

# COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

## CBN-advies 2018/XX - Begin van het boekjaar

### Ontwerpadvies van 21 februari 2018

#### I. Inleiding

1. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen kreeg herhaaldelijk vragen voorgelegd over de aanvangsdatum van het boekjaar van een nieuwe vennootschap opgericht al dan niet naar aanleiding van een fusie of splitsing.
2. Onderhavig advies bepaalt vooreerst de aanvangsdatum van het boekjaar ingeval van de oprichting van een nieuwe vennootschap. Het onderzoekt vervolgens de impact van de overname van de verbintenissen aangaan namens een vennootschap die op die datum in oprichting is. Het analyseert ten slotte de aanvangsdatum van het boekjaar van nieuwe vennootschappen opgericht naar aanleiding van een fusie, een splitsing, een inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak.

#### II. Het principe: het boekjaar start op de datum waarop de vennootschap rechtspersoonlijkheid verwerft

3. Naar mening van de Commissie start het boekjaar van een vennootschap op de datum waarop ze haar rechtspersoonlijkheid verwerft.

Vennootschappen verkrijgen hun rechtspersoonlijkheid vanaf de dag dat ze het uittreksel van hun oprichtingsakte neerleggen ter griffie van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarbinnen de vennootschap haar zetel heeft.<sup>1,2</sup>

Hoewel de vennootschap bestaat vanaf haar oprichting<sup>3</sup>, verwerft ze pas een eigen juridische individualiteit, onafhankelijk van die van de oprichters, vanaf de voornoemde neerlegging ter griffie.

4. De Commissie wijst er echter op dat een bepaalde praktijk als aanvang van het boekjaar de datum van de oprichting van de vennootschap neemt, m.a.w. de datum van het verlijden van de authentieke akte voor de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid en de datum van het verlijden van de authentieke akte of de ondertekening van de onderhandse akte voor de vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid.<sup>4</sup>

De Commissie is van oordeel dat dit geen geschikte praktijk is. Voor zover het uittreksel uit de oprichtingsakte moet worden neergelegd binnen vijftien dagen na de dagtekening van de definitieve akte<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Met uitzondering van de Europese vennootschappen en de Europese coöperatieve vennootschappen waarop dit advies geen betrekking heeft.

<sup>2</sup> W.Venn., art. 2, § 4, 67, § 1 en 68. Het uittreksel van de oprichtingsakte bevat het volgende “het begin en het einde van het boekjaar” (W.Venn., art. 69, 1<sup>ste</sup> lid, 7°).

<sup>3</sup> W.Venn., art. 20.

<sup>4</sup> W.Venn., art. 66.

<sup>5</sup> W.Venn., art. 68.

en binnen deze termijn wordt neergelegd, aanvaardt de Commissie dat het begin van het boekjaar kan worden vastgelegd op de datum waarop de vennootschap wordt opgericht. De Commissie benadrukt hierbij dat deze termijn van vijftien dagen in de praktijk stilaan verdwijnt, omdat de notarissen gebruik maken van de elektronische neerlegging van het uittreksel uit de oprichtingsakte.

5. De Commissie herinnert eraan dat de nieuwe vennootschap, die haar jaarrekening voor de eerste keer neerlegt<sup>6</sup>, de datum van neerlegging van het uittreksel uit haar oprichtingsakte ter griffie moet aanduiden op de eerste pagina van de neer te leggen jaarrekening bij de Balanscentrale en niet de datum van het verlijden of de ondertekening van haar oprichtingsakte.

6. De Commissie herinnert er eveneens aan dat het boekjaar, krachtens het periodiciteitsbeginsel<sup>7</sup>, normaal gezien een duur van twaalf maanden moet hebben. Uitzonderlijk kan een boekjaar een duur van minder of meer dan twaalf maanden hebben, waarbij deze duur nooit langer kan zijn dan vierentwintig maanden min één kalenderdag.

### **III. Impact van de overname van de verbintenissen aangegaan namens een vennootschap in oprichting**

7. Volgens artikel 60 van het W.Venn. zijn, tenzij anders is overeengekomen, de promotoren die zich verbinden in naam van de vennootschap in oprichting, persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk, behalve wanneer de vennootschap binnen twee jaar na het ontstaan van de verbintenis het uittreksel uit haar oprichtingsakte ter griffie neerlegt en zij bovendien die verbintenis binnen twee maanden na deze neerlegging overneemt. Indien deze twee cumulatieve voorwaarden vervuld zijn, *“wordt de verbintenis geacht van het begin af door de vennootschap te zijn aangegaan”*.

In dat opzicht, heeft het Hof van Cassatie voor recht verklaard dat *“de overname ten aanzien van de promotor geldt als een ontbindende voorwaarde waardoor hij wordt bevrijd van de aangegane verbintenissen en wordt geacht nooit eigenaar te zijn geweest van de in naam van de vennootschap in oprichting verworven goederen”*<sup>8</sup>.

8. Naar mening van de Commissie, heeft de terugwerkende kracht inherent aan de ontbindende voorwaarde voorzien door artikel 60 van het W.Venn. geen weerslag op het begin van het boekjaar, dat behouden blijft op de datum waarop de rechtspersoonlijkheid wordt verworven. Ze heeft daarentegen tot gevolg dat alle opgenomen actief- en passiefbestanddelen, met inbegrip van de afschrijvingen, waardeverminderingen en door de promotor gevormde voorzieningen, zijn rechten en verplichtingen alsook zijn desbetreffende opbrengsten en kosten worden opgenomen in de boekhouding van de vennootschap tegen de waarde waarvoor ze in de boekhouding van de promotor voorkwamen op het tijdstip dat de verbintenis wordt overgenomen. De jaarrekening over het eerste boekjaar van de vennootschap zal dus alle activa, passiva, kosten, opbrengsten, rechten en verplichtingen omtrent de overgenomen verbintenissen opnemen.

---

<sup>6</sup> Zonder dat deze vennootschap is overgegaan tot enige wijziging van haar statuten sinds haar oprichting.

<sup>7</sup> W.Venn., art. 15, § 4, 15/1, § 4, en 92 § 1; WER, art. III.89. Zie eveneens [CBN-advies 2010/10](#) - Duur van het boekjaar.

<sup>8</sup> Cass., 8 mei 2015, *TRV-RPS*, 2016, nr. 16/8, 1115. Zie eveneens Cass., 14 september 2000, RG C.98.0311.F, [www.cass.be](http://www.cass.be).

Het aangaan van verbintenissen onder ontbindende voorwaarde in naam van een vennootschap in oprichting moet volgens de Commissie door de promotor geboekt worden alsof hij ze in zijn naam en voor zijn eigen rekening was aangegaan. Het gebruik van de rekeningen 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* is niet geschikt, aangezien deze verbintenissen niet worden aangeduid als “*de goederen en waarden die de vennootschap [...] voor rekening of ten bate en op risico van derden onder zich houdt, [en evenmin als] de daartegenoverstaande verplichtingen*”<sup>9</sup>.

De Commissie is van mening dat op deze manier de beginselen van een regelmatige boekhouding worden nageleefd, en dat zo in het bijzonder wordt gegarandeerd dat de boekingen overeenkomen met de realiteit van de uitgedrukte verrichtingen, dat de verrichtingen van begin tot einde worden opgevolgd en de onveranderlijkheid van de boekingen wordt verzekerd<sup>10, 11</sup>.

9. Omwille van het definitieve karakter van de goedgekeurde jaarrekening, worden de opbrengsten en kosten - betreffende de overgenomen verbintenis - van de definitief afgesloten boekjaren van de promotor via een overdracht opgenomen in de resultaten van het niet definitief afgesloten boekjaar van de promotor. Een boekjaar wordt definitief afgesloten door de goedkeuring van de jaarrekening over dat boekjaar door de algemene vergadering van de promotor.<sup>12</sup>

Bij de vennootschap gebeurt de opname van de opbrengsten en kosten met betrekking tot de overgenomen verbintenis, over al dan niet definitief afgesloten boekjaren van de promotor, door de inresultaatname op de datum van hun overname.

Deze overdrachten van resultaten gebeuren via de rekeningen 764. *Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten* en 664. *Andere niet-recurrente bedrijfskosten*.<sup>13</sup>

#### *Voorbeeld*

Een promotor die zijn boekjaar afsluit per kalenderjaar verwerft op 1 september 20X0 een onroerend goed namens een vennootschap in oprichting en neemt dit onmiddellijk in gebruik voor de vennootschap in oprichting. Deze verwerving wordt gefinancierd met een banklening. Vanaf 1 november 20X0 verhuurt de promotor een deel van het onroerend goed aan een derde.

---

<sup>9</sup> KB W.Venn., art. 97.

<sup>10</sup> Hieromtrent herinnert de Commissie eraan dat sinds het koninklijk besluit van 25 januari 2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot 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, de gezamenlijke mutaties die in het ongesplitste hulpdagboek of de bijzondere hulpdagboeken worden geregistreerd niet meer worden als samenvatting moeten worden geboekt in het centraal boek, wanneer dit hulpdagboek of deze hulpdagboeken met name via geïnformatiseerde systemen worden bijgehouden, waardoor de onderneming haar boekhouding overeenkomstig de wettelijke en reglementaire bepalingen kan voeren.

<sup>11</sup> Cf. [CBN-advies 174-1](#) - Beginselen van een regelmatige boekhouding

<sup>12</sup> Voor de promotoren die ondernemingen zijn die een vereenvoudigde boekhouding voeren in de zin van artikel III.85 van het Wetboek van economische recht, zal bij gebrek aan het opstellen van de jaarrekening, het ogenblik van inventarisatie door de onderneming de beslissende datum zijn.

<sup>13</sup> Over het begrip niet-recurrente resultaten, zie [CBN-advies 2016/24](#) - Uitzonderlijke resultaten: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015

Op 1 december 20X0 neemt de promotor onderhoudskosten voor het onroerend goed ten laste. Hypothetisch gezien bedragen de kosten van het boekjaar 20X0 voor het onroerend goed meer dan de ontvangen huurprijs voor datzelfde boekjaar.

De jaarrekening over het boekjaar 20X0 wordt goedgekeurd door de algemene vergadering van de promotor op 15 mei 20X1.

Op 1 september 20X1 wordt de vennootschap opgericht en op dezelfde dag wordt het uittreksel van haar oprichtingsakte neergelegd ter griffie van de rechtbank van koophandel. Dezelfde dag neemt de vennootschap het onroerend goed en de daartegenoverstaande verplichtingen over.

Bij de promotor, vertaalt de overname zich als volgt:

- enerzijds door de tegenboeking van het onroerend goed, van de geboekte afschrijvingen, de lening, de desbetreffende kosten (toevoegingen aan afschrijvingen en interesten op de lening) en opbrengsten (huurprijs) in het boekjaar 20X1;
- anderzijds, door de boeking van een niet-recurrente bedrijfsopbrengst op de rekening 764 ten belope van het teveel aan kosten in het boekjaar 20X0 voor het onroerend goed en de daartegenoverstaande verplichtingen in verhouding met de opbrengsten hiervoor in datzelfde boekjaar.

Bij de vennootschap, vertaalt de overname zich als volgt:

- enerzijds door de registratie, op de datum van de overname, van het onroerend goed, de geboekte afschrijvingen, de lening, de desbetreffende kosten en opbrengsten in het boekjaar 20X1, tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de promotor voorkwamen op het tijdstip dat de verbintenis wordt overgenomen, namelijk op 1 september 20X1;
- anderzijds, door de boeking van een niet-recurrente bedrijfskost op de rekening 664 ten belope van het teveel aan kosten van het boekjaar 20X0 voor het onroerend goed en de daartegenoverstaande verplichtingen in verhouding met de opbrengsten hiervoor in datzelfde boekjaar.

#### **IV. Uitzondering: de boekhoudkundige retroactiviteit van bepaalde herstructureringsverrichtingen van vennootschappen**

##### **A. Fusie en splitsing door oprichting van nieuwe vennootschap(pen)<sup>14</sup>**

10. De fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap en de splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen zijn respectievelijk voltrokken zodra de nieuwe vennootschap is opgericht<sup>15</sup> en zodra de nieuwe vennootschappen zijn opgericht<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Dit deel geldt tevens voor de vennootschappen opgericht naar aanleiding van een gemengde splitsing in de zin van artikel 675 van het W.Venn. of een partiële splitsing in de zin van artikel 677 van het W.Venn.

<sup>15</sup> W.Venn., art. 715.

<sup>16</sup> W.Venn., art. 754.

11. Boekhoudkundig worden de fusie en splitsing echter van kracht op de datum, respectievelijk vermeld in het fusievoorstel *“vanaf welke de handelingen van de te ontbinden vennootschappen boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van de nieuwe vennootschap”*<sup>17</sup> en in het splitsingsvoorstel *“vanaf welke de handelingen van de te splitsen vennootschap boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van een van de nieuwe vennootschappen”*<sup>18</sup>.

Zoals het Hof van Cassatie er heeft aan herinnerd in zijn arrest van 12 juni 2014, *“de krachtens deze wetsbepalingen te vermelden datum beoogt enkel een boekhoudkundige en niet een verbintenisrechtelijke retroactiviteit van de fusie of splitsing”*<sup>19</sup>.

12. Volgens de Commissie heeft deze boekhoudkundige retroactiviteit tot gevolg dat het boekjaar van de vennootschap(pen) opgericht naar aanleiding van een fusie/splitsing aanvangt op de datum dat de fusie/splitsing boekhoudkundig van kracht wordt en niet, in afwijking van het bovenvermelde principe, nr. 3, op de datum waarop de rechtspersoonlijkheid wordt verworven.

Rekening houdend met de artikelen 718 en 757 van het W.Venn., kan het boekjaar van de nieuwe vennootschap(pen) pas ten vroegste aanvangen de dag na de jaarafsluiting van het laatste boekjaar van de overgenomen vennootschappen of van de gesplitste vennootschap waarvoor de rekeningen zijn goedgekeurd. Bovendien mag de duur van het boekjaar, krachtens het periodiciteitsbeginsel, nooit langer zijn dan vierentwintig maanden min één kalenderdag.<sup>20</sup>

De Commissie meent dat deze boekhoudkundige retroactiviteit zorgt voor een beter begrip van de fusie/splitsing in de jaarrekening. De jaarrekening van de nieuwe vennootschap(pen) start immers op de datum dat de fusie/splitsing boekhoudkundig van kracht wordt en de jaarrekening van de overgenomen vennootschappen of van de gesplitste vennootschap wordt de dag hiervoor afgesloten. Bovendien kan de boekhoudkundige neutraliteit van de fusie/splitsing het best gerespecteerd worden door de retroactieve start van het boekjaar.<sup>21</sup> De Commissie verwijst in dit verband naar haar adviezen 2009/6<sup>22</sup> en 2009/8<sup>23</sup> m.b.t. de boekhoudkundige verwerking van respectievelijk fusies en splitsingen.

### **B. Inbreng van algemeenheid en inbreng van bedrijfstak tijdens de oprichting van een nieuwe vennootschap<sup>24</sup>**

13. In navolging van de fusies en splitsingen, vermeldt het voorstel van inbreng van algemeenheid of bedrijfstak de *“datum vanaf welke de verrichtingen van de vennootschap die de inbreng doet, boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van een van de verkrijgende vennootschappen”*<sup>25</sup>.

---

<sup>17</sup> W.Venn., art. 706, lid 2, 5°.

<sup>18</sup> W.Venn., art. 743, lid 2, 5°.

<sup>19</sup> Cass., 12 juni 2014, RG C.13.0356.N, [www.cass.be](http://www.cass.be).

<sup>20</sup> W.Venn., art. 15, § 4, 15/1, § 4, en 92 § 1; WER, art. III.89. Zie eveneens [CBN-advies 2010/10](#) - Duur van het boekjaar.

<sup>21</sup> KB W.Venn., art. 78, § 2, 79, 80 en 80bis.

<sup>22</sup> [CBN Advies 2009/6](#) - De boekhoudkundige verwerking van fusies.

<sup>23</sup> [CBN-Advies 2009/8](#) - De boekhoudkundige verwerking van splitsingen.

<sup>24</sup> Conform de artikelen 678 en 679 van het W.Venn. mag de inbreng van algemeenheid aan één of meer vennootschappen worden overgedragen, terwijl de inbreng van een bedrijfstak slechts aan één vennootschap mag worden overgedragen.

<sup>25</sup> W.Venn., art. 760, § 2, 1<sup>ste</sup> lid, 3°. Wanneer de inbreng wordt gedaan bij de oprichting van de verkrijgende vennootschap(pen), wordt het voorstel opgesteld door de bestuursorganen van de vennootschap die de inbreng doet (W.Venn., art. 760, § 1, 2<sup>de</sup> lid).

14. De Commissie is van mening dat hieruit volgt dat het boekjaar van de vennootschap(pen) opgericht naar aanleiding van de inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak van start gaat op de datum dat de inbreng boekhoudkundig van kracht wordt en niet, in afwijking van het bovenvermelde principe, nr. 3, op de datum waarop de rechtspersoonlijkheid wordt verworven. Bovendien mag de duur van het boekjaar, krachtens het periodiciteitsbeginsel, nooit langer zijn dan vierentwintig maanden min één kalenderdag.<sup>26</sup>

De boekhoudkundige neutraliteit van de inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak kan het best gerespecteerd worden door de retroactieve start van het boekjaar.<sup>27</sup> De Commissie verwijst hiervoor naar haar advies 2009/15 betreffende de boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een algemeenheid en van een bedrijfstak.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> W.Venn., art. 15, § 4, 15/1, § 4, en 92 § 1; WER, art. III.89. Zie eveneens [CBN-advies 2010/10](#) - Duur van het boekjaar.

<sup>27</sup> KB W.Venn., art. 81.

<sup>28</sup> [CBN-advies 2009/15](#) - De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen.