissing bij de subsidieverlenende overheid en draagt de zakelijke rechten op het project over. Aldus moet de vennootschap de ontvangen voorschotten niet terugbetalen. De vennootschap boekt een minderwaarde naar aanleiding van de realisatie van dit immaterieel vast actiefbestanddeel en neemt het saldo van de nog niet in het resultaat opgenomen kapitaalsubsidie in opbrengst.

663 Minderwaarden op de realisatie van vaste activa	800	
210.9 Kosten van onderzoek en ontwikkeling – geboekte afschrijvingen	200	
aan 210.0 Kosten van onderzoek en ontwikkeling – aanschaffingswaarde		1.000
15 Kapitaalsubsidies	480	
aan 753 Kapitaal- en interestsubsidies		480

B. De vennootschap benut de resultaten

8. Op het moment dat de onderzoeksfase is afgelopen en de vennootschap beslist om de resultaten uit het onderzoek te benutten, blijft het terugvorderbaar voorschot in de balans vermeld als een subsidie. Wanneer de subsidie op een rekening 15 *Kapitaalsubsidies* werd geboekt zal het overeenstemmende gedeelte van de kapitaalsubsidie als opbrengst jaarlijks worden geboekt a rato van de afschrijvingen van het gesubsidieerd actiefbestanddeel. De terugbetaling van het voorschot zal gebeuren zodra een opschortende voorwaarde is vervuld, met name de succesvolle exploitatie van de resultaten van het onderzoek. Zolang deze opschortende voorwaarde niet is vervuld, is er geen aanleiding om een schuld of een voorziening op het passief te boeken. Van zodra de voorwaarde voor het terugbetalen van het voorschot is vervuld, moet de daardoor ontstane kost als zodanig worden geboekt. De beoordeling of de opschortende voorwaarde al dan niet is vervuld, zal ieder jaar opnieuw door het bestuursorgaan van de vennootschap moeten worden gemaakt.

9. De Commissie merkt op dat deze terugbetaling geen aanleiding geeft tot het aanpassen van de bedragen die initieel werden geboekt op de rekening 15 *Kapitaalsubsidies*. Deze werkwijze heeft immers tot gevolg dat het overeenstemmingsprincipe gerespecteerd wordt. De kapitaalsubsidie wordt in opbrengst genomen in functie van de afschrijving van het gesubsidieerd actiefbestanddeel waarop de subsidie betrekking heeft. De kost die het gevolg is van de periodieke terugbetalingen zal in hetzelfde jaar worden geboekt als het jaar waarin de resultaten van het onderzoek in opbrengst worden genomen.

BOEKING VAN DE TERUGBETALING

643 Diverse bedrijfskosten	X	
aan 489 Diverse schulden		X

EINDEJAARSVERRICHTINGEN

6301 Afschrijvingen op immateriële vaste activa	200	
aan 210.9 Kosten van onderzoek en ontwikkeling - geboekte afschrijvingen		200
15 Kapitaalsubsidies	120	
aan 753 Kapitaal- en interestsubsidies		120

Door de kapitaalsubsidie als opbrengst te boeken naarmate de gesubsidieerde kosten ten laste worden genomen (afschrijving) enerzijds en de terugbetaling te boeken als een kost gelieerd aan de output anderzijds, wordt voldaan aan het matching principe.

10. De Commissie is van mening dat de boekhoudkundige verwerking in het voorgaande randnummer slechts is toegestaan mits de vennootschap ieder jaar opnieuw de mogelijkheid heeft om af te zien van de exploitatie van de resultaten van het onderzoek en aldus een volledige vrijstelling van terugbetaling te bekomen van (het saldo) van de terugvorderbare voorschotten.

11. De vennootschap kan steeds beslissen om de exploitatie van de resultaten stop te zetten waardoor de vennootschap zal worden vrijgesteld om de voorschotten terug te betalen op voorwaarde dat de zakelijke rechten op de resultaten van het onderzoek worden overgedragen (boeking zie randnummer 7). Bijgevolg zal het bestuursorgaan van de vennootschap ieder jaar moeten oordelen of ze de exploitatie van de resultaten zal verderzetten. De vennootschap dient het voorschot slechts terug te betalen indien zij de exploitatie van de resultaten verderzet. Bijgevolg is het niet zeker dat de vennootschap de volgende jaren terugbetalingen zal moeten verrichten. Evenmin staat het bedrag van de terugbetalingen op voorhand vast. Gelet op het voorgaande worden de eventueel verwachte terugvorderingen voor de volgende jaren nog niet als een schuld geboekt.

» *Boekhoudkundige verwerking van mutaties binnen het eigen vermogen van een geassocieerde onderneming (advies 2014/3)*
*Advies van 2 april 2014*¹

TREFWOORDEN

direct-to-equity mutaties – geassocieerde onderneming – mutaties binnen het eigen vermogen – vermogensmutatiemethode

I. INLEIDING

1. In hetgeen volgt wenst de Commissie aan de hand van een praktisch voorbeeld te illustreren hoe wijzigingen binnen het eigen vermogen van een geassocieerde onderneming, andere dan wijzigingen ten gevolge van het resultaat van het boekjaar met uitsluiting van het gedeelte hiervan dat bij bestemming anderszins dan als dividend wordt toegekend, dienen te worden verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening.

De Commissie denkt in dit kader concreet aan de uitdrukking van een herwaarderingsmeerwaarde, de verkrijging van een kapitaalsubsidie, de overboeking van een gerealiseerde meerwaarde naar de belastingvrije reserves en het boeken van een uitgiftepremie naar aanleiding van de uitgifte van een converteerbare obligatielening. Dit zijn zogenaamde *direct-to-equity* mutaties die een wijziging van het eigen vermogen tot gevolg hebben zonder de tussenkomst van een resultaatverwerking.

2. In artikel 152, § 1 KB W.Venn. wordt gesteld dat volgens de vermogensmutatiemethode (verder VMM) een deelneming in de geconsolideerde balans opgenomen wordt voor het bedrag dat overeenkomt met het deel van het eigen vermogen van de geassocieerde onderneming dat deze deelneming belichaamt.

Artikel 153 KB W.Venn. lijkt te laten uitschijnen dat enkel het resultaat van het boekjaar, met uitsluiting van het gedeelte hiervan dat bij bestemming anderszins dan als dividend wordt toegekend, het voorwerp kan uitmaken van een wijziging aan het eigen vermogen van een geassocieerde onderneming.

Daarnaast wenst de Commissie tevens te wijzen op toelichting CONSO 4.11 van het geconsolideerde jaarrekeningschema, waar de consoliderende moeder een aansluiting dient te verstrekken van de geconsolideerde reserves. De impact van zogenaamde *direct-to-equity* mutaties bij de geassocieerde ondernemingen zal ook hier op een passende wijze moeten toegelicht worden.

II. PRAKTISCHE UITWERKING

3. In het onderstaande voorbeeld gaan we ervan uit dat onderneming A nog andere participaties heeft dewelke zij integraal dient te consolideren en derhalve verplicht is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen.

De balans van de enkelvoudige jaarrekening van onderneming A per 1 december 20X3:

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 20 januari 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

Onderneming A – 1 december 20X3

Terreinen	660	Kapitaal	1.500
Installaties	3.300	Reserves	300
Financiële vaste activa	2.000	Resultaat	2.800
Vorraden	2.500		
Liquide middelen	2.100	Financiële schulden	5.000
		Leveranciers	960
	10.560		10.560

De balans van de enkelvoudige jaarrekening van onderneming B per 1 december 20X3:

Onderneming B – 1 december 20X3

Gebouwen	500	Kapitaal	250
Liquide middelen	700	Reserves	800
		Financiële schulden	150
	1.200		1.200

Op 1 december 20X3 verwerft onderneming A een belang van 20 % in onderneming B voor een bedrag van 500. Het consolidatieverschil wordt als volgt berekend:

Eigen vermogen onderneming B	1.050
Aandeel in eigen vermogen onderneming: 20% x 1.050	210
Aankoopprijs	500
Positief consolidatieverschil: 500-210	290

Veronderstel dat onderneming A op 1 december 20X3 een tussentijdse geconsolideerde balans zou opmaken, waarin enkel de geassocieerde ondernemingen volgens de vermogensmutatiemethode worden opgenomen, dan zou deze als volgt voorgesteld worden:

Onderneming A – Geconsolideerd – 1 december 20X3

Positieve consolidatieverschillen	290	Kapitaal	1.500
Gebouwen	660	Geconsolideerde reserves	3.100
Installaties	3.300	<i>Reserves ondern. A</i>	300
Financiële vaste activa	2.000	<i>Resultaat ondern. A</i>	2.800
Venn waarop VMM is toegepast	210		
Vorraden	2.500	Financiële schulden	5.000
Liquide middelen	1.600	Leveranciers	960
	<u>10.560</u>		<u>10.560</u>

Tijdens de periode 1 december 20X3 tot 31 december 20X3 heeft de onderneming B een winst van 400 gerealiseerd waardoor de enkelvoudige balans per 31 december 20X3 als volgt kan worden voorgesteld:

Onderneming B – 31 december 20X3

Gebouwen	800	Kapitaal	250
Liquide middelen	800	Reserves	800
		Resultaat periode 1/12 – 31/12	400
		Financiële schulden	150
	<u>1.600</u>		<u>1.600</u>

De geconsolideerde balans van onderneming A per 31 december 20X3 wordt als volgt gepresenteerd:

Onderneming A – Geconsolideerd – 31 december 20X3

Positieve consolidatieverschillen	232	Kapitaal	1.500
Terreinen	660	Geconsolideerde reserves	2.592
Installaties	2.970	<i>Reserves ondern. A</i>	300
Financiële vaste activa	2.000	<i>Resultaat ondern. A</i>	2.270
Venn waarop VMM is toegepast	290	<i>Aandeel in resultaat ondern. B</i>	80
Vorraden	2.300	<i>Afschrijv. conso-verschil</i>	-58
Liquide middelen	1.300		
		Financiële schulden	4.600
		Leveranciers	1.060
	<u>9.752</u>		<u>9.752</u>

Het positieve consolidatieverschil wordt afgeschreven over 5 jaar, dit resulteert in een afschrijving van 58 per jaar die ten laste van het geconsolideerde resultaat wordt geboekt. De aangroei van *Vennootschappen waarop vermogensmutatie is toegepast* heeft integraal betrekking op het resultaat van onderneming B over december 2013 rekening houdend met het belang van vennootschap A, ofwel 400 aan 20 % geeft 80.

Per 1 januari 20X6, ofwel 31 december 20X5, werden de positieve consolidatieverschillen en installaties verder afgeschreven. Daarnaast werden de resultaten van de geassocieerde onderneming B tevens toegevoegd ten belope van 20 % aan de geconsolideerde reserves. Dit geeft volgende geconsolideerde balans per 1 januari 20X6 (31 december 20X5):

Onderneming A – Geconsolideerd – 1 januari 20X6 (31 december 20X5)

Positieve consolidatieverschillen	116	Kapitaal	1.500
Terreinen	660	Geconsolideerde reserves	1.116
Installaties	2.310	<i>Reserves ondern. A</i>	300
Financiële vaste activa	2.000	<i>Resultaat ondern. A</i>	810
Venn waarop VMM is toegepast	390	<i>Aandeel in resultaat ondern. B</i>	180
Voorraden	1.500	<i>Afschrijv. conso-verschil</i>	-174
Liquide middelen	700		
		Financiële schulden	4.800
		Leveranciers	260
	7.676		7.676

In 20X6 rapporteert het bestuursorgaan van onderneming B aan het bestuursorgaan van onderneming A dat er een herwaarderingsmeerwaarde voor 500 werd geboekt in de enkelvoudige cijfers en dat het resultaat over 20X6 250 bedraagt.

In de geconsolideerde jaarrekening van onderneming A per 31 december 20X6 zal de aangroei van het vermogen van onderneming B, enerzijds door het resultaat van de periode (zijnde 250 aan 20 %, ofwel 50) en anderzijds door het uitdrukken van de herwaarderingsmeerwaarde op de materiële vaste activa (zijnde 500 aan 20 % ofwel 100), op een verschillende wijze moeten worden verwerkt.

Conform art. 153 KB W. Venn. dient onderneming A in haar geconsolideerde jaarrekening het aandeel in het resultaat van de geassocieerde onderneming toe te voegen aan de waarde waartegen de deelneming in de geconsolideerde balans overeenkomstig de vermogensmutatiemethode werd opgenomen. Het aandeel van het resultaat dat aan deze deelneming kan worden toegerekend, wordt vermeld in de geconsolideerde resultatenrekening onder een afzonderlijke post “Aandeel in het resultaat waarop vermogensmutatiemethode is toegepast”².

Art. 153 KB W.Venn. spreekt zich evenwel niet uit hoe de in de geassocieerde onderneming geboekte herwaarderingsmeerwaarde moet worden verwerkt in de geconsolideerde jaarrekening van onderneming A per 31 december 20X6. De toevoeging aan de geconsolideerde resultaten van het aandeel van onderneming A in deze herwaarderingsmeerwaarde zou ertoe leiden dat niet-gerealiseerde resultaten worden opgenomen in de geconsolideerde resultatenrekening. Om deze reden is de Commissie de mening toegedaan dat het aandeel in de her-

² Artikel 155, § 1 KB W.Venn.

waarderingsmeerwaarde van de geassocieerde onderneming rechtstreeks aan de geconsolideerde reserves moet worden toegevoegd.

Dit heeft tot gevolg dat de geconsolideerde balans van onderneming A per 31 december 20X6 als volgt kan worden voorgesteld:

Onderneming A – Geconsolideerd – 31 december 20X6

Positieve consolidatieverschillen	58	Kapitaal	1.500
Terreinen	660	Geconsolideerde reserves	1.178
Installaties	1.980	<i>Reserves ondern. A</i>	300
Financiële vaste activa	2.000	<i>Resultaat ondern. A</i>	780
Venn waarop VMM is toegepast	540	<i>Aandeel in resultaat ondern. B</i>	230
Voorraden	1.800	<i>Afschrijv. conso-verschil</i>	-232
Liquide middelen	300	<i>Aandeel in HWMW Ondern. B</i>	100
		Financiële schulden	4.500
		Leveranciers	160
	<u>7.338</u>		<u>7.338</u>

» *Correctie van de jaarrekening (advies 2014/4)*
*Advies van 23 april 2014*¹

TREFWOORDEN

aanpassing – correctie – fout – jaarrekening – verbetering – vergissing

INLEIDING

1. Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd gevraagd in welke gevallen ondernemingen een door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening kunnen corrigeren, en hoe zij deze correcties op boekhoudkundig vlak dienen te verwerken. De Commissie wenst vooraf te benadrukken dat zij zich in dit advies niet zal uitspreken over de boekhoudkundige gevolgen van fraude.

2. De correctie of wijziging van een goedgekeurde jaarrekening kan op twee verschillende manieren plaatsvinden. Enerzijds kan het opstellen van de jaarrekening de gelegenheid bieden om in deze nieuwe jaarrekening bepaalde posten van het vorige boekjaar te wijzigen. Anderzijds kan of moet, in bepaalde gevallen, de voorheen goedgekeurde jaarrekening zelf retroactief gecorrigeerd worden.

Deel 1: Vennootschapsrechtelijke bepalingen

I. OPMAAK, GOEDKEURING EN NEERLEGGING VAN DE JAARREKENING

3. Luidens artikel 92, § 1, lid 1 W.Venn. zijn de zaakvoerders of bestuurders van een vennootschap verplicht om elk jaar een inventaris op te maken volgens de waarderingsmaatstaven bepaald door de Koning, alsmede een jaarrekening op te maken in de vorm en met de inhoud bepaald door de Koning. Die jaarrekening bestaat uit de balans, de resultatenrekening en de toelichting, en vormt een geheel.²

4. Binnen de zes maanden na de afsluitdatum van het boekjaar moet de jaarrekening ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering.³ Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn aan de algemene vergadering is voorgelegd, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegengewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.⁴

5. Inzake de neerlegging van de jaarrekening bepaalt artikel 98 W.Venn. het volgende:
“De jaarrekening moet door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders worden neergelegd bij de Nationale Bank van België.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen na dat een ontwerp van advies op 6 maart 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Artikel 92, § 1, lid 1 W.Venn.

³ Artikel 92, § 1, lid 2 W.Venn.

⁴ Artikel 92, § 1, lid 3 W.Venn.

Deze neerlegging geschiedt binnen dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd, en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar.

Indien de jaarrekening niet werd neergelegd zoals bepaald in het tweede lid, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.”

Zoals in het randnummer 4 reeds werd aangehaald, moeten de bestuurders of zaakvoerders de jaarrekening binnen zes maanden na de afsluiting van het boekjaar ter goedkeuring aan de algemene vergadering voorleggen. Het bestuur heeft echter het recht, tijdens de zitting, de beslissing omtrent de goedkeuring van de jaarrekening drie weken (of vijf weken ingeval van genoteerde nv's) uit te stellen.⁵ Het kan dus voorvallen dat de eigenlijke goedkeuring slechts wordt verleend meer dan zes maanden na afsluiting van het boekjaar, ofschoon de jaarrekening wel binnen die termijn aan de algemene vergadering werd voorgelegd. In voorkomend geval beperkt de tweede termijn van artikel 98, tweede lid W.Venn. (nl. 7 maanden) de eerste (nl. 30 dagen na de goedkeuring van de jaarrekening) en moet het bestuur erover waken de jaarrekening voorsnog binnen zeven maanden na afsluiting van het boekjaar neer te leggen⁶ (diezelfde regeling geldt trouwens ook voor bepaalde vennootschappen in vereffening, zie artikel 193 W.Venn.).

De balanscentrale weigert evenwel op basis van de gezamenlijke lezing van artikel 92, § 1, tweede lid W.Venn. en artikel 98, tweede lid W.Venn. de neerlegging van niet door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekeningen⁷, tenzij op grond van de vigerende wetgeving een dergelijke goedkeuring niet vereist is (zoals het geval is voor de jaarrekening van vennootschappen in vereffening en de geconsolideerde jaarrekening).⁸

II. AANPASSING VAN DE BEDRAGEN VAN HET VOORAFGAANDE BOEKJAAR

6. Artikel 83, lid 1 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) bepaalt dat bij elke rubriek en onderrubriek van de balans en van de resultatenrekening het bedrag van de overeenkomstige post van het voorafgaande boekjaar wordt vermeld.

7. Wanneer de bedragen van het boekjaar niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, dan mogen de bedragen van het voorafgaande boekjaar worden aangepast met het oog op hun vergelijkbaarheid.⁹ Deze aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar vergt geen bijkomende boekingen en vormt een uitzondering op het beginsel dat de beginbalans van een boekjaar moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar.¹⁰ Het ontbreken van vergelijkbaarheid en de aanpassing van de bedragen moet in de toelichting worden vermeld en naar behoren verklaard, behalve wan-

⁵ Zie artikel 285 W.Venn. en artikel 555 W.Venn.

⁶ Zie K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, 540-541.

⁷ Zie ook Cass. 13 december 1965, Pas. 1965, I, 502, waarin het Hof van Cassatie stelt dat de verplichting voor de bestuurders om de jaarrekening openbaar te maken slechts bestaat in zover deze jaarrekening door de algemene vergadering werd goedgekeurd.

⁸ Dergelijke weigering is volgens de Minister van Economie volledig conform de vennootschapswetgeving, zie het antwoord van de minister van Economie, Energie, Buitenlandse Handel en Wetenschapsbeleid van 27 april 2007, op de parlementaire vraag nr. 571 van de heer Servais Verherstraeten van 22 maart 2007, QRVA 51, 164.

⁹ Artikel 83, lid 2 KB W.Venn.

¹⁰ Zie artikel 26, § 2 KB W.Venn., dat bepaalt dat de beginbalans van een boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 83, tweede lid KB W.Venn., moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, JP MAES, *Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Brugge, Die Keure, 2010, 346-347.

neer de aanpassingen onbelangrijk zijn.¹¹ Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken.¹² De Commissie is evenwel van oordeel dat, met het oog op het verschaffen van meer betekenisvolle informatie aan de lezer, het *hoogst aangewezen* is de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar aan te passen, gezien het beginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap.

Deel 2: Correctie van een goedgekeurde jaarrekening

I. BINDENDE KRACHT VAN DE GOEDGEKEURDE JAARREKENING

8. De jaarrekening bindt de bestuurders of zaakvoerders die haar hebben opgesteld en voorgelegd, evenals de vennoten of aandeelhouders die haar hebben gestemd, en uiteraard ook de vennootschap zelf. Eens de jaarrekening is goedgekeurd, kunnen zij er in beginsel niet meer op terugkomen.¹³ Dit definitieve karakter van de jaarrekening wordt door de rechtsleer zowel op verbintenisrechtelijke als op vennootschapsrechtelijke gronden gesteund.

9. Verbintenisrechtelijk creëert de goedgekeurde jaarrekening immers individuele en afdwingbare rechten in hoofde van bestuurders, aandeelhouders en derden. Het definitieve karakter van deze rechten verzet zich ertegen dat nog op de goedgekeurde jaarrekening wordt teruggekomen.¹⁴

Dit zal o.m. het geval zijn wanneer de jaarrekening een besluit tot uitkering van tantièmes of van dividenden inhoudt, of nog wanneer de vennootschap zich ertoe verbonden heeft een deel van de winst aan een derde uit te keren en deze verbintenis in de jaarrekening werd vastgelegd.¹⁵ In dezelfde optiek kan een nieuwe algemene vergadering evenmin nieuwe rechten verlenen, zoals het recht op aanvullende vergoedingen of tantièmes.¹⁶

¹¹ Artikel 83, lid 2 KB W.Venn.

¹² Artikel 83, lid 2 *in fine* KB W.Venn.

¹³ Zie hieromtrent o.m. L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge*, V, Gent, Ed. Fechey, 1950, p. 713–714, nr. 500501; J. VAN RYN, *Principes de droit commercial*, Brussel, Bruylant, 1954, I, p. 469–470, nr. 774; Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1985, III, nr. 1537; P. VAN OMME-SLAGHE, “Le droit et la comptabilité: réflexions sur les effets juridiques du compte”, *JDF*, 1977, p. 333–335, nr. 13; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering: een onderzoek naar de grondslagen van haar bestaansreden en de geldigheid van haar besluiten*, Jan ronse Instituut (ed.), Kalmthout, Biblio, 2000 o.c., p. 522, nr. 471; K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, p. 545; S. HUYSMAN, “De bindende kracht van de jaarrekening”, in S. VAN CROMBRUGGE en P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit*, Kalmthout, Biblio, 1989, p. 56, nr. 2; S. VAN CROMBRUGGE, “De bindende kracht van de jaarrekening”, noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 425.

¹⁴ Ch. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, Brussel, Swinnen, 1933, III, 1537; L. FREDERICQ, *Traité de droit commercial belge, o.c.*, V, p. 713–714, nr. 500; S. HUYSMAN, “De bindende kracht van de jaarrekening”, in S. VAN CROMBRUGGE en P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c.*, (53), 4; J. KIRCKPATRICK en D. GARABEDIAN, “La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal”, noot onder Cass. 12 mei 1989, R.C.J.B. 1992, (317), 13; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, p. 522–523, nr. 472. Dienaangaande moet ook gewezen worden op de aansprakelijkheid van de bestuurders die in deze context bestaat (zie artikel 92, § 1, lid 3 en 98, lid 3 W.Venn.)

¹⁵ F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, p. 522–523, nr. 472.

¹⁶ Circulaire nr. Ci.RH.421/456.043 dd. 14.08.1996, Bull. nr. 764, p. 1909; zie evenwel de regeling omtrent het tussentijds dividend (CBN-advies 2009/1 – Interimdividend versus tussentijds dividend, 14 januari 2009).

10. De meerderheid van de moderne rechtsleer gaat evenwel verder en stelt dat het definitief karakter van de goedgekeurde jaarrekening zelfs geldt wanneer ze *in concreto* geen subjectieve rechten doet ontstaan. Haar bindende kracht wordt dan in het algemeen afgeleid uit het globale opzet van de wettelijke bepalingen inzake de opstelling en de openbaarmaking van de jaarrekening (art. 92-106 W.Venn.). Deze bepalingen houden met name de verplichting in om per boekjaar één jaarrekening op te stellen, goed te keuren en bekend te maken. Door deze goedkeuring hebben de vennootschapsorganen hun bevoegdheden op dit vlak uitgeput en krijgt de jaarrekening een definitief karakter.¹⁷

II. UITZONDERING OP HET DEFINITIEF EN BINDEND KARAKTER VAN DE JAARREKENING: CORRECTIE VAN VERGISSINGEN

11. Het bindende karakter van de jaarrekening is evenwel niet absoluut¹⁸: er is dus mogelijkheid tot correctie van een goedgekeurde jaarrekening.¹⁹

12. Meer bepaald kunnen *vergingingen* in goedgekeurde jaarrekeningen achteraf nog rechtgezet worden. Nagenoeg elke vergissing die bij de registratie van het ondernemingsgebeuren werd begaan, zal immers indruisen tegen het beginsel van het getrouw beeld van de jaarrekening en moet bijgevolg kunnen worden rechtgezet.²⁰ De jaarrekening hoort namelijk de realiteit getrouw en volledig weer te geven.²¹

- Met vergissingen worden in de eerste plaats materiële vergissingen²² bedoeld (verkeerd bedrag door schrijffout, een voorraad die wegens verstrooidheid werd gewaar-

¹⁷ J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN, “La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal”, noot onder Cass. 12 mei 1989, R.C.J.B. 1992, p. 327, nr. 14; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, p. 523, nr. 472; S. HUYSMAN, “De bindende kracht van de jaarrekening”, in S. VAN CROMBRUGGE en P. BEGHIN (eds.), *Gentse geschriften over fiscaal recht en fiscaliteit, o.c.*, p. 53, nr. 5; R. TAS spreekt over het “eenjarigheidsbeginsel”: zie R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies in NV en BVBA*, Biblio, 2003, p. 242, nr. 328; zie ook C. RESTEAU, *Traité des sociétés anonymes*, 1933, III, p. 210, nr. 1537.

¹⁸ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, p. 329, nr. 16.

¹⁹ Het Wetboek van Vennootschappen bevestigt in artikel 102, lid 4 en 5 het principe dat het definitieve karakter van de in de jaarrekening opgenomen vermeldingen niet absoluut is. Dit artikel bepaalt dat, wanneer volgens de rekenkundige en logische controles van de Nationale Bank van België de neergelegde jaarrekening “wezenlijke fouten” blijkt te bevatten, de vennootschap binnen twee maanden te rekenen van de verzending van de lijst met fouten een verbeterde versie van de jaarrekening moet neerleggen. Artikel 102, lid 4 en 5 W.Venn. beoogt echter enkel de praktische gevolgen van de logische en rekenkundige controles, en heeft niet tot doel op algemene manier grenzen te stellen aan de mogelijkheid tot het neerleggen van een verbeterde jaarrekening. De jaarrekening kan immers ook onregelmatigheden bevatten die niet aan het licht komen naar aanleiding van de logische en rekenkundige controles. Zie J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 333.

²⁰ Artikel 24, eerste lid KB W.Venn. bevat het fundamentele beginsel dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap. Zie ook: K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap – A. Algemeen deel*, Kluwer, 2011, p. 545; en in dezelfde zin als voornoemde auteurs: M. GHYSELEN, *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Biblio, 1996, p. 285, nr. 421. Bepaalde auteurs beschouwen een schending van het jaarrekeningenrecht als een autonome grond tot wijziging: zie J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331. Let wel: niet elke vergissing houdt een schending van het boekhoudrecht in.

²¹ S. VAN CROMBRUGGE, “De bindende kracht van de jaarrekening”, noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 425; HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994, 273.

²² Het begrip “materiële vergissing” houdt in dit advies geen verband met het boekhoudkundig materialiteitsbeginsel.

deerd met verkoopprijzen in plaats van aankooprijzen, bij vergissing een bepaalde opbrengst op een verkeerde rekening geboekt, rekenfouten of andere grove feitelijke vergissingen die onafhankelijk van enige juridische beoordeling worden begaan).

- Daarnaast kan het ook gaan om vergissingen in rechte of in feite²³, of zelfs een vergissing (niet uit verstrooidheid) in de waardering van een of andere post van de jaarrekening.²⁴ In tegenstelling tot materiële vergissingen, bevatten deze vergissingen een beoordelingselement.

Houdt de oorspronkelijke boeking een inbreuk in op het boekhoudrecht²⁵, dan mag het bestaan van een vergissing evenwel worden vermoed.²⁶

13. De correctie mag echter niet voor gevolg hebben dat te goeder trouw verworven rechten ter discussie worden gesteld. Wat bijvoorbeeld de reeds uitbetaalde dividenden betreft, bepaalt artikel 619 W.Venn. in die zin dat elke uitkering in strijd met artikel 617 en 618 door de aandeelhouder die haar heeft ontvangen, moet worden terugbetaald op voorwaarde dat de vennootschap bewijst dat de aandeelhouder wist dat de uitkering te zijn gunste in strijd met de voorschriften was of daarvan, gezien de omstandigheden, niet onkundig kon zijn. Aandeelhouders te goeder trouw kunnen dus niet meer tot terugstorting worden gedwongen.²⁷

III. BELEIDSBESLISSINGEN: NIET CORRIGEERBAAR

14. Eigenlijke *beslissingen*, uitgedrukt in de jaarrekening, kunnen niet meer worden gecorrigeerd.²⁸ Er bestaan met name boekhoudrechtelijke bepalingen, zoals bijvoorbeeld de waarderingsregels²⁹, waarbij de onderneming bij de toepassing ervan over een zekere beleidsvrijheid beschikt.³⁰ In deze gevallen betreffen het beslissingen die de onderneming wettelijk

²³ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331; F. HELLEMANS, *De algemene vergadering, o.c.*, p. 523, nr. 472; R. TAS, *Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies in NV en BVBA*, Biblio, 2003, p. 224, nr. 330.

²⁴ S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 424-425; J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331.

²⁵ Een schending van de boekhoudwetgeving is bijvoorbeeld voorhanden wanneer degressief wordt afgeschreven, terwijl enkel een lineaire afschrijving is toegelaten.

²⁶ Zie S. VAN CROMBRUGGE, Ruling aanvaardt correctie jaarrekening bij schending boekhoudrecht, *Fiscoloog* 29 mei 2013, afl. 1342, p. 10. Zie evenwel het standpunt van J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 341-342: naast materiële vergissingen, zouden enkel boekhoudkundige onjuistheden kunnen worden rechtgezet, waarbij het bewijs moet geleverd worden dat de vermelding in de jaarrekening die men wenst te corrigeren in conflict komt met de dwingende regels van het boekhoudrecht. Alle overige boekingen, die niet in strijd zijn met de boekhoudrechtelijke voorschriften, zijn volgens deze opvatting onherroepelijk en definitief.

²⁷ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 335.

²⁸ J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331.

²⁹ De rechtspraak is het er ondertussen over eens dat de vermeldingen in de jaarrekening die een beslissing weergeven met betrekking tot de vraag naar het al dan niet in de boekhouding opnemen van bepaalde afschrijvingen, of met betrekking tot de keuze van het afschrijvingspercentage, een juridische realiteit tot uitdrukking brengen en aldus onherroepelijk zijn, zie Cass. 8 juni 1965, Pas. 1965, I, 1081.

³⁰ Cass. 10 juni 2010; S. HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 1994, 279; Antwerpen, 18 mei 1993, *Fisc. Koer.*, 1993, 674; J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, "La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal", noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, 331.

gezien heeft kunnen nemen, omdat de toepasselijke boekhoudrechtelijke regels een beoordelingsmarge toelaten. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn beslissingen die tot uitdrukking komen in de jaarrekening altijd definitief en onherroepelijk, ook al blijken zij achteraf onoordeelkundig en lichtzinnig te zijn geweest.³¹ Door het nemen van een beslissing heeft de vennootschap immers voor zichzelf een juridische realiteit gecreëerd, waarop niet meer kan worden teruggekomen.³² Bovendien kunnen aandeelhouders en derden rechten putten uit beslissingen die door de vennootschap werden genomen binnen de appreciatiemarge waarover zij beschikt.³³ In die zin kan men dus wel stellen dat de goedgekeurde jaarrekening onherroepelijk is.

Deel 3: Procedure en boekhoudkundige verwerking bij correctie van de jaarrekening

I. PRINCIPE: CORRECTIE DOOR DE ALGEMENE VERGADERING

15. Als de bestuurders van de vennootschap een schending van het boekhoudrecht vaststellen, die bij vergissing plaatsvond, moeten zij in beginsel, zonder de datum van de volgende gewone algemene vergadering af te wachten, een bijzondere algemene vergadering bijeenroepen teneinde de nodige wijzigingen aan te brengen zodat de jaarrekening conform de wet is. De Commissie is van mening dat in dit geval een correctie van de jaarrekening verplicht is, en steunt hierbij op het feit dat het boekhoudrecht van dwingende aard is, of zelfs van openbare orde, en dat de schending ervan de aansprakelijkheid van de bestuurders kan meebrengen.³⁴ Een retroactieve wijziging van de oorspronkelijke jaarrekening, waarbij de oorspronkelijke jaarrekening wordt herwerkt zodat deze conform de wet is, is in dit geval formeel slechts mogelijk mits het bestuursorgaan een nieuw, aangepast ontwerp van jaarrekening aan de algemene vergadering voorlegt, die het goedkeurt.³⁵

16. De correctie bij wijze van verwerking via het resultaat³⁶ van het boekjaar waarin de schending wordt vastgesteld, lijkt de Commissie in dit geval niet te volstaan, aangezien ingeval van vaststelling van een inbreuk op het boekhoudrecht de bestuurders het initiatief moeten nemen om de toestand zo snel mogelijk recht te zetten (i.e. door bijeenroepen van een bijzon-

³¹ Zie Cass. 2 feb. 1977, JDF, 1977, 129.

³² Zie ook: S. HUYSMAN, Verbetering fiscale aangifte en goedgekeurde jaarrekening, *Fiscoloog* 20 juni 2012, afl. 1301, p. 2.

³³ Zie S. VAN CROMBRUGGE, "De bindende kracht van de jaarrekening", noot onder Cass. 12 mei 1989, T.R.V. 1989, 424-425.

³⁴ Ook J. KIRKPATRICK en D. GARABEDIAN zijn van mening dat ingeval van schending van de boekhoudwetgeving een correctie van de jaarrekening toegelaten en zelfs verplicht is: "*Dans la mesure où il n'est pas conforme à la réglementation comptable, un bilan approuvé est illégal: il viole non seulement cette réglementation, mais aussi la loi sur les sociétés. Les administrateurs et commissaire seront d'ailleurs passibles, dans certains cas, de sanctions pénales. Ce bilan risque de causer un préjudice à des tiers en les induisant en erreur sur la consistance du patrimoine social ou en faussant l'application des règles légales qui font référence au bilan; la responsabilité des administrateurs et commissaire pourrait être engagée. Ces deux considérations justifient et même commandent, à notre avis, que le bilan irrégulier soit mis, aussitôt que possible, en conformité avec la réglementation comptable.*"

³⁵ K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, *De vennootschap* – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, p. 548.

³⁶ Een andere methode waarbij de vennootschap de correctie gaat verwerken in het boekjaar waarin de fout is ontdekt (nl. in de toekomstig goed te keuren en neer te leggen jaarrekening), bestaat in de aanpassing van de vergelijkende cijfers en een aanpassing van de openingsbalans (mutatie eigen vermogen) van het huidige boekjaar.

dere algemene vergadering en het voorleggen van een nieuw, aangepast ontwerp van jaarrekening) én omwille van de uit artikel 83, lid 2 KB W.Venn. voortvloeiende verplichting tot aanpassing van de vergelijkende cijfers (zie randnummer 7).

17. De correctie van een goedgekeurde jaarrekening door de algemene vergadering zal dus in principe in vennootschapsrechtelijk opzicht slechts noodzakelijk blijken (*cfr.* de hierboven vermelde bestuurdersaansprakelijkheid) zolang deze jaarrekening nog niet de begintoestand heeft uitgemaakt van een volgende jaarrekening, dit is dus in de periode tussen de neerlegging van de jaarrekening en de neerlegging van de jaarrekening over het daaropvolgende boekjaar.³⁷ De correctie van een oudere jaarrekening dan de laatst neergelegde jaarrekening zal dan enkel plaatsvinden door middel van een aanpassing van de begintoestand van de laatst neergelegde jaarrekening.

18. Concreet zal de correctie van de laatst neergelegde jaarrekening op volgende wijze plaatsvinden:

- eventuele aanpassing van de vergelijkende cijfers (ingeval de schending van de boekhoudwet plaatsvond in de periode vóór het laatst afgesloten boekjaar);
- doorvoeren van de correctieboekingen in het laatst afgesloten boekjaar (aanpassen van de openingsbalans (ingeval de vergissing vóór het laatst afgesloten boekjaar plaatsvond) en verrichten van de overige correctieboekingen, beide in het laatst afgesloten boekjaar);
- vermelding in de toelichting: in de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening dient de aard en de wijze van herstel van de vergissing te worden vermeld. Ingeval de vergissing in één van de daaraan voorafgaande jaren plaatsvond, dient in de toelichting van de herwerkte jaarrekening de nodige informatie te worden verstrekt over het ontstaan en de aard van de vergissing en de impact hiervan op de betreffende jaarrekening(en).

19. De vennootschap kan evenwel, indien zij dit nuttig acht, en deze oplossing ook praktisch haalbaar is, overgaan tot correctie (opnieuw opmaken en goedkeuren) van alle in het verleden gepubliceerde jaarrekeningen die zijn aangetast door de vergissing. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekeningen dienen de aard en voor zover van toepassing de omvang en de wijze van herstel van de vergissing te worden vermeld. Herziening van een reeks van oude jaarrekeningen is volgens de Commissie de manier bij uitstek om de aandacht te vestigen van de belanghebbenden op de ernst van de inbreuk en de impact op de jaarrekening. De jaarrekeningen zijn na correctie opnieuw vergelijkbaar.

20. De verbeterde jaarrekening(en) moet(en) eveneens worden neergelegd bij de Nationale Bank van België. De Commissie wenst trouwens de aansprakelijkheid van het bestuursorgaan in deze context te benadrukken (*zie supra*, randnummer 5).

II. UITZONDERING: CORRECTIE DOOR HET BESTUURSORGAAN VAN DE VENNOOTSCHAP

21. Hoewel in principe de algemene vergadering de gecorrigeerde jaarrekening goedkeurt, neemt het bestuursorgaan in bepaalde gevallen om praktische redenen zelf de verantwoordelijkheid om over te gaan tot de correctie van vergissingen, zonder een algemene vergade-

³⁷ Zie ook in deze zin: J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, p. 334, voetnoot 46: “C’est essentiellement pendant la période qui sépare l’approbation du bilan de celle du bilan suivant qu’une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan.”

ring bijeen te roepen. Dit gebeurt indien het de correctie betreft van een materiële vergissing die duidelijk blijkt uit de goedgekeurde jaarrekening zelf of uit andere handelingen die uitgaan van de algemene vergadering.³⁸

Een materiële vergissing die duidelijk blijkt uit de goedgekeurde jaarrekening zelf is bijvoorbeeld een fout in het adres van een bestuurder of het vergeten vermelden in de toelichting dat de vennootschap de afwijking inzake functionele valuta heeft bekomen. Ook voor het rechtzetten van afrondingsfouten in bedragen die zijn vermeld in de jaarrekening hoeft geen algemene vergadering te worden bijeengeroepen. Het kan daarnaast ook voorvallen dat het bestuursorgaan bij het invullen van de bij de Nationale Bank van België neer te leggen formulieren een fout of vergissing begaat die door de Balanscentrale wordt geëvalueerd als een wezenlijke fout³⁹, maar niet voorkwam in de door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening. In dit geval hoeft dus geen nieuwe algemene vergadering bijeengeroepen te worden, maar kan het bestuursorgaan de formulieren aanpassen en opnieuw neerleggen. Een ander voorbeeld is het geval waarin de bestuurders een resultaatsbestemming voorstellen, maar de algemene vergadering niet akkoord gaat en de voorgestelde resultaatsbestemming wijzigt. Het bestuursorgaan legt vervolgens per vergissing toch de jaarrekening neer op basis van het oorspronkelijk voorstel (zal door de balanscentrale niet geëvalueerd worden als wezenlijke fout). In dit geval moet de correctie niet gebeuren via de algemene vergadering want die heeft immers reeds de juiste jaarrekening goedgekeurd.

22. In dit geval worden veelal alle jaarrekeningen die zijn aangetast door deze materiële vergissing aangepast en opnieuw neergelegd bij de Nationale Bank van België. In de toelichting van de gecorrigeerde jaarrekening(en) dienen telkens de aard en de wijze van herstel van de vergissing te worden vermeld.

³⁸ Zie J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, noot onder Cass. 12 mei 1989, RCJB 1992, p. 329, voetnoot 30.

³⁹ Zie artikel 102, lid 5 W.Venn.

» *Afsluitingsdatum van het boekjaar (advies 2014/5)*
*Advies van 23 april 2014*¹

TREFWOORDEN

afsluiting – afsluitingsdatum – balansdatum – boekjaar

I. ONDERWERP VAN HET ADVIES

1. Aan de Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd de vraag gesteld of een vennootschap in haar statuten mag voorzien dat haar boekjaar niet begint en eindigt op een vaste datum (bijvoorbeeld op 5 februari) maar op een dag van een bepaalde week van een maand (bijvoorbeeld de eerste zaterdag van de maand februari).

Dit zou betekenen dat de datum van afsluiting (en opening) van het boekjaar zou verschillen van boekjaar tot boekjaar.

II. ANALYSE

2. In artikel 9, § 1 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen en artikel 92, § 1, van het Wetboek van Vennootschappen wordt aan de vennootschappen opgelegd om hun jaarrekening één keer per jaar neer te leggen.

In artikel 69, 7° van het Wetboek van Vennootschappen wordt bovendien bepaald dat het uittreksel uit de oprichtingsakte van de vennootschap “het begin en het einde van het boekjaar” moet bevatten, terwijl in artikel 9, § 1, 10° van het uitvoeringsbesluit van het Wetboek van Vennootschappen wordt bepaald dat de inschrijving van een vennootschap in de Kruispuntbank van Ondernemingen (hierna: KBO) “het einde van het boekjaar” bevat. Enkel het inschrijvingsformulier van de KBO dat is opgenomen in de bijlage van dit koninklijk besluit, verwijst naar een vaste afsluitingsdatum van het boekjaar die moet worden vermeld bij deze inschrijving (“einddatum: DD/MM”, zie punt C., nummer 6°).

De Commissie is van oordeel dat in de bovenstaande wettelijke en reglementaire bepalingen de mogelijkheid wordt voorzien om de datum van afsluiting (en opening) van het boekjaar te bepalen volgens de hierboven aangegeven methode (namelijk door te verwijzen naar een dag van een bepaalde week van een maand) en dat de formulering van het inschrijvingsformulier bij de KBO op zichzelf geen toereikende juridisch belemmering vormt die deze methode in de weg staat.

In België bestaat er echter een “algemeen aanvaard gebruik” om elk jaar het boekjaar af te sluiten op een vaste datum. De Commissie is van oordeel dat de voorgestelde methode om de afsluitingsdatum te bepalen, kan worden toegestaan, maar dat gegeven het feit dat deze methode afwijkt van het voornaamste gebruik in België en om misbruiken te vermijden, de volgende voorwaarden minstens dienen te worden vervuld:

- de vennootschap kan specifieke redenen aanvoeren waarom zij een dergelijke methode wenst toe te passen;

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 3 maart 2014 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

- de datum van afsluiting (en opening) van het boekjaar moet worden bepaald volgens de vooraf in de statuten vastgestelde methode die objectief is en niet kan worden gemanipuleerd;
- de gebruikte methode kan er slechts toe leiden dat de duur van het boekjaar maximaal één week verschilt;
- de vergelijkbaarheid tussen de jaarcijfers wordt niet in het gedrang gebracht.²

Een specifieke reden om te kiezen voor deze methode voor de bepaling van de afsluitingsdatum kan zijn dat de Belgische vennootschap een dochteronderneming is van een buitenlandse vennootschap (een Amerikaanse vennootschap, bijvoorbeeld) die deze methode toepast en dat de groep de boekjaren van de groepsvennootschappen wil afsluiten op dezelfde datum.

Overigens vestigt de Commissie de aandacht op de technische problemen met administratieve formaliteiten die zullen voortvloeien uit het gebruik van deze methode, zoals namelijk bij de KBO waarbij enkel een vaste afsluitingsdatum kan worden geregistreerd.

Het onderhavige advies houdt geen fiscaal standpunt in.

² De Commissie verwijst desgevallend het bestuursorgaan van de vennootschap naar het artikel 83, alinea 2 van het uitvoeringsbesluit van het Wetboek van vennootschappen.

» *Boekhoudkundige verwerking van effecten aan toonder van rechtswege omgezet in effecten op naam of in gedematerialiseerde effecten op 1 januari 2014 (advies 2014/6) Advies van 23 april 2014*¹

TREFWOORDEN

aandelen aan toonder – aandelen op naam – dematerialisering – effecten aan toonder – effecten op naam – gedematerialiseerde effecten

I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES

1. In het onderhavige advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van effecten aan toonder die van rechtswege werden omgezet op 1 januari 2014 in gedematerialiseerde effecten of in effecten op naam, met inschrijving van de effecten op naam van de emittent, overeenkomstig artikel 9 van de wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder.

II. OMZETTING VAN RECHTSWEGE OP 1 JANUARI 2014 IN GEDEMATERIALISEERDE EFFECTEN OF IN EFFECTEN OP NAAM

2. De wet van 14 december 2005 heeft de geleidelijke afschaffing geregeld van de effecten aan toonder. De rechthebbenden van de effecten aan toonder die nog in omloop waren aan het einde van 2013 konden ten laatste op 31 december 2013 de omzetting van hun effecten in gedematerialiseerde effecten aanvragen (op voorwaarde dat de emittent de nodige regelingen had getroffen voor deze dematerialisering) of in effecten op naam.

3. Indien de effecten op die datum niet waren omgezet op initiatief van de rechthebbende, werden ze van rechtswege omgezet (in gedematerialiseerde effecten of in effecten op naam), maar met inschrijving van de effecten op naam van de emittent.²

Indien de emittent de nodige regelingen had getroffen voor de dematerialisering, werden de betrokken effecten van rechtswege omgezet in gedematerialiseerde effecten en ingeschreven op naam van de emittent op een rekening voor gedematerialiseerde effecten.

Indien de emittent niet de nodige regelingen had getroffen voor de dematerialisering, werden de effecten aan toonder van rechtswege omgezet in effecten op naam en ingeschreven op naam van de emittent in het register van de effecten op naam.

4. In deze beide gevallen van omzetting van rechtswege (in gedematerialiseerde effecten of in effecten op naam), zijn de effecten dus ingeschreven op naam van de emittent en wordt de uitoefening van de rechten belichaamd in een effect aan toonder opgeschort totdat de rechthebbende van de effecten de inschrijving aanvraagt van de effecten op zijn naam op een effectenrekening (voor gedematerialiseerde effecten) of in het register van effecten op naam.³

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 11 maart 2014 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Art. 9 van de wet van 14 december 2005.

³ Art. 10 van de wet van 14 december 2005.

Naast de inschrijving op zijn naam, zal de rechthebbende op dat ogenblik ook aan de emittent de betaling kunnen vragen van interesten of dividenden die betrekking hebben op de periode tijdens dewelke zijn rechten op de effecten werden opgeschort.

5. De wet regelt tot slot een gedwongen verkoopsregeling vanaf 1 januari 2015 van de effecten die op die datum nog ingeschreven zijn op naam van de emittent, met overdracht van de gelden en onverkochte effecten aan de Deposito- en Consignatiekas. Zo kan de rechthebbende van de effecten de gedeponeerde gelden of de effecten kunnen terugkrijgen van deze kas.⁴ De emittent kan ook zelf zijn te koop aangeboden effecten kopen.⁵

III. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN EFFECTEN VAN RECHTSWEGE OMGEZET OP NAAM VAN DE EMITTENT

A. In hoofde van de emittent

6. De omzetting van rechtswege geschiedt pas op 1 januari 2014, zodat de omzetting niet moet worden uitgedrukt in de boekhouding en de jaarrekening van de emittent voor het boekjaar 2013 (ten minste indien het boekjaar ten laatste wordt afgesloten op 31 december 2013).

De Commissie is echter van mening dat deze omzetting een “belangrijke gebeurtenis die na het einde van het boekjaar heeft plaatsgevonden” zou kunnen vormen voor de emittent die overeenkomstig artikel 96, § 1, 2° van het Wetboek van Vennootschappen moet worden vermeld in het jaarverslag van het boekjaar 2013 (indien de vennootschap een jaarverslag opstelt en indien het boekjaar ten laatste wordt afgesloten op 31 december 2013).

Indien de rechthebbende zich dus niet bekend maakt, zullen de omgezette effecten waarvan de rechten zijn opgeschort niet worden voorgelegd aan de algemene vergadering van 2014 en zullen ze, vanaf 1 januari 2015, te koop worden aangeboden (via openbare veiling of desgevallend, op een gereguleerde markt waarop de effecten zijn genoteerd).

7. Vanaf 1 januari 2014 zullen de emittenten de effecten moeten opnemen in de rekeningen van de klasse 0 (rekening 074 *Goederen en waarden gehouden voor rekening of ten bate en voor risico van derden* en 075 *Crediteuren wegens goederen en waarden gehouden voor rekening of ten bate en voor risico van derden*) en in de toelichting van hun jaarrekening onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

Het is immers zo dat de emittent de effecten op zijn naam houdt, maar voor rekening van de rechthebbende. De emittent is geen eigenaar van de effecten maar houdt ze voor rekening van de persoon aan wie ze toebehoren.

De wet van 14 december 2005 verduidelijkt uitdrukkelijk dat deze inschrijving de emittent niet de hoedanigheid verleent van eigenaar.⁶

Bovendien, zoals hierboven werd gesteld, wordt de uitoefening van alle rechten die worden belichaamd door deze op naam van de emittent ingeschreven effecten, opgeschort totdat de rechthebbende de inschrijving van de effecten op zijn naam verkrijgt.⁷

⁴ Art. 11 van de wet van 14 december 2005.

⁵ Art. 11 van de wet van 14 december 2005, dat verwijst naar artikel 620, met uitzondering van grens van 20 % van het geplaatst kapitaal, en artikel 621 van het Wetboek van Vennootschappen.

⁶ Art. 9, alinea 3 van de wet van 14 december 2005.

⁷ Art. 10 van de wet van 14 december 2005.

Ten slotte beschermt de wet van 14 december 2005, zoals gewijzigd door de wet van 21 december 2013,⁸ de effecten die van rechtswege zijn ingeschreven op naam van de emittent tegen de schuldeisers van de emittent of tegen derden: “De inbeslagneming, sekwestratie of blokkering van een op naam van de emittent geopende effectenrekening of van een inschrijving op naam van de emittent overeenkomstig dit artikel, is niet toegelaten.”⁹

8. Vanaf 1 januari 2015 zal voor de effecten waarvan de rechthebbende zich nog niet heeft bekendgemaakt, de inschrijving op naam van de emittent aflopen ten gevolge van de gedwongen verkoop van de effecten (behalve indien de emittent zelf zijn eigen effecten koopt, zie *supra*) of ten gevolge van de overdracht van de onverkochte effecten aan de Deposito- en Consignatiekas.

B. In hoofde van de rechthebbende

9. Volgens de Commissie lijkt het weinig realistisch om te onderzoeken welke boekhoudkundige verwerking in hoofde van de rechthebbende van de effecten dient te worden toegepast voor de effecten van rechtswege omgezet op naam van de emittent. Ofwel is de rechthebbende namelijk niet op de hoogte van de omzetting (en zal hij bijgevolg de boeking van zijn effecten niet wijzigen), ofwel is de rechthebbende op de hoogte van deze omzetting en vraagt hij de inschrijving aan van de effecten op zijn naam.

⁸ Wet van 21 december 2013 tot wijziging van de wet van 24 juli 1921 op de ongewilde buitenbezitstelling van de titels aan toonder, van de wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder en van hoofdstuk V van de wet van 24 juli 2008 houdende diverse bepalingen (i), voor wat betreft de slapende safes.

⁹ Art. 9, laatste alinea van de wet van 14 december 2005.

» *Boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning niet gegarandeerd is (eventuele rechten) (advies 2014/7)*
*Advies van 14 mei 2014*¹

TREFWOORDEN

eventuele rechten – overheidssteun – overheidssubsidies – subsidies

I. INLEIDING EN ONDERWERP VAN HET ADVIES

1. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen werd om advies gevraagd over de boekhoudkundige verwerking van subsidies waarvan de toekenning door de subsidiërende overheid niet gegarandeerd is maar die van dag tot dag worden toegekend.

In het geval dat werd voorgelegd aan de Commissie is de gesubsidieerde vereniging een zorgcentrum en de subsidiërende overheid² het RIZIV: volgens de raamovereenkomst kent het RIZIV een subsidie toe aan het centrum per opgevangen dag of verpleegdag.

Elke opgevangen dag of verpleegdag wordt deels doorgerekend aan de patiënten (tot het bedrag van hun persoonlijke bijdrage) en de rest aan het RIZIV (via de ziekenfondsen). Het betreft hier dus een exploitatiesubsidie.

Het bedrag van de subsidie wordt zodanig bepaald dat het onder andere de kosten dekt van het gebouw dat het centrum heeft gekocht, namelijk de afschrijving van het gebouw en de interesten van de lening die werd afgesloten voor de aankoop (lening terug te betalen op 27 jaar).

Elk jaar wordt het totaal van de kosten van het gebouw gedekt zodra het centrum op jaarbasis een gemiddelde minimale bezetting van 90 % heeft. Dit betekent dat het bedrag van de dagelijkse subsidie werd berekend door de kosten van de gebouwen te spreiden over 90 % van de jaarlijkse werkdagen in plaats van over 100 %. Indien het centrum op jaarbasis een bezettingsgraad heeft van bijvoorbeeld 80 %, zal het bedrag dat het centrum doorrekent aan het RIZIV (via de ziekenfondsen) slechts een deel van het bedrag vertegenwoordigen dat overeenstemt met het totaalbedrag van de subsidie.

Het centrum heeft sinds haar oprichting elk jaar het totaal van de subsidies ontvangen.

2. Het jaarlijkse bedrag aan interesten die begrepen zijn in de subsidie werd lineair vastgesteld en stemt niet overeen met het interestbedrag dat het centrum elk jaar aan de bank verschuldigd is volgens het aflossingsplan. Dit bedrag aan interesten verschilt van jaar tot jaar.

Het jaarlijkse bedrag van de interesten die inbegrepen zijn in de subsidie stemt in feite overeen met het totaalbedrag aan interesten die verschuldigd zijn tijdens de duur van de lening, gedeeld door het aantal jaren dat de lening loopt. Het interestbedrag dat werkelijk verschuldigd is door het centrum is echter, volgens het aflossingsplan van de bank, niet elk jaar hetzelfde. Daaruit volgt dat tijdens het eerste gedeelte van de lening, de interest die het cen-

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 27 maart 2014 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Het begrip overheidssubsidies wordt omschreven in het CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies, *Bull. CBN*, nr. 58, 30–42.

trum werkelijk verschuldigd is, hoger is dan het bedrag aan interesten die inbegrepen zijn in de subsidie, terwijl de werkelijk verschuldigde interest tijdens het tweede gedeelte minder bedraagt dan het bedrag aan interesten die inbegrepen zijn in de subsidie.

3. Aan de Commissie werd de vraag gesteld hoe het gedeelte van de subsidie moet worden geboekt dat de interest dekt van de lening voor de aankoop van het gebouw.

Het is meer bepaald de vraag of het bedrag van de subsidie (dat overeenstemt met de interesten) die kan worden ontvangen tijdens de volledige duur van de lening, kan worden gespreid (d.w.z., in het onderhavige geval, geanticipeerd) via de overlopende rekeningen, om zo elk jaar exact overeen te stemmen met het interestbedrag dat het centrum verschuldigd is voor het betrokken jaar volgens het aflossingsplan van de lening.

II. ANALYSE

4. In het CBN-advies 2012/17 betreffende de erkenning van opbrengsten en kosten³, heeft de CBN verduidelijkt dat wat de opbrengsten betreft, de toepassing van het boekhoudkundig realisatiebeginsel primeert op de toepassing van het boekhoudkundig principe van overeenstemming tussen de opbrengsten en de kosten. Daaruit volgt dat een opbrengst niet eerder kan worden geboekt dan het ogenblik waarop dit mogelijk is volgens het voorzichtigheidsbeginsel en, in het bijzonder, een opbrengst niet kan worden geanticipeerd om de opbrengst te laten overeenstemmen met de bijhorende kosten.

In het CBN-advies 2011/13 over overheidssubsidies⁴ wordt bovendien bepaald dat een subsidie niet op datum van de effectieve uitbetaling ervan moet worden ingeschreven, doch wel op het ogenblik waarop het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan en de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kan worden. Pas na onderzoek van de aard van de verbintenis van de subsidiërende overheid zal men kunnen uitmaken of het recht op een subsidie al dan niet vaststaat.

In het onderhavige geval wordt de subsidie jaarlijks toegekend door het RIZIV, in functie van de opgevangen dagen of verpleegdagen die door het centrum effectief werden gepresteerd en doorgerekend. Het vorderingsrecht op de subsidie is bijgevolg een eventueel vorderingsrecht, namelijk een recht waarvan de afloop afhangt van een toekomstige en intrinsiek onzekere gebeurtenis die bepalend is voor een essentieel aspect of bestanddeel van het recht zelf, zoals uiteengezet in het CBN-advies 2009/3 betreffende de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid.⁵

Het centrum heeft inderdaad, sinds de opening ervan, een bezettingsgraad bekendgemaakt waardoor het elk jaar de volledige subsidie kon ontvangen.

De CBN is echter van oordeel dat het boeken van de subsidies vóór de datum waarop ze worden toegekend door het RIZIV om ze zo lineair te spreiden over de looptijd van de lening inhoudt dat het centrum zeker is dat het tijdens de volledige looptijd van de lening (namelijk 27 jaar) de voorwaarden zal vervullen om de volledige subsidie te ontvangen. *In casu* is dit echter niet het geval omdat het immers altijd onzeker is om voor elk jaar te weten of het centrum een voldoende hoge bezettingsgraad zal hebben om de volledige subsidie door te kunnen rekenen aan het RIZIV (via de ziekenfondsen).

³ Bull. CBN, nr. 65, 8–12.

⁴ Bull. CBN, nr. 58, 30–42.

⁵ Bull. CBN, nr. 50, 31–55.

De Commissie is van mening dat de subsidies bijgevolg dienen te worden geboekt voor het bedrag dat elk jaar effectief wordt doorgerekend aan het RIZIV (via de ziekenfondsen).

5. Wanneer de opbrengsten werden toegerekend aan een boekjaar, dienen volgens het overeenstemmingsprincipe ook de daarmee verbonden kosten te worden toegerekend aan dit boekjaar.

In het onderhavige geval moet worden bepaald op welk ogenblik de interesten moeten worden geboekt die het centrum jaarlijks verschuldigd is volgens het aflossingsplan van de lening. In CBN-advies 2013/12 betreffende de erkenning van de opbrengsten en kosten die overeenstemmen met interesten en royalty's, evenals de toewijzing van de resultaten in de vorm van dividenden en tantièmes en de opbrengsten die overeenstemmen met dividenden en tantièmes, heeft de CBN verduidelijkt dat de interesten jaarlijks als kost moeten worden geboekt ten belope van het pro rata gedeelte van de verlopen interesten op afsluitingsdatum van het boekjaar, zonder de vervalddag van de interesten af te wachten.

Het centrum moet dus in principe elk jaar het pro rata gedeelte van de verschuldigde interesten voor het betrokken jaar als kost boeken volgens het aflossingsplan van de lening.

De CBN ziet geen reden die het uitgesteld boeken van deze interestkost kan rechtvaardigen om zo voor elk jaar een perfecte overeenstemming te verkrijgen tussen deze interestkost en het bedrag van de subsidies dat in opbrengst wordt genomen.

» **Boekhoudkundige verwerking van de Fairness Tax**
(advies 2014/8)
Advies van 4 juni 2014¹

TREFWOORDEN

eindejaarsverrichting – fairness tax – vennootschapsbelasting

I. ALGEMEEN

1. Aan de Commissie werd de vraag gesteld in welk boekjaar de afzonderlijke aanslag vermeld in artikel 219^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en artikel 233, derde lid, WIB 92 (hierna *Fairness Tax*) moet worden geboekt².
2. De *Fairness Tax* is een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting of in de belasting niet-inwoners van 5,15 % op uitgekeerde winsten die niet effectief zijn belast omwille van de aftrek voor risicokapitaal en/of overgedragen verliezen. Hoewel de *Fairness Tax* een afzonderlijke aanslag is die los staat van, en in voorkomend geval bovenop de andere aanslag of aanslagen komt die overeenkomstig andere bepalingen van het WIB 92 of in voorkomend geval in uitvoering van bijzondere wetsbepalingen verschuldigd zijn³, wordt de *Fairness Tax* ingekohierd samen met de vennootschapsbelasting respectievelijk de belasting niet-inwoners en is de *Fairness Tax* onderworpen aan de gewone regels van voorafbetalingen⁴.
3. Het bedrag van de *Fairness Tax* kan maar worden vastgesteld nadat het bevoegde orgaan besloten heeft welke bestemming aan het resultaat zal worden gegeven.

II. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING

4. De balans wordt opgesteld na toewijzing, dit wil zeggen rekening houdend met de beslissingen tot besteding van de resultatenrekening en van het overgedragen resultaat⁵. Bijgevolg is de Commissie van mening dat de *Fairness Tax* moet worden geboekt bij de eindejaarsverrichtingen en deze boeking niet mag worden uitgesteld tot het volgend boekjaar.
5. Voor voorbeeldboekingen wordt verwezen naar het CBN-advies 128/6 – Boeking van de belastingen op het resultaat⁶.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 11 april 2014 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

² Ingevoerd door de artikelen 43 tot 49 en 51 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (*BS* 1 augustus 2013) en van toepassing vanaf aanslagjaar 2014. Met onderhavig advies wordt geen standpunt ingenomen op welke uitgekeerde reserves de *Fairness Tax* verschuldigd is.

³ Artikel 219^{ter}, WIB 92.

⁴ Artikel 218, § 1, WIB 92.

⁵ Artikel 26 koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen.

⁶ *Bull. CBN* nr. 14, juni 1984, 15–21.

Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT