

PACIOLI



Tax shelter: geen eenduidigheid over de boekhoudkundige verwerking

Er bestaat geen eenduidigheid over de boekhoudkundige verwerking van tax shelter. We zetten hierna de verschillende standpunten tegenover elkaar maar eerst vatten we de maatregel nog even samen.

1. Doel

De «tax shelter» is een fiscale stimulans om de productie van audiovisuele en cinematografische werken in België aan te moedigen.

Wie investeert in erkende audiovisuele werken kan genieten van een fiscale vrijstelling. Uiteraard moeten een aantal voorwaarden worden nageleefd, zowel in hoofde van de investeerder als in hoofde van de producent.

2. Wie kan investeren?

De vrijstelling geldt zowel voor binnenlandse vennootschappen als voor Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen.

Zijn uitgesloten van deze regeling:

- de ondernemingen die als voornaamste doel de ontwikkeling en de productie van audiovisuele werken hebben;
- de televisieomroepen.

3. Ten gunste van welke vennootschappen kan worden geïnvesteerd?

De investeringen moeten gebeuren ten gunste van binnenlandse vennootschappen voor de productie van audiovisuele werken. Op het moment dat de raamovereenkomst wordt gesloten, mag deze vennootschap geen achterstallen hebben bij de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid.

4. Bedoelde audiovisuele werken

Onder audiovisueel werk wordt verstaan:

- een langspeelfilm, een documentaire of een animatiefilm bestemd om in een bioscoop te worden vertoond;
- een animatieserie voor televisie;
- een documentaire voor televisie;
- een langspeelfilm voor televisie.

Het audiovisueel werk moet door de bevoegde diensten van de Vlaamse, Franse of Duitse Gemeenschap worden erkend als Europees werk zoals bedoeld in de richtlijn «Televisie zonder Grenzen» van 3 oktober 1989.

5. Hoe moet men investeren?

De vennootschap die van het fiscaal voordeel wil genieten, moet eerst een raamovereenkomst sluiten met een binnenlandse vennootschap voor de productie van audiovisuele werken.

Komen in aanmerking voor vrijstelling:

- de sommen die in het kader van de uitvoering van de raamovereenkomst werkelijk door de vennootschap zijn betaald;
- de sommen waarvoor de vennootschap zich heeft verbonden deze te storten ter uitvoering van de raamovereenkomst.

INHOUD

- **Tax shelter: geen eenduidigheid over de boekhoudkundige verwerking** **1**
- **Fusies en splitsingen (5) – boekhoudkundige aspecten** **6**
- **Schulden van aannemers en onderaannemers: trapsgewijze aansprakelijkheid of niet? Nadere bijzonderheden (zie Pacioli nr. 258, p. 1-3)** **8**

De aanwending van de sommen kan gebeuren:

- hetzij door de toekenning van leningen (voor zover de vennootschap geen kredietinstelling is); de investering in de vorm van een lening mag echter maximum 40% zijn van de geïnvesteerde sommen;
- hetzij door het verwerven van rechten verbonden aan de productie en de exploitatie van het audiovisuele werk.

6. Verplichte vermeldingen in de raamovereenkomst

De raamovereenkomst moet bepaalde gegevens bevatten:

- benaming en maatschappelijk doel van de binnenlandse vennootschap voor de productie van de audiovisuele werken;
- benaming en maatschappelijk doel van de vennootschap die in tax shelter investeert;
- totaal van de aangewende sommen en de juridische vorm ervan, met een gedetailleerde opgave per bedrag;
- identificatie en een beschrijving van het erkend audiovisuele werk;
- budget van de uitgaven die nodig zijn voor het audiovisuele werk, met onderscheid tussen het deel ervan dat ten laste wordt genomen door beide partijen van de raamovereenkomst;
- wijze waarop de bedragen worden vergoed;
- waarborg dat geen van beide partijen een televisieomroep is;
- waarborg dat de geldschieters geen kredietinstellingen zijn;
- verbintenis van de vennootschap voor de productie van audiovisuele werken:
 - dat de productie- en exploitatiekosten van het audiovisuele werk, die in België worden gedaan, ten minste 150% bedragen van de sommen die, anders dan in de vorm van leningen, zijn aangewend voor de uitvoering van de raamovereenkomst;
 - dat het totaal van de sommen die in uitvoering van de raamovereenkomst zullen worden betaald, niet meer bedragen dan 50% van het totale budget van de kosten voor het audiovisuele werk;
 - dat het totaal van de sommen die in de vorm van leningen zijn geïnvesteerd niet meer bedraagt dan 40% van de sommen die ter uitvoering van de raamovereenkomst zijn aangewend.

7. Voorwaarden voor de fiscale vrijstelling

Naast de voorwaarden die hiervoor al zijn vermeld (sluiten van een raamovereenkomst met een aantal verplichte vermeldingen, aard van het audiovisuele werk, enz.), gelden ook nog enkele specifieke voorwaarden.

Voorwaarden in hoofde van de vennootschap zelf:

- De vrijgestelde winst moet op een afzonderlijke rekening van het passief worden geboekt. Zij moet daar geboekt blijven tot op de dag waarop het laatste van de vereiste

attesten wordt ontvangen (zie verder). Deze voorwaarde moet op ononderbroken wijze worden nageleefd.

- De vrijgestelde winst mag niet tot grondslag dienen voor de berekening van enige beloning of toekenning tot op de dag waarop het laatste van de vereiste attesten wordt ontvangen (zie verder). Deze voorwaarde moet op ononderbroken wijze worden nageleefd.
- De schuldvorderingen en de eigendomsrechten die worden verkregen uit de raamovereenkomst moeten in volle eigendom behouden blijven bij de oorspronkelijke houder, en dit tot de verwezenlijking van het audiovisuele werk. De maximale duur bedraagt echter 18 maanden vanaf de datum van het afsluiten van de raamovereenkomst. Deze voorwaarde moet op ononderbroken wijze worden nageleefd.

Voorwaarden in hoofde van de producent:

- Het totaal van de investeringen die met vrijstelling van belastbare winst worden gedaan, mag niet hoger liggen dan 50% van het totale budget van de kosten voor het erkende audiovisuele werk. Deze voorwaarde moet op ononderbroken wijze worden nageleefd.
- De investering mag voor maximum 40% gefinancierd worden met leningen. Deze voorwaarde moet op ononderbroken wijze worden nageleefd.
- De productievennootschap mag, op het moment van het afsluiten van de raamovereenkomst, geen achterstallen bij de RSZ hebben.

8. Formaliteiten betreffende de aangifte vennootschapsbelasting

Bij de belastingaangifte moet worden gevoegd:

- een afschrift van de raamovereenkomst;
- een document waarin de betrokken Gemeenschap bevestigt dat het werk beantwoordt aan de definitie van erkend Belgisch audiovisueel werk.

Binnen de vier jaar na de afsluiting van de raamovereenkomst moet een document worden voorgelegd waarin het Controlekantoor waarvan de producent afhangt, verklaart dat:

- a. de voorwaarden betreffende de kosten in België werden nageleefd;
- b. het totaal bedrag van de daadwerkelijk gestorte sommen in uitvoering van de raamovereenkomst niet meer bedraagt dan 50% van het totaal budget van de kosten voor het audiovisuele werk;
- c. het totaal van de sommen die in de vorm van leningen zijn geïnvesteerd, niet meer bedraagt dan 40% van de sommen die ter uitvoering van de raamovereenkomst zijn aangewend;
- d. de vennootschap de sommen waarvoor vrijstelling wordt gevraagd, werkelijk heeft betaald aan de productievennootschap binnen een termijn van 18 maanden vanaf de datum van afsluiting van de raamovereenkomst.

Binnen de vier jaar na de afsluiting van de raamovereenkomst moet een document worden voorgelegd waarin de betrokken gemeenschap bevestigt dat de productie van het werk is voltooid en dat de globale financiering van het werk de grens van 50% van het totale budget van de kosten voor het audiovisuele werk niet overschrijdt.

9. Vaststelling van het vrijgestelde bedrag

De fiscale vrijstelling bedraagt 150% van het geïnvesteerde bedrag.

De vrijstelling is echter beperkt tot maximaal de helft van de belastbare gereserveerde winst van het belastbare tijdperk met een absoluut maximum van 750 000 euro per jaar.

Stel: een vennootschap doet een investering in erkende audiovisuele werken voor 250 000 euro. De fiscale vrijstelling is dan 375 000 euro (150%). Het belastingvoordeel bedraagt dan $375\ 000 \times 33,99\% = 127\ 463$ euro. Op een investering van 250 000 euro betekent dit 50,98%.

Voorwaarde is in dit geval een belastbare gereserveerde winst van 750 000 euro.

Praktisch: code 020 op de aangifte vennootschapsbelasting (Vak I Reserves, beweging van het belastbare tijdperk – aangroei (positief)) moet minstens 750 000 euro zijn.

De absolute bovengrens bereiken we bij een belastbare gereserveerde winst van 1 500 000 euro. Een investering van 500 000 euro leidt dan tot een fiscale vrijstelling van 750 000 euro en een belastingvoordeel van 254 925 euro.

Als er voor een bepaald belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winsten zijn, dan wordt de voor dat belastbaar tijdperk niet verleende vrijstelling overgedragen naar de volgende belastbare tijdperken. De vrijstelling per belastbaar tijdperk mag echter nooit hoger zijn dan bovenvermelde bedragen. De overdracht is beperkt in de tijd. De overdracht kan uiterlijk gebeuren tot het aanslagjaar dat verband houdt met het belastbaar tijdperk dat het belastbaar tijdperk voorafgaat tijdens hetwelk het laatste van de vereiste fiscale attesten wordt ontvangen.

Als de voorwaarden gedurende enig belastbaar tijdperk niet worden nageleefd, dan wordt de vrijgestelde winst aangemerkt als belastbare winst van dat bepaald belastbaar tijdperk.

Er zijn nalatigheidintresten verschuldigd op het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met de sommen van «de vrijgestelde reserve tax shelter» die belastbaar wordt als:

- de financieringsvoorwaarden van het audiovisueel werk niet worden nageleefd;
- de schuldvorderingen en eigendomsrechten van het audiovisueel werk vóór de voltooiing van het audiovisuele werk worden overgedragen, terwijl de duur van 18 maanden niet verstreken is;
- de attesten (die de definitieve en onvoorwaardelijke vrijstelling van de «vrijgestelde reserve tax shelter» mogelijk

maken) niet binnen vier jaar na het sluiten van de raamovereenkomst zijn ontvangen;

- het document waarin de bevoegde gemeenschap bevestigt dat het werk beantwoordt aan de definitie van een Belgisch audiovisueel werk niet is ontvangen.

De nalatigheidintrest wordt berekend vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan.

10. Kosten en verliezen met betrekking tot de geïnvesteerde sommen

Kosten, verliezen (minderwaarden), waardeverminderingen, voorzieningen en afschrijvingen m.b.t. de schuldvorderingen en m.b.t. de eigendoms- en exploitatierechten op het audiovisueel werk zijn niet aftrekbaar als beroepskosten noch als beroepsverliezen.

11. Wetgevend kader

- Artikel 194ter WIB92;
- Circulaire nr. Ci.RH 421/566.524 (AOIF 42/2004 – AFZ 18/2004) dd. 23 december 2004.

12. Overzicht geldstromen

In samenvatting ook nog even in overzicht de geldstromen als gevolg van de tax shelter transactie:

Omschrijving	Cash uit	Cash in
1. Bij ondertekening van het raamakkoord: fiscale vrijstelling van 150 000 euro x 33,99%. Dit bedrag moet niet worden uitgegeven aan voorafbetalingen:		50 985
2. Betaling voor rechten en lening	100 000	
3. Terugbetaling lening (gewaarborgd door bankgarantie)		40 000
Terugbetaling rechten		?
TOTAAL	100 000	?

Het «rendement» van de investering wordt finaal bepaald door het bedrag dat aan de investerende vennootschap wordt terugbetaald op de geïnvesteerde rechten.

13. Boekhoudkundige verwerking bij ondertekening van de raamovereenkomst

Bij de uitwerking van een cijfervoorbeeld gaan we uit van een investering van 100 000 euro, bestaande uit een lening voor een bedrag van 40 000 euro (de terugbetaling van deze lening is afgedekt door een bankgarantie ten voordele van de investeerder) en een deelnamerecht van 60 000 euro.

Van zodra de raamovereenkomst wordt ondertekend, is de fiscale vrijstelling (voorlopig) verworven. Volgende boeking moet worden uitgevoerd:

689	Toevoeging aan de belastingvrije reserves	150 000	
132	aan Belastingvrije reserves		150 000

In de praktijk wordt heel vaak op dit moment ook al een optiecontract ondertekend. Aan de investering is immers vaak een putoptie en een calloptie gekoppeld.

De putoptie houdt in dat de investeerder het recht heeft zijn rechten te doen kopen door de uitgever voor een vooraf bepaalde forfaitaire prijs. In het cijfervoorbeeld hierna gaan we uit van een putoptie van 13 500 euro (dit cijfervoorbeeld komt uit de praktijk).

De calloptie houdt in dat de investeerder verplicht kan worden zijn aandelen te verkopen aan dezelfde prijs. In de praktijk wordt deze optie door de uitgever vaak ook effectief gelicht. We veronderstellen in dit voorbeeld dat dit gebeurt zes maanden na de storting van de fondsen.

Als tegelijk met de raamovereenkomst ook een optiecontract wordt getekend, moet een bijkomende boeking gebeuren. Dit optiecontract beïnvloedt weliswaar op dat moment het vermogen van de onderneming (nog) niet, aangezien geen vergoeding wordt bedongen voor de optie. De putoptie is echter een recht als gevolg van een door de onderneming aangegane verbintenis, waarvan de realisatie toekomstig is. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor de calloptie. In die optiek moet wel een boeking worden uitgevoerd in de klasse 0 (niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen).

05200	Debiteuren wegens verplichtingen tot verkoop	13 500	
05300	aan Verplichtingen tot verkoop		13 500

In voorbereiding van deze bijdrage hebben wij van vier verschillende aanbieders van tax shelter een document ontvangen met een beschrijving van de boekhoudkundige verwerking van de volledige tax shelter operatie. Slechts bij één van hen is deze verwerking in de klasse 0 vermeld. Naar onze mening terecht, als effectief bij ondertekening van de raamovereenkomst ook een optiecontract wordt gesloten.

14. Boekhoudkundige verwerking bij storting door de investeerder van de geëngageerde bedragen

Als we de voorstellen tot boekhoudkundige verwerking van vier aanbieders op deze markt bekijken, dan stellen we vast dat er geen eensgezindheid is op twee punten:

- het ogenblik waarop wordt geboekt;
- de actiefrekening waarop wordt geboekt.

Twee aanbieders suggereren om de verwerving van rechten en de boeking van de vordering te doen op het ogenblik waarop de investeerder de storting uitvoert. Twee andere aanbieders stellen voor om deze boeking uit te voeren op het moment waarop de raamovereenkomst wordt getekend. Onze voorkeur gaat uit naar deze laatste stelling.

Het gedeelte van de investering dat als «lening» gekwalificeerd wordt, stelt niet meteen een probleem: we boeken op 29 of 41 naargelang de lening niet of wel binnen het jaar na balansdatum terugbetaald zal worden.

Moelijker is blijkbaar het antwoord op de vraag waar de investering in «rechten» moet worden geboekt. Twee aanbieders stellen voor om dit te boeken op een rekening 21 als «Immaterieel Vast Actief». Zij stellen voor om vervolgens af te schrijven op dit immaterieel vast actief en het uit te boeken bij afhandeling van de volledige transactie.

Twee andere aanbieders geven er de voorkeur aan om dit te boeken als financieel vast actief of als geldbelegging.

In deze opinie gaat het *niet* om een immaterieel vast actief omdat:

- het doel van de raamovereenkomst zeer specifiek is: het recht laat enkel toe een deel van de toekomstige filminkomsten te ontvangen. De belegger heeft dus geen enkel recht op de negatieven, de roll out of de exploitatie zelf van het audiovisuele werk;
- in het KB van 30 januari 2001 op geen enkele manier verwezen wordt naar dit type product. In de definitie van immateriële vaste activa is immers enkel sprake van:
 - de onderzoeks- en ontwikkelingskosten;
 - de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en andere gelijksoortige rechten;
 - de goodwill;
 - de gestorte voorschotten op immateriële vaste activa.

De investeerder moet boeken op 28 als hij de investering beschouwt als een gewenst, duurzaam gebruik van de middelen van de onderneming. Hij boekt op 51/53 als hij de investering beschouwt als een investering op korte termijn.

Merk hierbij wel op dat een boeking op 28 tot gevolg heeft dat voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal (in min) rekening moet worden gehouden met het bedrag dat op 28 is geboekt.

We boeken dus – in onze voorkeur – op het ogenblik van het ondertekenen van de raamovereenkomst als volgt:

28 of 51/53	Andere aandelen en deelnemingen of Andere geldbeleggingen	60 000	
291 of 416	Overige vordering > 1 jaar of Diverse vorderingen	40 000	
489	aan Diverse schulden		100 000

Alternatief:

211	Immaterieel Vast actief	60 000	
291 of 416	Overige vordering > 1 jaar of Diverse vorderingen	40 000	
489	aan Diverse schulden		100 000

Van zodra de investeerder de bedragen stort waartoe hij zich geëngageerd heeft in de raamovereenkomst, moet volgende boeking worden uitgevoerd (via financieel):

489	Andere schulden	100 000	
55	aan Bank		100 000

15. Aangifte vennootschapsbelasting in het jaar van ondertekening van de raamovereenkomst

Door boeking op het debet van rekening 689 «overboeking naar de belastingvrije reserves» (aan 150% van het geëngageerde bedrag) bereiken we de fiscale vrijstelling. De rekening 132 belastingvrije reserve komt *niet* in Vak I A van de aangifte vennootschapsbelasting, wel in Vak I B bij de vrijgestelde gereserveerde winst.

16. Boekhoudkundige verwerking van afschrijvingen n.a.v. jaarafsluiting

Als men geopteerd zou hebben voor een boeking op 21, dan wordt bij de jaarafsluiting een afschrijving geboekt op het immaterieel vast actief. Als we veronderstellen dat de verwerving van het immaterieel vast actief op 1 oktober gebeurde en als het boekjaar samenvalt met het kalenderjaar, dan bedraagt de afschrijving $60\,000 \times 20\% \times 92/365 = 3\,025$ euro. We boeken:

6301	Afschrijving op immaterieel vast actief	3 025	
22109	aan Afschrijving op immaterieel vast actief		3 025

Volledigheidshalve herhalen we dat deze afschrijving een niet-aftrekbare beroepskost is. Het bedrag moet in de aangifte vennootschapsbelasting worden opgenomen onder de verworpen uitgaven.

17. Boekhoudkundige verwerking bij het lichten van de optie en terugbetaling van lening met intresten

Veronderstel even voor ons cijfervoorbeeld dat de optie wordt gelicht en dat de investeerder 13 500 euro ontvangt, inclusief 600 euro rente op lening. Tevens wordt de lening (in hoofdsom) aan de investeerder terugbetaald. Alle activa worden m.a.w. uitgeboekt. Het resultaat wordt geacteerd.

Als we het actief hebben geboekt op 28 of 51/53, dan boeken we nu:

55	Bank	13 500	
663 of 652	Minderwaarde op de realisatie van vaste activa of Minderwaarde op de realisatie van vlottende activa	46 500	
28 of 51/53	aan Andere aandelen en deelnemingen of Andere geldbeleggingen		60 000

55	Bank	40 000	
416	aan Vordering < 1 jaar		40 000

Deze boeking gaat uit van de voor de belastingplichtige meest gunstige optie. De 600 euro wordt *niet* beschouwd als een (belastbare) financiële opbrengst. De administratie zou eventueel kunnen eisen dat deze 600 euro wél als opbrengst wordt geboekt. In dat geval zouden we krijgen:

55	Bank	13 500	
663 of 652	Minderwaarde op de realisatie van vaste activa of Minderwaarde op de realisatie van vlottende activa	47 100	
28 of 51/53	aan Andere aandelen en deelnemingen of Andere geldbeleggingen		60 000
750 of 751	Opbrengsten uit financiële vaste activa Of Opbrengsten uit vlottende activa		600

55	Bank	40 000	
416	aan Vordering < 1 jaar		40 000

Als we hebben geopteerd voor een boeking als immaterieel vast actief, dan boeken we:

55	Bank	13 500	
21109	Afschrijvingen op immaterieel vast actief	3 025	
663	Minderwaarde op realisatie IVA	43 475	
211	aan Immaterieel vast actief		60 000

55	Bank	40 000	
416	aan Vordering < 1 jaar		40 000

Of zoals de administratie het wil:

55	Bank	13 500	
21109	Afschrijvingen op immaterieel vast actief	3 025	
663	Minderwaarde op realisatie IVA	44 075	
75	aan Financiële opbrengsten		600
211	Immaterieel vast actief		60 000

55	Bank	40 000	
416	aan Vordering < 1 jaar		40 000

De geacteerde minderwaarde is in ieder geval een niet-aftrek-
bare beroepskost en moet worden opgenomen onder de ver-
worpen uitgaven.

Daarnaast wordt ook de boeking in de klasse 0 geannuleerd:

05300	Verplichtingen tot verkoop	13 500	
05200	aan Debiteuren wegens ver- plichtingen tot verkoop		13 500

18. Boekhoudkundige verwerking bij definitieve vrijstelling bij de verkrijging van de twee attesten

Van zodra aan de investeerder de nodige attesten zijn overhan-
digd en van zodra de investeerder deze attesten bij zijn aangifte
heeft gevoegd, is de fiscale vrijstelling definitief verworven. De
transactie wordt dan afgehandeld met volgende boeking:

132	Belastingvrije reserves	150 000	
133	aan Beschikbare reserves		150 000

Of:

132	Belastingvrije reserves	150 000	
789	aan Onttrekking van de belastingvrije reserves		150 000
69	Toevoeging aan de reserves	150 000	
133	aan Beschikbare reserves		150 000

We onderstrepen dat deze afhandeling fiscaal cruciaal is. Als
de nodige attesten niet bij de aangifte vennootschapsbelasting
(kunnen) worden gevoegd, dan gaat 50 985 euro verloren en
dan is deze transactie cashmatig zeer negatief.

In de aangifte wordt de fiscale neutraliteit op dit moment be-
reikt door een aanpassing in meer van de begintoestand van
de reserves.

Peter VERSCHELDEN



Fusies en splitsingen (5) – boekhoudkundige aspecten

Artikelen 78 tot 81 van het koninklijk besluit van 30 januari
2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen
bevatten de bijzondere regels die van toepassing zijn in het
kader van een fusie (artikelen 78 en 79), een splitsing (arti-
kel 80), een inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeen-
heid van goederen (artikel 81).

Deze bijzondere regels zijn slechts van toepassing voor zover
de verrichting beantwoordt aan de definities van het Wetboek
van Vennootschappen. Dat betekent dat een verrichting die
niet aan deze definities voldoet, zoals een fusie met een hogere
opleg dan 10% bijvoorbeeld, niet onder het toepassingsgebied
van de voornoemde artikelen 78 tot 81 KB/W.Venn. valt.

Voor alle verrichtingen geldt het basisprincipe dat de verschil-
lende actief- en passiefbestanddelen, met inbegrip van de af-
schrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen, in de
rekeningen van de begunstigde vennootschap worden opgeno-
men tegen de waarde waarvoor ze in de boekhouding van de
inbrengende vennootschap voorkwamen.

In geval van fusie of splitsing geldt deze regel ook voor de
verschillende bestanddelen van het eigen vermogen en voor de
opbrengsten en kosten van het boekjaar.

Dit heeft tot gevolg dat de ruilwaarde niet vertaald wordt in
de rekeningen.

We illustreren dat aan de hand van een eenvoudig voorbeeld:

Vennootschap A wordt in het kader van een fusie overgeno-
men door vennootschap B.

De balans van A kunnen we als volgt samenvatten:

<i>Activa:</i>	100 000
<i>Passiva:</i>	
Kapitaal:	20 000
Reserves:	15 000
Schulden:	65 000

Ook al is de waarde van A voor het bepalen van de ruilver-
houding in het kader van de fusieverrichting vastgelegd op
160 000 toch zal de fusie aanleiding geven tot de volgende
boeking bij B:

Diverse activa	100 000,00	
aan Kapitaal		20 000,00
Reserves		15 000,00
Schulden		65 000,00

Indien, rekening houdend met de ruilverhouding en de no-
minale waarde van de als vergoeding toegekende aandelen,
het bedrag waarmee het kapitaal van de overnemende ven-
nootschap wordt verhoogd groter is dan het kapitaal van de
overgenomen vennootschap, wordt het verschil onttrokken aan
de andere bestanddelen van het eigen vermogen van de over-
genomen vennootschap volgens de regels vastgesteld door de

algemene vergadering die tot de fusie besluit. In het tegenovergestelde geval wordt het verschil geboekt als een uitgiftepremie (toepassing van artikel 78, §4).

Als de vennoten van de overgenomen vennootschap een opleg in geld verkrijgen, wordt deze, in geval van fusie of splitsing, geacht te zijn onttrokken aan het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap (artikel 78, §5).

Paragrafen 6 en 7 van artikel 78 van het KB/W.Venn. regelen de problematiek van de intrekking van aandelen in het kader van de fusie- of splitsingsverrichting en van de waarde van de aandelen die geen aanleiding hebben gegeven tot de toekenning van aandelen van de overnemende vennootschap, want ofwel bezat de ontbonden vennootschap eigen aandelen, ofwel bezat de overnemende vennootschap aandelen van de ontbonden vennootschap.

Men mag niet uit het oog verliezen dat alle verrichtingen die tussen de boekhoudkundige uitwerkingsdatum van de verrichting en de juridische uitwerkingsdatum hebben plaatsgevonden, in de boekhouding van de overnemende vennootschap moeten worden opgenomen. In dat geval moeten niet alleen de bewegingen op de balansrekeningen maar ook deze op de resultatenrekening worden opgenomen. De kosten en opbrengsten betreffende de periode voorafgaand aan de datum waarop de verrichting uitwerking heeft, zullen daarentegen in de laatste jaarrekening van de ontbonden vennootschap voorkomen.

Vanwege de fusie doven de bestanddelen voortvloeiend uit de wederzijdse betrekkingen in termen van schulden en vorderingen, opbrengsten en kosten en rechten en verplichtingen tussen fusionerende vennootschappen van rechtswege uit door vermenging (cf. Verslag aan de Koning bij het vroegere koninklijk besluit van 3 december 1993).

We hernemen even het voorbeeld van de overname van A door B: voor zover B een schuld had ten aanzien van A, heeft A noodzakelijkerwijze een vordering voor hetzelfde bedrag tegenover B. Deze vordering maakt deel uit van de actiefbestanddelen die naar B worden overgeheveld. Na de boeking van de fusie heeft B op zijn actief de vordering die A op hem bezat en op het passief de schuld die hij ten opzichte van A heeft. Men moet een diverse verrichting boeken om deze wederzijdse vordering en schuld op 0 te brengen.

De situaties die zich in de fusie- of splitsingsverrichtingen kunnen voordoen, zijn zo divers dat het onmogelijk is om ze allemaal in één artikel te bespreken.

Het advies 166-1 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) is gewijd aan verschillende situaties die zich bij fusies kunnen voordoen en het advies 166-2 handelt over de partiële splitsing. U kunt deze adviezen ofwel raadplegen op de site van de CBN www.cnc-cbn.be ofwel op de site www.fisconet.be onder de tabkaart boekhouding, handels- en vennootschapsrecht.

Boekhoudkundige verwerking in hoofde van de vennootschap die aandelen van de ontbonden vennootschap bezat in het kader van een fusie- of splitsingsverrichting

Artikel 41 van het KB/W.Venn. bepaalt: «de deelnemingen en aandelen van een vennootschap die een vennootschap ontvangt bij fusie of splitsing als bedoeld in artikel 78, 79 of 80, in ruil voor de aandelen die zij in de overgenomen of gesplitste vennootschap bezat, worden bij die fusie of splitsing in haar boekhouding opgenomen tegen de waarde waarvoor de aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap hierin op die datum stonden geboekt. Ingeval bij fusie of splitsing een opleg in geld is verkregen, wordt het bedrag hiervan afgetrokken van de boekwaarde – en bij voorrang van de aanschaffingswaarde – van de aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap, in zover die opleg wordt onttrokken aan het kapitaal of de uitgiftepremie; in de overige gevallen wordt dat bedrag in resultaat genomen».

Boekhoudkundige verwerking in de vennootschap die een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen overneemt

In geval van inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen wordt de inbreng eveneens in de boekhouding van de overnemende vennootschap opgenomen tegen de nettowaarde van de betrokken bestanddelen in de boekhouding van de inbrengende vennootschap. Dat komt niet noodzakelijk overeen met het bedrag van de kapitaalverhoging in de overnemende vennootschap. Het eventuele verschil wordt, naar gelang van het geval, geboekt op de rekening «11 Uitgiftepremie» of «212 Goodwill».

Boekhoudkundige verwerking van de aandelen die de vennootschap die een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen heeft ingebracht, heeft ontvangen

Hetzelfde artikel 41 van het KB/W.Venn. regelt ook dat aspect: «Bij inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 81, worden de als tegenprestatie ontvangen deelnemingen of aandelen bij de inbreng in de boekhouding van de inbrenger opgenomen tegen de nettowaarde waarvoor de ingebrachte goederen hier op die datum voorkwamen».

Met andere woorden, er wordt geen enkel resultaat ingevolgd de verrichting geboekt.

Jean-Pierre VINCKE
Bedrijfsrevisor

Schulden van aannemers en onderaannemers: trapsgewijze aansprakelijkheid of niet?

Nadere bijzonderheden (zie Pacioli nr. 258, p. 1-3)

Het doel van de hervorming van 27 april 2007 is onder meer de uitvoering van een arrest van het Europees Hof van Justitie van 9 november 2006 en de opheffing van de trapsgewijze hoofdelijke aansprakelijkheid.

Ter herinnering: door de hervorming «*is de opdrachtgever die voor de in artikel 400, 1° vermelde werken een beroep doet op een aannemer die fiscale schulden heeft op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst, hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de fiscale schulden van zijn medecontractant*» (art. 402, §1 WIB92).

Voor de aannemer en zijn onderaannemer geldt een soortgelijke bepaling (art. 402, §2 WIB92).

Dhr. De Potter⁽¹⁾ vroeg aan de Minister van Financiën «*of uit het feit dat in artikel 402, §6, WIB92, alsnog naar de schulden van de onderaannemer verwezen wordt, volgt dat de ketenaansprakelijkheid behouden is gebleven?*»

De Minister antwoordde zeer overtuigd dat «*uit de tekst van artikel 402, §6, WIB92, niet blijkt dat deze behouden zou blijven*» (onderstreping door ons). In antwoord op een andere vraag stelde de Minister vervolgens:

«*Krachtens artikel 402, §4, tweede lid, WIB92, kan de hoofdelijke aansprakelijkheid worden aangewend voor de betaling van de volgende schulden:*

- *de fiscale schulden opgesomd in de punten 1 tot 3, en*
- *de niet betaalde bedragen in het kader van de in dit artikel bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid.*

(geval vermeld in artikel 402, §4, 4° WIB92 – toevoeging en onderstreping door ons).»

Terecht vragen we ons af: als de trapsgewijze aansprakelijkheid toch opgeheven is, wat betekent dan de verwijzing naar «*de niet betaalde bedragen in het kader van de hoofdelijke aansprakelijkheid*»?

De tekst lijkt duidelijk: de opdrachtgever of de aannemer is aansprakelijk voor de fiscale schulden van zijn medecontractant; de fiscale schulden omvatten de bedragen waartoe laatstgenoemde gehouden is krachtens de in artikel 402, §4 WIB92 bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid. En we zijn terug bij trapsgewijze aansprakelijkheid... tenzij we aannemen dat deze zin alleen betrekking zou hebben op het saldo van de in de punten 1° en 3° vermelde schulden... Maar dergelijke interpretatie is ons inziens strijdig met de tekst.

Bij een geschil met de administratie adviseren wij u alleszins om het antwoord van de Minister in te roepen dat het principe van de opheffing van de trapsgewijze aansprakelijkheid herbevestigd.

Aurore JANSEN
Advocaat aan de Balie van Luik
Assistente aan de Universiteit van Luik

(1) Vraag nr. 137 van dhr. De Potter, *Vr. & Antw.*, Kamer van Volksvertegenwoordigers, 2007-2008, nr. 014, p. 2457-2459 (beschikbaar op www.fisconet.be).

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.