

PACIOLI



Wie wil oogsten, moet zaaien

Het einde van een kalenderjaar doet gekke dingen met mensen.

Plots ontstaat de neiging om terug te blikken naar wat het afgelopen jaar gebeurde. Hebben wij onze voornemens kunnen waarmaken?

De informatiesessies van het Instituut om haar leden van actuele opleidingen te laten genieten mochten veel bijval genieten. De seminariereeks over e-accounting mag als een groot succes beschouwd worden, mede door de rechtstreekse inbreng van de bevoegde ambtenaren uit de administratie en de Nationale Bank.

De profilering van het Instituut mocht gezien worden.

Met veel voldoening kunnen wij terugblikken op een uiterst geslaagde viering van ons 15-jarig bestaan. Vriend en vijand zijn het erover eens dat deze viering uiterst geslaagd was. De reacties waren zonder uitzondering lovend.

De inspanningen die geleverd werden om het Instituut te profileren in de scholen, in de opleidingscentra, tijdens de veelvuldige salons in rechtstreeks en zelfs onrechtstreeks verband met ons beroep, worden door alle organisatoren en deelnemers ten zeerste gewaardeerd.

De samenwerking met de andere instituten uit de wereld van de cijferberoepen is zo mogelijk nog intenser geworden. De samenwerking tussen de Instituten en de gemeenschappelijke dialoog met de verschillende ministeriële kabinetten en andere spelers uit de economische wereld in het kader van de anti-witwaswetgeving en in het dossier van de «administratieve vereenvoudiging» mogen daarvoor als voorbeeld gesteld worden.

De onderhandelingen over de interprofessionele vennootschap en de beperking van de beroepsaanspra-

kelijkheid hebben geleid tot een afstemming van de geformuleerde voorstellen door de instituten. De deontologische spelregels tussen alle beroepsbeoefenaars, ook diegenen van verschillende instituten, werden definitief bekrachtigd.

De resultaten van deze doorgedreven samenspraak kunnen niet uitblijven.

Het jaareinde is traditioneel de tijd bij uitstek om plannen te smeden voor het nieuwe jaar.

Alsof alles tot stilstand komt en alles wat op het bord geschreven staat verdwijnt, zodat we opnieuw van nul kunnen herbeginnen. Zo werkt het natuurlijk niet. En we trappen niet in deze val. Een nieuw jaar beginnen met een propere lei kan niet.

De ingeslagen weg wordt verder bewandeld, de voorbereidingen werden reeds getroffen.

De bestaande commissie, de commissie ICT, staat voor grote uitdagingen in deze voortrollende wereld van e-accounting, e-facturatie en andere intelligente links.

INHOUD

- **Wie wil oogsten, moet zaaien** **1**
- **De nieuwe fiscale bemiddelingsdienst of het gevaar van het nutteloze** **2**
- **De vennootschap in moeilijkheden** **5**
- **Personeelskosten in de resultatenrekening en in de sociale balans** **7**

De verwachtingen zijn hoog gespannen in de verwezenlijking van het uniek mandaat, de voorstelling van de gegevens over de jaarrekeningen, de integratie van de nieuwe opdrachtbrief, de communicatie met de leden via ons extranet.

Een oude commissie, de commissie begeleiding stage, werd vers bloed en leven ingeblazen.

De eerste resultaten en voorstellen om de stagiairs meer kansen op slagen te bieden zullen eerstdaags geanalyseerd worden en zullen ongetwijfeld leiden tot een grotere instroom van boekhouders en boekhouders-fiscalisten.

Een nieuwe commissie, de commissie «Toekomst van het Beroep», werd opgericht.

De beloofde grotere transparantie van het Instituut voor de leden, gebaseerd op inspraak en samenspraak, werd grondig voorbereid en aangepakt. In bijna alle streken van het land kregen de leden de mogelijkheid

om hun verzuchtingen en verwachtingen kenbaar te maken aan het Instituut.

Alzo werd de basis op verschillende domeinen gelegd, de verwachtingen zijn hoog.

De uitdagingen om tot concrete resultaten te komen mogen beschouwd worden als onze goede voornemens voor het nieuwe jaar.

Naar jaarlijkse traditie en met heel veel plezier wensen wij u dan ook weer in naam van het Bureau, in naam van alle mandatarissen, in naam van alle personeelsleden een gezond en voorspoedig 2009. Wij hopen dat ook u zowel zakelijk als privé voldoende aandacht aan de voorbereiding geschonken heeft om uw dromen waar te maken.

Roland SMETS
Voorzitter BIBF



De nieuwe fiscale bemiddelingsdienst of het gevaar van het nutteloze

Op 25 april 2007⁽¹⁾ voerde de federale wetgever verschillende hervormingen in, door middel van een «vergaarbakwet», een techniek waar jammer genoeg geregeld gebruik van wordt gemaakt. Eén van die hervormingen is een nieuwe fiscale bemiddelingsprocedure.

In dit artikel geven we een beschrijving van deze nieuwe regeling en stellen ons daarna de vraag wat het werkelijke nut ervan is. We zullen pogen de lezer te wijzen op de gevaren van deze nieuwe procedure, die het midden houdt tussen een scheidsrechterlijk debat en een maatregel van fiscale heropvoeding, zonder enige dwingende aard.

I. De fiscale bemiddelingsdienst

Artikel 116 van de wet van 25 april 2008 voert een fiscale bemiddelingsdienst in die als opdracht heeft de hem 'voorgelegde aanvragen tot bemiddeling' te onderzoeken 'in alle objectiviteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid en met inachtneming van de wet'⁽²⁾.

De wet verduidelijkt: 'hij (de bemiddelingsdienst) streeft ernaar de standpunten van de partijen te verzoeven en zendt hen een bemiddelingsverslag'.

We kunnen ons alleen maar verheugen over de verklaring dat de bemiddelingsdienst zal handelen 'met inachtneming van de wet'. Dat niet doen zou in elk geval niet mogelijk zijn geweest.

Het uitvoeringsbesluit dat op 9 mei 2007⁽³⁾ werd aangenomen bepaalt dat de eerste samenstelling van het college uitsluitend zal bestaan uit ambtenaren van niveau 1 (A) van de Federale Overheidsdienst Financiën⁽⁴⁾. De leden van de dienst zullen door de Minister van Financiën worden gekozen na afloop van een aanstellingsprocedure die alleen openstaat voor personeelsleden van de belastingadministratie.

De idee dat de bemiddelingsdienst zou kunnen rekenen op leden die niet tot de belastingadministratie behoren, lijkt niet te zijn overwogen bij de auteurs van deze wet.

(1) B.S. 8 mei 2007. Over deze wet en het uitvoeringsbesluit ervan bestaat een administratieve circulaire nr. AFZ/2007-0576 (AFZ 1/2008) dd. 29 januari 2008 die kan worden geraadpleegd op www.fisconet.be.

(2) Artikel 116, § 1 van de wet van 25 april 2007.

(3) Koninklijk besluit tot uitvoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) (B.S. 24 mei 2007).

(4) Artikel 2 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

Hetzelfde koninklijk besluit poogt een beschermingsregeling te organiseren voor de leden van de bemiddelingsdienst, die garant moet staan voor hun neutraliteit. Het KB verduidelijkt dat de fiscale bemiddelaars, binnen de grenzen van hun bevoegdheid, van geen enkele overheid instructies ontvangen, en dat ze behoudens in geval van zware fout, niet van hun ambt kunnen worden ontheven wegens daden die zij stellen in het raam van hun ambtsvervulling.⁽⁵⁾ Welke echte onafhankelijkheid heeft echter een organisme dat uitsluitend is samengesteld uit ambtenaren van de belastingadministraties, die tijdelijk worden gedetacheerd naar deze dienst en vervolgens zullen terugkeren naar hun vroegere affectatie?

Het is echter helemaal niet onze bedoeling om de ambtenaren van de belastingadministratie te verwijten dat ze niet objectief en onpartijdig zijn, zeker niet.

De ambtenaren die in deze dienst worden aangesteld zullen het ongetwijfeld ter harte nemen om hun mandaat in strikte neutraliteit uit te oefenen. Wij willen alleen aan de kaak stellen dat, terwijl men een dienst van conflictoplossing opricht die de rol van een onpartijdig en objectief bemiddelingsorgaan zou moeten opnemen, men ervoor gekozen heeft om dit orgaan uitsluitend samen te stellen uit leden die banden hebben met één van de partijen bij het conflict. Dit is meer dan onhandig, dit is tegenstrijdig.

II. De bemiddelingsaanvraag

De procedure om een aanvraag voor te leggen aan de bemiddelingsdienst is bijzonder eenvoudig. Ze is overigens van toepassing op bijna alle types van federale fiscale heffingen (directe belastingen, btw, registratierechten, douane en accijnzen, enz.).

Iedere belanghebbende kan een aanvraag tot bemiddeling indienen ofwel schriftelijk, per fax of per e-mail ofwel mondeling tijdens de permanentie georganiseerd door de dienst⁽⁶⁾.

Van de aanvragen tot bemiddeling wordt een ontvangstbewijs uitgereikt aan de aanvrager binnen een termijn van vijf werkdagen te rekenen vanaf de datum van ontvangst van de aanvraag⁽⁷⁾.

(5) Artikel 6 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

(6) Artikel 9 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

(7) Artikel 10 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

De dienst deelt de aanvrager ten laatste binnen de vijftien werkdagen vanaf de ontvangst van de aanvraag tot bemiddeling zijn beslissing mee om deze aanvraag al dan niet te behandelen of ze aan een andere ombudsman door te zenden⁽⁸⁾.

De wet biedt de bemiddelingsdienst de mogelijkheid te weigeren een aanvraag te behandelen:

1. indien de aanvraag duidelijk ongegrond is;
2. indien de aanvrager duidelijk geen stappen bij de betrokken bevoegde administratieve overheid heeft ondernomen teneinde de standpunten met elkaar te verzoenen.⁽⁹⁾

De bemiddelingsdienst verliest zijn bevoegdheid wanneer de belasting voor de rechtbank wordt betwist. Inzake directe belastingen kan de dienst zelfs niet meer worden geraadpleegd zodra een beslissing van de gewestelijke directeur op bezwaarschrift werd gewezen.

Daarentegen kan de bemiddeling algemeen betrekking hebben op zowel de wijze van vestiging van de belasting⁽¹⁰⁾ als op de invordering ervan⁽¹¹⁾.

III. Het bemiddelingsverslag

De bemiddelingsdienst heeft tot taak een 'bemiddelingsverslag' op te stellen.

Door de gekozen bewoordingen zou een lezer van het wie het optimisme nog niet door ons betoog aan het wankelen werd gebracht in de bemiddelingsdienst een discussieforum kunnen ontwaren waar de belastingplichtige en de administratie bereid zouden zijn tot wederzijdse toegevingen die zouden zijn ingegeven door de bijbelse wijsheid van eliteambtenaren.

Als we er de parlementaire werkzaamheden op na lezen, vrezen we echter dat dit niet de realiteit is. We lezen er het volgende:

'Ondanks het bestaan van de federale ombudsmannen, beantwoordt de oprichting van een fiscale bemiddelingsdienst die optreedt in moeilijkheden met betrekking tot de toepassing van de fiscale wetten waarvoor de administra-

(8) Artikel 11 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

(9) Artikel 116, §1 van de wet van 25 april 2007.

(10) In dat geval kan de aanvraag inzake inkomstenbelastingen slechts worden ingediend tijdens het bezwaar dat voor de gewestelijke directeur werd ingediend, met toepassing van het nieuwe artikel 376quinquies van het WIB92 dat werd ingevoerd door artikel 119 van de wet van 25 april 2007.

(11) Zie inzake inkomstenbelastingen het nieuwe artikel 399bis van het WIB/92 zoals ingevoerd door artikel 120 van de wet van 25 april 2007.

ties van de Federale Overheidsdienst Financiën bevoegd zijn of waarvoor zij de dienst verzekeren, aan de voortdurend groeiende complexiteit van de fiscale wetgeving en aan de noodzaak om de belastingplichtigen akkoord te laten gaan met de heffingen waaraan ze onderworpen zijn. Dit zal bijdragen tot een vermindering van de gerechtelijke geschillen, soms ongegrond, verspillend qua mensen en financiële middelen, en tot het versnellen van de inning van de sommen die het voorwerp uitmaken van het geschil.⁽¹²⁾

In de geest van de bedenkers zou de fiscale bemiddelingsdienst dus een instrument van belastingeducatie vormen voor de massa's belastingplichtigen die tegenstribbelen om een belasting te betalen waarvan ze de grondslag niet langer begrijpen. Zou het dan niet beter zijn om het over een 'overredingsdienst' te hebben?

Toppunt van ironie is wel dat de wetgever de noodzaak van de procedure rechtvaardigt door de complexiteit van de normen die hij zelf invoert. Schematisch gesteld geeft men er de voorkeur aan om te investeren in het uitwerken van onleesbare normen en de oprichting van een dienst die als taak krijgt de enkele kop-pigen die de rechtmatigheid ervan ter discussie zouden stellen te overtuigen van de gegrondheid ervan, veeleer dan de teksten te verduidelijken en voor fiscale vrede te zorgen door het systeem te vereenvoudigen.

Maar laten we deze veronderstellingen even ter zijde, en laten we gaan kijken wat de reële draagwijdte van het verzoeningsverslag is.

Als we de wettekst onder de loep nemen, stellen we vast dat de bemiddelingsdienst geen enkele dwingende bevoegdheid heeft. Het verslag zal een loutere samenvatting met suggesties zijn. Tegen de bemiddelingsverslagen kan geen administratief of een gerechtelijk beroep worden ingesteld⁽¹³⁾.

Inzake btw bijvoorbeeld, waar de bemiddelingsdienst kan optreden op het niveau van de controle, bepaalt de wet dat ingevolge het bemiddelingsverslag de administratieve beslissing het bedrag van de fiscale schuld naar beneden toe 'kan' (en niet 'moet') herzien, voor zover dit geen vrijstelling of vermindering van belasting inhoudt⁽¹⁴⁾. Aangezien de betrokken belastingautoriteiten reeds over deze bevoegdheid beschikten, is er

met de bemiddelingsdienst niets nieuws onder de zon. De wetgeving heeft eveneens bepaald dat het bemiddelingsverslag geen voorwendsel kon zijn voor een verhoging van de fiscale schuld die aan de oorsprong lag van het conflict. Een lovenswaardige voorzorgsmaatregel aangezien het inderdaad niet uit te sluiten is dat twintig ambtenaren-'bemiddelaars' belastbare materie zouden ontwaren waar één enkele controleur die niet zou hebben opgemerkt...

IV. Nutteloosheid, ondoeltreffendheid en gevaren van de bemiddelingsprocedure

Er bestaat reeds een bemiddelingsprocedure die wordt georganiseerd door de federale ombudsman. De wet van 25 april 2007 vermeldt overigens dat de bemiddelingsdienst geen afbreuk doet aan de bevoegdheden van deze ombudsman. We zien dus niet in wat de reële meerwaarde van de fiscale bemiddelingsdienst zal zijn.

Door de loutere samenstelling van de dienst valt er voor een ontevreden belastingplichtige a priori weinig te verwachten van de bemiddelingsdienst met betrekking tot het ter discussie stellen van het standpunt van de administratie, wat hem waarschijnlijk zal ontmoedigen om een aanvraag in te dienen.

Van belang is in elk geval dat het bemiddelingsverslag **totaal geen dwingende kracht** heeft ten aanzien van de administratie of de belastingplichtige die een aanvraag indient. De administratie is dus absoluut niet verplicht om rekening te houden met de conclusies van het verslag.

Anderzijds heeft de bemiddelingsprocedure **geen enkele schorsende of stuitende werking** op het stuk van de procedure van betwisting van de belasting.

Daar schuilt een **reëel gevaar** aangezien een opletende, slecht geadviseerde of gewoon weinig wraakzuchtige belastingplichtige in de bemiddeling een alternatief zou kunnen zien voor een gewone betwisting. In bepaalde gevallen zou dat kunnen betekenen dat, indien hij nalaat om binnen de gestelde termijnen een administratieve of gerechtelijke procedure in te leiden volgens de vormregels die erop van toepassing zijn, de heffingen of belastingen onherroepelijk verschuldigd kunnen zijn aan de administratie, zonder dat hem nog enige mogelijkheid tot een doeltreffende gerechtelijke betwisting rest.

Fiscale bemiddeling mag dus niet worden beschouwd als een wijze van conflictregeling die de belangen van de belastingplichtige beschermt.

(12) Parl. Doc. Kamer 51/2873-001, blz. 87.

(13) Artikel 116, § 1 van de wet van 25 april 2007.

(14) Nieuw artikel 84quater van het WBTW zoals ingevoegd door artikel 117 van de wet van 25 april 2007.

Naast de loutere procedurele nadelen die we zonet hebben vermeld, lijkt de bemiddelingsdienst een instrument om de belastingcontroleurs en hun hiërarchische lijn te deresponsabiliseren in de houding die ze bij de toepassing van de belastingwetten zouden moeten aannemen.

Is het niet in de eerste plaats de taak van de controleur om de belastingwetten weloverwogen toe te passen? Moet zijn hiërarchische lijn daarna niet, in zijn hoedanigheid van administratieve overheid, nagaan of de geldende wetgeving correct werd toegepast? De Minister van Financiën zelf en tal van administratieve overheden beschikken immers over discretionaire bevoegdheden om de standpunten van hun ambtenaren ter discussie te stellen.

De bemiddelingsdienst komt in sommige opzichten over als een dekmantel, een soort van administratief geweten dat losstaat van de controle- en invorderingsentiteiten, wat het gevoel oproept en rechtvaardigt dat deze entiteiten een noodzakelijkerwijze strikte en tendentieuze houding aannemen.

Bemiddelaar en controleur zouden dezelfde persoon moeten zijn. Als dat niet het geval is, wordt de bemiddeling, marginaal, structureel onderscheiden van de controle en zodanig georganiseerd dat ze geen enkele waarborg van doeltreffendheid inhoudt voor de belastingplichtige. Erger nog, ze vormt een nieuwe bron van onbegrip die zijn mogelijkheden om zijn rechten te doen gelden voor de belastingautoriteiten in het gedrang kan brengen.

Aan de dromers die er wel nog in geloven, geven we nog mee dat de bemiddelingsdienst de deuren voor hen heeft geopend op 1 november 2007⁽¹⁵⁾.

Christophe LEMAIRE
Substituut-arbeidsauditeur te Luik,
licentiaat in fiscaal recht
docent CBCEC



De vennootschap in moeilijkheden

In het artikel over de alarmprocedure (Pacioli nr. 264 van 24 november-7 december 2008) hebben we aangekondigd dat in een volgend artikel bijkomende commentaar zou worden gegeven. Deze commentaar beperkt zich echter niet tot de vennootschappen waar een alarmprocedure wordt toegepast, maar geldt voor alle vennootschappen in moeilijkheden.

Herstelmaatregelen

Op grond van de artikelen 332, 431 of 633 W.Venn. moet het bestuursorgaan, indien het voorstelt de activiteit voort te zetten, in zijn verslag een uiteenzetting geven van de maatregelen die het overweegt te nemen tot herstel van de financiële toestand van de vennootschap.

Een maatregel die soms wordt overwogen, bestaat erin de herwaarderingsmeerwaarden te boeken, wat tot gevolg zou hebben dat het nettoactief toeneemt. Voor die oplossing mag in geen geval worden gekozen.

Overeenkomstig artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen mogen de betrokken activa «slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de

aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of van het betrokken bedrijfsonderdeel...». In de beschouwde situatie is er duidelijk geen sprake van rentabiliteit gezien de accumulatie van verliezen.

Wanneer de herwaardering bovendien betrekking heeft op materiële vaste activa, waarvan het gebruik beperkt is in de tijd, maakt de geherwaardeerde waarde het voorwerp uit van afschrijvingen. Algemeen komt dit tot uiting in een toename van de kosten, dus door een negatief effect op de resultatenrekening. Dat is niet wat de vennootschap nodig heeft!

Uiteindelijk gaat het om een boeking die niets verandert aan de reële situatie van de vennootschap.

Een andere maatregel kan bestaan in een verhoging van het kapitaal. Een dergelijke maatregel kan, op korte termijn, bepaalde gevolgen van de geaccumuleerde verliezen verhelpen. Laten we echter twee situaties onder de loep nemen.

- a) Kapitaalverhoging door een inbreng in natura bestaande uit de incorporatie van voorschotten die vroeger door de vennootschap werden gedaan.

(15) Artikel 14 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007.

In dat geval stijgen zowel het kapitaal als het nettoactief en kan het gebeuren dat de drempel van 50% naar boven toe wordt overschreden. De solvabiliteitsratio zal verbeteren, wat de schuldeisers vertrouwen zal geven. Hoewel we het belang van die voordelen niet ontkennen, moeten we vaststellen dat er fundamenteel niets is veranderd. Slechts indien de voorschotten aan de vennootschap rentedragend waren, zal een vermindering van de kosten worden vastgesteld.

- b) Kapitaalverhoging door nieuwe inbrengen
De voordelen van de situatie die we onder a) beschreven, gelden ook hier. Bovendien zal de resultatenrekening er wat beter uitzien door een minder groot beroep op bankkrediet, een punctuelere betaling van de schulden, enz. In de meeste gevallen zal de maatregel echter niet volstaan.

In eerste instantie is het onontbeerlijk om de oorzaak van de verliezen te analyseren en vervolgens deze oorzaken te verhelpen. Waarom lijden we verlies? Zijn de handelsmarges te laag? Liggen de kosten te hoog? Is het percentage van waardeverminderingen op Vorderingen abnormaal? Om de rentabiliteit te herstellen zijn maatregelen nodig die uitwerking hebben op lange termijn.

Waarderingsregels

Artikel 96 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat ingeval uit de balans een overgedragen verlies blijkt of uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, het jaarverslag een verantwoording van de toepassing van de waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit moet bevatten.

Voor de vennootschappen die zijn vrijgesteld van het opstellen van een jaarverslag, moet de verantwoording worden opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening (art. 94, laatste lid W.Venn.).

De toepassing van de boekhoudregels van continuïteit veronderstelt dat de continuïteit van de vennootschap is gewaarborgd gedurende een periode van ten minste twaalf maanden ten opzichte van de datum van afsluiting van het boekjaar.

Is de continuïteit niet gewaarborgd, dan moeten de waarderingsregels van discontinuïteit worden toegepast die zijn opgenomen in artikel 28, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.

Wanneer de alarmprocedure van toepassing is in de vennootschap, geldt deze verplichting om de toegepaste waarderingsregels te verantwoorden automatisch. Deze verplichting komt bovenop deze van de alarmprocedure.

Verslag van het bestuursorgaan

In grote vennootschappen en in alle beursgenoteerde vennootschappen moet het bestuursorgaan een jaarverslag opstellen. In kleine vennootschappen moet het beheersorgaan (lasthebber) rekenschap geven (verslag uitbrengen) aan de algemene vergadering (lastgever) op grond van artikel 1993 van het Burgerlijk Wetboek.

Artikel 96, dat de minimuminhoud van het jaarverslag bepaalt, verduidelijkt dat het verslag een uiteenzetting moet bevatten over de ontwikkeling van het bedrijf alsook aanwijzingen over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden. Met betrekking tot deze laatste informatie verduidelijkt het artikel «voor zover zij niet van die aard zijn dat zij ernstig nadeel zouden berokkenen aan de vennootschap».

Deze beperking kan worden verklaard doordat het jaarverslag openbaar wordt gemaakt door de neerlegging ervan met de jaarrekening, wat niet het geval is voor het verslag dat in kleine vennootschappen wordt opgesteld.

Wanneer de algemene vergadering ten gevolge van de alarmprocedure gestemd heeft voor de voortzetting van de activiteiten op basis van het door het bestuursorgaan voorgestelde herstelplan, lijkt het ons onontbeerlijk om rekenschap te geven van de voorzetting van het plan in de uiteenzetting over de ontwikkeling van het bedrijf. De maatregelen die nog moeten worden uitgevoerd maken deel uit van de aanwijzingen over de omstandigheden die de ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

Algemene verplichting

Artikel 138, dat voorkomt in het deel van het Wetboek van Vennootschappen dat gewijd is aan de commissarissen, bevat een verplichting die van toepassing is op het bestuursorgaan van elke vennootschap, ook al heeft ze geen commissaris benoemd: wanneer gewichtige en overeenstemmende feiten de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit

van de onderneming gedurende een redelijke termijn te vrijwaren.

Gerechtelijke ontbinding

Ten slotte mag niet uit het oog worden verloren dat elke belanghebbende de gerechtelijke ontbinding kan vragen wanneer het nettoactief van een BVBA (art. 333 W.Venn.) of van een CVBA (art. 432 W.Venn.) onder

6 200 EUR is gedaald en van een NV of Comm. VA, wanneer het nettoactief onder 61 500 EUR (art. 634 W.Venn.) is gedaald.

De rechtbank kan de vennootschap eventueel uitstel verlenen om haar toestand te regulariseren.

Jean-Pierre VINCKE
Erebedrijfsrevisor



Personeelskosten in de resultatenrekening en in de sociale balans

De personeelskosten komen drie maal voor in de jaarrekening van de ondernemingen en van de grote verenigingen en stichtingen. Een eerste maal en globaal in de resultatenrekening (code 62), vervolgens zijn deze uitgesplitst in de toelichting (codes 620 tot 624) en tenslotte komen ze voor in de sociale balans (code 102). Het globale bedrag en de som van de uitsplitsing moeten overeenstemmen, deze overeenstemming wordt gecontroleerd door de Nationale Bank van België bij de aanvaarding van de jaarrekening.

Echter stemt het bedrag opgenomen in de resultaatrekening (code 62) niet altijd overeen met wat in de sociale balans (code 102) is vermeld. Voor de sociale balans betreffen de gegevens uitsluitend de werknemers ingeschreven in het personeelsregister. Let wel dat het personeelsregister afgeschaft is en vervangen door de onmiddellijke aangifte van tewerkstelling (DIMONA).

Voor de resultatenrekening (code 62) bestaat deze beperking van inschrijving in het personeelsregister niet. Er zullen dus mogelijke verschillen bestaan.

Wij behouden de term «personeelsregister» zoals hij voorkomt in de officiële modellen van de jaarrekening en van de sociale balans.

1. Gebrek aan overeenstemming tussen resultatenrekening en sociale balans

- De aanvullende vergoedingen door de werkgever betaald aan voltijds bruggepensioneerden worden geboekt in de rekening 624 maar worden niet opgenomen in de sociale balans omdat de betrokken werknemer niet meer in het personeelsregister is ingeschreven.
- De werknemers in het buitenland aangeworven door een Belgische onderneming of vereniging (expats), werkzaam en betaald in het buitenland in een bij-

kantoor of centrum van werkzaamheden, zijn niet ingeschreven in het Belgisch personeelsregister en komen niet voor in de sociale balans, alhoewel hun bezoldigingen geboekt worden op een rekening 620.

- Het statutair personeel wordt niet ingeschreven in het personeelsregister en komen niet voor in de sociale balans al zijn hun bezoldigingen geboekt in een rekening 620.
- De «extra» werknemers in de horecasector en de gelegenhedenarbeiders in de land- en tuinbouw zijn ingeschreven in het aanwezigheidsregister, eveneens vervangen door de DIMONA-aangifte. Deze werknemers zijn niet ingeschreven in het personeelsregister en zijn niet opgenomen in de sociale balans hoewel hun bezoldiging geboekt wordt in rekening 620.
- Sommige verenigingen boeken de aan vrijwilligers betaalde vergoedingen op een rekening 620, maar vrijwilligers zijn niet ingeschreven in het personeelsregister en worden dus niet vermeld in de sociale balans.
- In geval van een tijdelijke handelsvennootschap zijn de personeelskosten opgenomen in de resultatenrekening maar indien de tijdelijke handelsvennootschap haar eigen RSZ-nummer heeft, worden de personeelskosten niet opgenomen in de sociale balans.
- De bedragen die aan in het personeelsregister ingeschreven personen zouden worden toegekend als deelname in de winst, «andere rechthebbenden», worden geboekt in de rekeningen van de resultaatverwerking, en niet in de rekening 620. Ze worden echter als loon opgenomen in de sociale balans;
- Een andere bron van ongelijkheid tussen de resultatenrekening en de sociale balans zou kunnen voortvloeien uit de strikte toepassing van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen. De artikelen 91 B I. en 94 B I. bepalen dat de sociale balans in-

lichtingen bevat over het personeel en voegen daar aan toe dat de rubriek personeelskosten «niet moet ingevuld worden wanneer het gaat om één enkele persoon». Deze uitzondering komt niet voor in de artikelen 91 A XII.C-2° en 94 A VI-2° met betrekking tot de uitsplitsing van de personeelskosten in de toelichting.

- Grote en zeer grote verenigingen en stichtingen moeten een sociale balans invullen indien ze ten minste 20 personeelsleden tellen, uitgedrukt in voltijdse equivalenten (art. 82 §§ 1 en 2 koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen aangepast voor de verenigingen door het KB van 19 december 2003). Voor verenigingen en stichtingen die minder dan 20 personeelsleden tellen en die de sociale balans niet invullen zal enkel de resultatenrekening en de toelichting personeelskosten vermelden.
- In het gesubsidieerd onderwijs van de Franstalige gemeenschap bevat de resultatenrekening 62 de personeelskosten met betrekking tot de gesubsidieerde leerkrachten en het contractueel personeel, maar de sociale balans slaat enkel op het contractueel personeel.

2. Overeenstemming tussen resultatenrekening en sociale balans

- De aanvullende vergoedingen door de werkgever betaald aan halftijds bruggepensioneerden worden op rekening 624 geboekt; de bezoldigingen betaald voor de halftijdse werkprestaties worden geboekt op de rekening 620. Beide bedragen worden in de sociale balans opgenomen daar de betrokken werkgever in het personeelsregister ingeschreven blijft.
- Voor de werknemers ingeschreven in het Belgisch personeelsregister en gedeeltelijk in het buitenland tewerkgesteld, worden de bezoldigingen geboekt op de rekening 620 en komen deze ook in de sociale balans.
- De werknemers onder het stelsel van loopbaanonderbreking (tijdskrediet) blijven in het personeelsregister ingeschreven en de bezoldigingen en vergoedingen die hen betaald worden door de werkgever worden geboekt in een rekening 620 en opgenomen in de sociale balans.

- Tantièmes toegekend aan bestuurders en zaakvoerders in het kader van een arbeidsovereenkomst die hen met de onderneming zou verbinden, worden geboekt in een rekening 620 en als loon opgenomen in de sociale balans.
- Loonachterstallen en de indirecte kosten die daarop betrekking hebben worden geboekt in een rekening 620 en opgenomen in de sociale balans.
- Variabele lonen die afhangen van het resultaat, wat ook de berekeningswijze zou zijn, worden geboekt in een rekening 620 en komen voor in de sociale balans voor zover de werknemers in het personeelsregister zijn ingeschreven.
- De rekeningen 623 betreffen «andere personeelskosten». Hoewel ze geen rechtstreekse inkomsten betekenen voor de werknemers zijn deze bedragen opgenomen in de sociale balans voor zover ze betrekking hebben op werknemers die in het personeelsregister zijn ingeschreven.

3. Specifieke gevallen

- De voordelen van alle aard die in de boekhouding worden geboekt in functie van hun aard, onafhankelijk van hun fiscaalrechtelijke kwalificatie, op een andere rekening dan de rekening 62, worden niet opgenomen in de sociale balans. Hetzelfde geldt voor de kosten eigen aan de werkgever.
- Tantièmes toegekend aan bestuurders en zaakvoerders, in deze hoedanigheid, worden niet opgenomen in de sociale balans. Boekhoudkundig worden ze opgenomen in de rekeningen van resultaatverwerking.

Bronnen

- koninklijk besluit van 4 augustus 1996 m.b.t. de sociale balans (*B.S.* 30 augustus 1996);
- koninklijk besluit van 10 februari 2008 tot wijziging van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen;
- bulletin nr. 39 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, april 1997.

Michel VANDER LINDEN
Erebedrijfsrevisor

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.