

PACIOLI



In memoriam Georges Honoré

Op 30 december 2008 is de Heer Georges Honoré op 78-jarige leeftijd overleden. De Heer Honoré was, als voormalig lid van de Nationale Raad van het BIBF, nauw betrokken bij het opstarten van ons eerste tijdschrift «Revue BIB» en haar opvolger «Pacioli». Gedurende de afgelopen 15 jaar schreef hij bovendien vele bijdragen voor deze nieuwsbrieven, voornamelijk met betrekking tot boekhouding en boekhoudrecht. Naast zijn beroepsactiviteiten wist hij steeds de nodige tijd vrij te maken om zijn, voor de praktijk, belangrijke artikels stipt in te leveren bij de redactie. Namens het Instituut en alle confraters danken wij hem hiervoor nogmaals postuum en wensen wij zijn familie en naasten veel sterkte bij het verwerken van dit verlies.



Herkwalificatie van interest tot dividenden – een stand van zaken

1. De problematiek van de herkwalificatie van interest van voorschotten tot dividenden is één van de vele raadselachtigheden van de fiscaliteit⁽¹⁾.

De grondslag ervan is ingeschreven in artikel 18, 4° WIB92, luidens hetwelk dividenden omvatten:

«*interest van voorschotten wanneer één van volgende grenzen wordt overschreden en in de mate van die overschrijding:*

- *ofwel de in artikel 55 gestelde grens (deze grens wordt gevormd door de normale marktrente);*
- *ofwel wanneer het totaal bedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk». De bepaling licht toe dat «als voorschot wordt beschouwd, elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde geldlening verstrekt door een natuurlijk persoon aan een vennootschap waarvan hij aandelen bezit of door een persoon aan een vennootschap waarin hij een opdracht*

of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefent (zijnde een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of een gelijksoortige functie), alsmede in voorkomend geval, elke geldlening verstrekt aan die vennootschap, door hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, met uitzondering van:

- 1° *obligaties en andere gelijksoortige effecten uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;*
- 2° *geldleningen aan coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend;*

INHOUD

- **Herkwalificatie van interest tot dividenden – een stand van zaken** **1**
- **Staat van de materiële vaste activa in de toelichting** **5**

(1) Een vorige studie, van de hand van Christophe LEMAIRE, verscheen inzonderheid in *Pacioli*, jaargang 2002, nr. 118.

3° geldleningen verstrekt door in artikel 179 vermelde vennootschappen (met name de binnenlandse vennootschappen).

2. De kwestie inzake de toepassing van deze bepaling stelt zich doorgaans in het volgende geval.

Een zelfstandige die al een aantal jaren als natuurlijke persoon bedrijvig is, beslist zijn activiteit in vennootschap voort te zetten. Daartoe richt hij een afzonderlijke juridische entiteit op waaraan hij, hetzij bij de oprichting, hetzij later, niet alleen het voor de uitoefening van de activiteit benodigde materiaal, maar ook het tijdens de uitoefening als natuurlijke persoon gevormde cliënteel (goodwill) inbrengt.

Meestal is de vennootschap niet in staat om de overnameprijs onmiddellijk aan de stichter, inmiddels bedrijfsleider, te betalen.

Bijgevolg wordt de overnameprijs, geheel of ten dele, ingeschreven op het krediet van een op naam van de bedrijfsleider geopende rekening-courant in de boekhouding van de vennootschap. De vordering van de bedrijfsleider kan hem al dan niet rente opbrengen.

Aangezien dergelijke verrichtingen in de praktijk frequent voorkomen, zijn het voornamelijk de fiscale gevolgen ervan die we in deze studie bespreken.

De kwalificatie van een in rekening-courant geboekt zuiver voorschot, blijkt geen echte moeilijkheden te veroorzaken, zoals we sub punt 9 hierna kort zullen uiteenzetten.

3. Bij een overdracht met uitgestelde betaling van de prijs neigt de administratie ertoe aan te nemen dat de bedrijfsleider de vennootschap krediet heeft verstrekt en dat er bijgevolg tussen de partijen noodzakelijkerwijs een overeenkomst tot geldlening bestaat waarop artikel 18, 4° WIB92 van toepassing is, wanneer de overeengekomen rentevoet de in artikel 55 WIB92 beoogde marktrente overschrijdt of «wanneer het totaal bedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk», wat vaak het geval is in het begin van het bestaan van een vennootschap.

De administratie interpreteert de tekst van artikel 18, 4° WIB92 zeer ruim, maar wordt daarin geenszins door iedereen bijgevalen.

4. De kern van het probleem ligt in het begrip «voorschot» dat in artikel 18, 4° WIB92 voorkomt, aangezien het nergens anders wordt gedefinieerd, tenzij bij verwijzing naar het begrip «geldlening».

Bijgevolg zijn er tal van fiscalisten, waaronder ondergetekende, die menen dit begrip te kunnen definiëren door verwijzing naar het burgerlijk recht.

In het burgerlijk recht is de lening een «overeenkomst waarbij een persoon, de uitlener, aan een andere persoon, de lener, een zaak verstrekt om zich ervan te bedienen, op voorwaarde die zaak na gebruik of na de overeengekomen termijn terug te geven»⁽²⁾. Het essentieel kenmerkend gegeven van de leningovereenkomst, die een echte overeenkomst is, is derhalve de afgifte van een zaak door een persoon aan een andere om laatstgenoemde in staat te stellen zich ervan te bedienen.

Wij menen dat uit het onderzoek van de voorbereidende werkzaamheden⁽³⁾ duidelijk blijkt dat het woord «lening» het bestaan van een overeenkomst onderstelt en dat herkwalificatie enkel kan worden overwogen indien de lening betrekking heeft op geld. Blijkbaar is de Minister van Financiën het daarmee eens⁽⁴⁾.

Dienaangaande is het niet overbodig eraan te herinneren dat de tekst, vóór de wijziging ervan door het koninklijk besluit van 20 december 1996, de uitdrukking «vordering op» bevatte, en dat deze woorden werden vervangen door de woorden «geldlening verstrekt door» hetgeen wel degelijk een inkrimping van het toepassingsgebied van de tekst lijkt in te houden.

Volgens een zeer verbreide zienswijze veronderstelt het begrip geldlening de overhandiging van een som geld door een persoon aan een ander, waarover laatstgenoemde kan beschikken op voorwaarde dat hij een gelijke som – desgevallend verhoogd met interest – aan de

(2) Cf. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil*, Bruylant, Brussel, 2^{de} ed., 1975, t. V, p. 115, nr. 109.

(3) Inzonderheid de bewoordingen van het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 (B.S. 31 december 1996, 4^{de} editie, p. 32639).

(4) Cf. Antwoord op de parlementaire vraag van dhr. PIETERS van 25 juni 1998, www.fiscalnet.be, waarin de Minister stelt dat de «De gespecialiseerde dienst van mijn administratie (...) tot het besluit is gekomen dat het begrip geldlening moeilijk anders kan worden uitgelegd dan in de zin van artikel 1895 van het Burgerlijk Wetboek» (contra: antwoord van de Minister op een mondelinge vraag van 31 mei 2005 van dhr. Chabot, waarin de Minister, zonder duidelijk standpunt in te nemen, verwijst naar de rechtspraak die het administratieve standpunt gunstig gezind is). De Minister had in 1998 aangekondigd dat voormelde dienst, met het oog op meer rechtszekerheid, voorstellen zou formuleren tot aanpassing van de wettekst. Tien jaar later is de tekst steeds niet gewijzigd...

geldschietter teruggeeft⁽⁵⁾, wat aan het begrip geldlening een restrictief karakter verleent ten opzichte van het loutere begrip vordering.

Dit standpunt wordt door de meerderheid van de rechtspraak gedeeld⁽⁶⁾.

5. De fiscale administratie meende, weliswaar overhaast, steun voor haar standpunt te kunnen vinden in een arrest van 16 november 2006 van het Hof van Cassatie, waarbij het Opperste Hof een op 23 maart 2005 door het hof van beroep van Luik gewezen arrest verbrak⁽⁷⁾.

Het hof van beroep besliste dat het begrip geldlening slechts in civielrechtelijke (en dus restrictieve) zin kan worden begrepen en dat *«de term 'geldlening', bij gebrek aan specifieke bepalingen, niet mag worden uitgebreid tot verrichtingen die in het kader van een rekening-courant plaatsvonden»*.

Het Hof van Cassatie verbrak dit arrest en verantwoordde zijn beslissing als volgt: *«onder de term «geldlening» kan ook worden verstaan een inschrijving in de rekening-courant van de aandeelhouder of van de persoon die de aldaar bedoelde opdracht of functies uitoefent». Het arrest, dat oordeelt dat die termen niet mogen worden uitgebreid «tot verrichtingen binnen het kader van een rekening-courant» en op die grond beslist dat de administratie niet het recht had de interest in een dividend te herkwalficeren, schendt artikel 18 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992»*.

Op grond van dit arrest dachten sommigen, te kunnen aannemen dat elk voorschot in rekening-courant noodzakelijkerwijs een lening in de zin van artikel 18, 4° WIB92 uitmaakt, die aanleiding geeft tot herkwalficatie. Maar ons inziens miskennen ze daarmee de bevoordingen van de wettekst. En die lijken duidelijk en zijn niet vatbaar voor een uitbreidende interpretatie.

(5) Cf. in deze zin P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal*, De Boeck en Larcier, Brussel, 2004, p. 303; Ch. LEMAIRE, *«Een overzicht van de herkwalficatie van de intresten van voorschotten tot dividenden»*, *Pacioli*, 2002, nr. 118, p. 1 e.v.; zie ook, Luik, 16 januari 2008, rolnr. 1695/2006, nog niet gepubliceerd.

(6) Zie in deze zin (niet exhaustieve lijst): Luik, 25 maart 2005, R.G. nr. 2004/342, www.fisconet.be; Rb. Gent, 12 januari 2005, R.G. nr. 2003/2097, www.fiscalnet.be; Rb. Leuven, 4 februari 2005, R.G. nr. 2002/2636, www.fiscalnet.be; Rb. Brussel, 8 juni 2005, R.G. nr. 2004/6775, www.fiscalnet.be; Rb. Antwerpen, 5 april 2004, R.G. nr. 2003/249; Rb. Antwerpen, 7 december 2005, R.G. nr. 2003/2408, www.fiscalnet.be; Rb. Namen, 24 november 2004, R.G. nr. 2003/2335, www.fiscalnet.be; Rb. Namen, 22 juni 2005, R.G. nr. 2002/2257, www.fiscalnet.be; Rb. Namen, 18 oktober 2006, R.G. nr. 2004/1573, www.fiscalnet.be; *contra*: Luik, 24 november 2006, R.G. nr. 1999/65, www.fiscalnet.be; Rb. Antwerpen, 2 oktober 2006, R.G. nr. 2004/5636, www.fiscalnet.be.

(7) Deze twee beslissingen zijn opgenomen op de website www.fisconet.be.

6. Het ziet er nochtans naar uit dat de administratie het arrest van het Hof van Cassatie te uitgebreid interpreteert. Het arrest heeft immers niet de kracht van een principaarrest dat de administratie erin meent te ontwaren.

Ons inziens heeft het Hof van Cassatie immers niet beslist dat elke boeking van een voorschot in rekening-courant noodzakelijkerwijs als een geldlening in de zin van artikel 18, 4° WIB92 moet worden beschouwd. Wij menen dat het arrest van 23 maart 2005 van het hof van beroep van Luik door het Opperste Hof alleen werd gecensureerd omdat het zich in te algemene en te categorische termen had uitgedrukt.

Wanneer de prijs van de overdracht door de onderneming niet onmiddellijk aan de overdrager wordt betaald, doet zulks niet *ipso facto* een lening in de burgerrechtelijke betekenis van het woord ontstaan die aanleiding kan geven tot herkwalficatie van de interest tot dividenden wanneer de toepassingsvoorwaarden van artikel 18, 4° WIB92 zijn vervuld.

Ons inziens is zulks alleen het geval bij de daadwerkelijke afgifte van een geldsom door de overdrager aan de overnemer, om over te gaan tot betaling van de prijs. Ook in dergelijk geval wordt de schuldvordering van de overdrager gematerialiseerd door een inschrijving in rekening-courant, maar voorafgegaan door de afgifte van een geldsom die beantwoordt aan de definitie van artikel 1895 van het Burgerlijk Wetboek.

Hoewel het ongetwijfeld overdreven is om aan te nemen dat een inschrijving op het krediet van de rekening-courant nooit een geldlening in de zin van artikel 1895 van het Burgerlijk Wetboek kan vormen⁽⁸⁾, is elke boeking van een voorschot op de rekening-courant van de bedrijfsleider nog geen geldlening die aanleiding kan geven tot herkwalficatie van de interest tot dividenden ten name van de betrokken bedrijfsleider.

7. Niettegenstaande de uitspraak van het Hof van Cassatie in de betrokken milieus enige beroering heeft gewekt en een periode van besluiteloosheid heeft doen ontstaan⁽⁹⁾, ziet het er momenteel naar uit dat de recht-

(8) Hetgeen het hof van beroep van Luik dus blijkbaar bedoelde in het arrest van 25 maart 2005 dat door het Hof van Cassatie werd verbroken.

(9) In een arrest van 24 november 2006 van het hof van beroep van Luik, nochtans samengesteld uit dezelfde magistraten die het arrest van 25 maart 2005 hadden gewezen, werd beslist dat *«het begrip voorschot klaarblijkelijk elk al dan niet door effecten vertegenwoordigde schuldvordering betreft»*. Ons inziens is deze ongelukkige beslissing het gevolg van een verkeerde lezing van het cassatiearrest.

spraak aanneemt dat de uitspraak de gegevens van het probleem niet ingrijpend heeft gewijzigd.

In de rechtspraak na het cassatiearrest ontwaarden we immers tal van uitspraken die het burgerrechtelijk begrip geldlening blijven hanteren en, na een redengeving die wij menen te moeten bijvallen, beslissen dat de uitgestelde betaling van een overnameprijs niet als een geldlening moet worden beschouwd.

Aldus besliste de rechtbank van eerste aanleg van Hasselt in een vonnis van 31 januari 2007⁽¹⁰⁾ dat er, bij gebrek aan de daadwerkelijke afgifte van een geldsom, geen geldlening bestaat die de herkwalificatie van interest tot dividenden mogelijk maakt.

Het hof van beroep van Brussel besliste in een arrest van 16 maart 2007⁽¹¹⁾ in dezelfde zin en hetzelfde geldt voor de rechtbank van eerste aanleg van Luik die in een vonnis van 29 maart 2007⁽¹²⁾ stelde dat *«de inschrijving op het credit van de rekening-courant van de zaakvoerder van een deel van de overnameprijs van de aan eiseres verkochte materiële en immateriële bestanddelen, bij ontstentenis van de daadwerkelijk terbeschikkingstelling van gelden, niet als een uitvoeringsmodaliteit van een leningovereenkomst kan worden beschouwd. De boeking op de rekening-courant van het saldo van de schuldvordering van eisers is het gevolg van een uitvoeringsmodaliteit van de overeenkomst tot verkoop van materiële en immateriële rechten tegen betaling van een deels uitgestelde prijs die door eiseres moet worden betaald»*.

Ook het hof van beroep van Gent besliste in een vonnis van 17 april 2007⁽¹³⁾ dat, bij gebrek aan materiële afgifte van geld, er geen sprake kan zijn van een lening in de zin van artikel 18, lid 1, 4° WIB92⁽¹⁴⁾. Het hof merkt op dat de in 1996 doorgevoerde wijziging van de tekst een inkrimping van de draagwijdte ervan inhield en dat, aangezien de tekst duidelijk is, er geen behoefte bestaat tot uitlegging van het woord «geldlening», dat dus als een gemeenrechtelijk begrip moet worden verstaan.

De rechtbank van eerste aanleg van Namen besliste in een vonnis van 30 mei 2007⁽¹⁵⁾ dat *«artikel 18, lid 2 WIB92, in zijn redactie sinds de inwerkingtreding van het*

koninklijk besluit van 20 december 1996, redelijkerwijs niet anders meer kan worden gelezen dan dat het geheel van het herkwalificatiestelsel van de voorschotten wordt beperkt tot voorschotten die het gevolg zijn van overeenkomsten die betrekking hebben op geldleningen».

Het hof van beroep van Luik, ten slotte, besliste in een arrest van 16 januari 2008⁽¹⁶⁾ dat het begrip «geldlening» in zijn gebruikelijke betekenis moet worden verstaan en noodzakelijkerwijs de afgifte van een geldsom door de geldschieder aan de kredietnemer inhoudt.

Bij gebrek aan dergelijke handelwijze, inzonderheid bij de uitgestelde betaling van de overnameprijs ingevolge een quasi-inbreng, is er geen sprake van een lening waarvan de interest tot dividenden kan worden geherkwalificeerd, zelfs nu *«door het door de schuldeiser aanvaarde gemak van betaling, aan geïntimeerde ongetwijfeld krediet in de ruime betekenis ervan werd toegestaan»*, aangezien dit krediet *«geen voorschot uitmaakt dat door artikel 18, 4° WIB92 wordt gedefinieerd door verwijzing naar het begrip geldlening, dat in casu niet van toepassing is»*⁽¹⁷⁾.

8. Naar aanleiding van het voorvermelde cassatiearrest heeft de administratie een circulaire van 12 september 2007⁽¹⁸⁾ gepubliceerd waarin ze stelt dat *«de herkwalificatie van interesten in dividenden derhalve kan worden toegepast op de interesten van een vordering die op de rekening-courant ingeschreven is en die overeenstemt met het saldo van de aankoopprijs van een goed en waarbij het saldo ter beschikking van de vennootschap wordt gesteld; van zodra dat de verkoper met de verwervende vennootschap overeenkomt om haar gelden ter beschikking te stellen, leent hij haar geld uit»*.

Om de redenen die wij in dit artikel uiteenzetten, menen wij dat de administratie een analytische fout begaat, die steunt op een dwaling in rechte.

Bij de uitgestelde betaling van een verkoopprijs is er niet noodzakelijk sprake van een geldlening, maar alleen van een modaliteit inzake de betaling van de prijs.

Bij een verkoop is de voornaamste verplichting van de koper de betaling van de overeengekomen prijs en het enkel feit dat de koper, desgevallend met instemming

(10) R.G. nr. 2005/0160, www.fiscalnet.be.

(11) R.G. nr. 2005/1628, www.fiscalnet.be.

(12) R.G. nr. 2006/1023, www.fiscalnet.be.

(13) R.G. nr. 2005/1634, www.fiscalnet.be.

(14) In dezelfde zin, zie Gent 4 september 2007, rolnr. 2006/AR/1518, www.fiscalnet.be.

(15) R.G. nr. 798/2006, www.fiscalnet.be.

(16) R.G. nr. 1695/2006, www.fiscalnet.be.

(17) Aldus komt het hof terug op zijn rechtspraak van vóór het cassatiearrest, maar hoedt het zich voortaan ervoor zijn uitspraak te veralgemenen tot elk voorschot in rekening-courant, ongeacht de herkomst ervan. Het arrest van 24 november 2006 is ons inziens een alleenstaand geval.

(18) Circulaire Ci.RH.231/543.949.

van de verkoper, niet onmiddellijk betaalt, betekent niet dat de verkoopovereenkomst automatisch gepaard gaat met een leningovereenkomst.

De bepalingen van het Burgerlijk Wetboek betreffende de verkoop mogen niet worden verward met de bepalingen die de verbruiklening regelen.

Evenmin menen wij dat de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen volstaat om het feit dat één der partijen afziet van de onmiddellijke betaling van de overnameprijs, als een geldlening te kwalificeren. De omstandigheden van de zaak moeten alleszins de materiële afgifte van geld door de bedrijfsleider-verkoper aan de verkrijgende vennootschap uitwijzen.

9. Als conclusie stellen wij dat elke boeking van een voorschot in rekening-courant niet de concretisering van een lening vanwege de bedrijfsleider aan zijn vennootschap uitmaakt, niettegenstaande ook een geldlening op dergelijke wijze in de boekhouding van de vennootschap kan worden geregistreerd.

In de plaats van de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen trachten te achterhalen, zal de gedelegeerde ambtenaar van de administratie of de fiscale rechter veel eerder moeten nagaan of er sprake is van de daadwerkelijke afgifte van geld door de bedrijfsleider aan zijn vennootschap, de *conditio sine qua non* voor de totstandkoming van een geldlening.

Dit standpunt vloeit zowel voort uit de tekst van artikel 1895 van het Burgerlijk Wetboek als uit de bewoordingen van artikel 18, 4° WIB92.

Wij hopen dat de rechtspraak dienaangaande op elkaar zal worden afgestemd, zodat er voor de belastingplichtige meteen een einde komt aan een te lange periode van rechtsonzekerheid.

Olivier ROBIJNS
Advocaat aan de Balie van Luik
Advocatenkantoor HERVE



Staat van de materiële vaste activa in de toelichting

In de jaarrekening van de ondernemingen en van de grote en zeer grote verenigingen wordt in de toelichting informatie verstrekt over de evolutie van de materiële vaste activa tijdens het afgesloten boekjaar. In het volledig schema beslaat deze informatie liefst zes rubrieken en in het verkort schema slechts één enkele.

In de betrokken rubrieken komen telkens twee posten voor die hierna ontleed worden. Tevens wordt de boekhoudkundige verwerking besproken die aanleiding geeft tot het invullen van de overeenstemmende posten. In de praktijk kunnen nochtans de posten slechts ingevuld worden door ontleding van de rekeningen en het samenvatten van de mutaties die in eenzelfde post moeten worden ingevuld. De voorbeelden hierna houden geen rekening met de veelvuldigheid van boekingen maar zijn uitgewerkt om het verband te leggen tussen de boekingen en de post waar ze in terecht moeten komen. Dit verband wordt verwezenlijkt door het nummer van de boeking te vermelden na het bedrag ingevuld in de post van de toelichting. Om de tekst niet nutteloos te verlengen worden in de betrokken rubriek enkel die posten vermeld die nuttig zijn voor het onderwerp van deze uiteenzetting.

Het gaat om de posten «overdrachten en buitengebruikstellingen» en «overboekingen van een post naar een andere».

1. Overdrachten

Met overdrachten worden bedoeld de vervreemding van vaste activa die de onderneming verlaten. Zowel de aanschaffingswaarde als de daarop toegepaste afschrijvingen verdwijnen uit de boeken. Het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs doet een minderwaarde of een meerwaarde ontstaan. Redenen van overdrachten zijn verkoop of inbreng in een andere vennootschap.

Voorbeeld: een vrachtwagen waarvan de aanschaffingswaarde 60 000 bedroeg is afgeschreven voor 36 000 en wordt verkocht voor 30 000. De meerwaarde van 6 000 wordt beschouwd als bedrijfsresultaat en niet als uitzonderlijk resultaat.

Boekingen

Verkoopsjournaal

(1) 4000	Handelsdebiteuren	36 300	
(2) 7070	aan Verkopen vaste activa		30 000
(3) 4510	Te betalen btw		6 300

Journaal D.V.

(4) 7070	Verkopen vaste activa	30 000	
(5) 2419	Afschrijvingen rollend materieel	36 000	
(6) 2410	aan Rollend materiaal		60 000
(7) 7410	Meerwaarde op courante realisatie van materiële vaste activa		6 000

Toelichting VOL 5.3.3. Meubilair en rollend materieel

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8193P		60 000
Overdrachten en buitengebruikstellingen	8173	60 000 (6)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8193	-----	
Afschrijvingen einde boekjaar	8323P		36 000
Afgeboekt na buitengebruikstellingen	8303	36 000 (5)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8323	-----	
NETTOBOEKWAARDE PER EINDE BOEKJAAR	(24)	-----	

2. Overboekingen van een post naar een andere

In feite is de titel van deze post verwarrend want de overboekingen geschieden van een rubriek naar een andere rubriek en niet van een post naar een andere. In de franse versie van de schema's is wel het woord «rubrique» gebruikt.

Materiële vaste activa die buiten gebruik of exploitatie worden gesteld dragen niet meer duurzaam bij tot de activiteit van de onderneming. Bedrijfseconomisch heeft het goed tijdelijk geen nut meer noch opbrengstwaarde, maar het behoudt een zekere waarde en kan eventueel terug in exploitatie gesteld worden.

Voor buiten gebruik gestelde of niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa, wordt, in voorkomend geval, tot een uitzonderlijke afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijke realisatiewaarde ervan (art. 65 KB 30 januari 2001 tot uitvoering van het W.Venn.). Buiten gebruik gestelde of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa worden opgenomen in de rubriek III.E. van de activa «Overige materiële vaste activa» (art. 95 §1 III E, KB 30 januari 2001 tot uitvoering van het

W.Venn.). Andere gevallen van overboekingen zijn o.a. het uitoefenen van de koopoptie van een leasingovereenkomst of de afwerking van vaste activa in aanbouw.

In de mutaties van de aanschaffingswaarde staan de overboekingen in de post «Overboekingen van een post naar een andere». In de mutaties van de meerwaarden en van de afschrijvingen en waardeverminderingen staan de overboekingen in de post «Overgeboekt van een post naar een andere». Telkens staat het teken (+)(-) na elk van deze posten.

Het teken (+) wordt gebruikt in de sectie die de overboeking ontvangt en het teken (-) wordt gebruikt in de sectie die afstaat (zie toepassing hiervan in volgend voorbeeld). Alle overboekingen van de «Staat van materiële vaste activa» zouden in evenwicht moeten zijn behalve indien er uitzonderlijk overboekingen plaatsvinden van of naar een andere categorie van vaste activa, bijvoorbeeld van immateriële naar materiële vaste activa of omgekeerd.

Voorbeelden:

1. Verandering van bestemming

Een machine werd aangeschaft voor 6 000, is afgeschreven voor 3 000, verandert van bestemming of aanwending en heeft een realisatiewaarde van 1 000. Een uitzonderlijke afschrijving van 2 000 wordt toegepast.

Boekingen

(1) 2319	Afschrijvingen machines	3 000	
(2) 2629	aan Afschrijvingen overige mat. vaste activa		3 000
(3) 2620	Overige materiële vaste activa	6 000	
(4) 2300	aan Machines		6 000
(5) 6602	Uitzonderlijke afschrijvingen op materiële vaste activa	2 000	
(6) 2629	aan Afschrijvingen op overige materiële vaste activa		2 000

Toelichting VOL 5.3.2. Installaties, machines en uitrusting

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8129P		6 000
Overboekingen van een post naar een andere	8182	(-) 6 000 (4)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8192	-----	
Afschrijvingen einde boekjaar	8322P		3 000
Afschrijvingen einde boekjaar	8312	(-) 3 000 (1)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8322	-----	
NETTOBOEKWAARDE EINDE BOEKJAAR	(23)	-----	

Toelichting VOL 5.3.5. Overige materiële vaste activa

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8195P		-----
Overboekingen van een post naar een andere	8185	(+) 6 000 (3)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8195	6 000	
Afschrijvingen einde boekjaar	8325P		-----
Geboekt	8275	2 000 (6)	
Overgeboekt van een post naar een andere	8315	(+) 3 000 (2)	
Afschrijvingen einde boekjaar	8325	5 000	
NETTOBOEKWAARDE EINDE BOEKJAAR	(26)	1 000	

2. Koopoptie van een leasing wordt gelicht

Een vrachtwagen wordt in leasing genomen; aanschaffingswaarde 75 000; afschrijvingen 10% per jaar; koopoptie na acht jaar: 5% van de prijs, hetzij 3 750. De koopoptie wordt gelicht en de vrachtwagen is dan voor 80% afgeschreven en er werden voor 60 000 afschrijvingen toegepast.

Boekingen

(1) 2410	Rollend materieel	75 000	
(2) 2520	aan Rollend materieel in leasing		75 000
(3) 2529	Afschrijvingen rollend mat. In leasing	60 000	
(4) 2419	aan Afschrijvingen rollend materieel		60 000
(5) 2410	Rollend materieel	3 750	
(6) 4110	Terug te vorderen btw	787,50	
(7) 4440	aan Leveranciers leasing-maatschappij		4 537,50

De boekwaarde van $15\ 000 + 3\ 750 = 18\ 750$ wordt op twee jaar afgeschreven zijnde de resterende nuttigheidsduur van het goed.

Toelichting VOL 5.3.3. Meubilair en rollend materieel

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8193P		-----
Aanschaffingen	8163	3 750 (5)	
Overboekingen van een post naar een andere	8183	(+) 75 000 (1)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8193	78 750	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8323P		-----
Overgeboekt van een post naar een andere	8313	(+) 60 000 (4)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8323	60 000	
NETTOBOEKWAARDE PER EINDE BOEKJAAR	(24)	18 750	

Toelichting VOL 5.3.4. Leasing en soortgelijke rechten

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8194P		75 000
Overboekingen van een post naar een andere	8184	(-) 75 000 (2)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8194	-----	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8324P		60 000
Overgeboekt van een post naar een andere	8314	(-) 60 000 (3)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8324	-----	
NETTOBOEKWAARDE PER EINDE BOEKJAAR	(25)	-----	

3. Vaste activa in aanbouw zijn afgewerkt

Een gebouw wordt opgericht en de kosten worden tot de afwerking geboekt in de rekeningen «vaste activa in aanbouw». Na twee jaar is het gebouw afgewerkt en overgeboekt naar de aangepaste rekeningen 220 «Gebouwen» voor 100 000. Een afschrijving van 2 500 werd toegepast om rekening te houden met een zekere waardevermindering.

Boekingen

(1) 2210	Gebouwen	100 000	
(2) 2701	aan Gebouwen in aanbouw		100 000
(3) 2709	Afschrijvingen op gebouwen in aanbouw	2 500	
(4) 2219	aan Afschrijvingen gebouwen		2 500

Toelichting VOL 5.3.1 Terreinen en gebouwen.

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	9191P		-----
Overboekingen van een post naar een andere	8181	(+) 100 000 (1)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8191	100 000	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8321P		-----
Overgeboekt van een post naar een andere	8311	(+) 2 500 (4)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8321	2 500	
NETTOBOEKWAARDE PER EINDE BOEKJAAR	(22)	97 500	

Toelichting Vol 5.3.6. Activa in aanbouw en vooruitbetalingen

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8196P		100 000
Overboekingen van een post naar een andere	8186	(-) 100 000 (2)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8196	-----	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8326P		2 500
Overgeboekt van een post naar een andere	8316	(-) 2 500 (3)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8326	-----	
NETTOBOEKWAARDE PER EINDE BOEKJAAR	(27)	-----	

3. Buitengebruikstelling

Het betreft de volledige verdwijning of onttrekking van vaste activa, zonder overdracht en zonder behoud in de onderneming. Enkele voorbeelden: een gebouw wordt volledig gesloopt, een machine wordt vernietigd of ontmanteld, een wagen wordt gestolen en niet teruggevonden. Al deze gevallen worden boekhoudkundig verwerkt door het afboeken van de aanschaffingswaarde en de daarop toegepaste afschrijvingen. Indien er nog een residuwaarde overbleef, wordt die als uitzonderlijke afschrijvingen geboekt. De eventuele verkoop van puin, schroot of dergelijk restafval wordt als winst in de resultaten geboekt.

Voorbeeld: een gebouw wordt volledig afgebroken. Aanschaffingswaarde 75 000 waarop 60 000 afschrijvingen werden toegepast; residuwaarde 15 000.

Boekingen

(1) 6602	Uitzonderlijke afschrijvingen op materiële vaste activa	15 000	
(2) 2219	aan Afschrijvingen gebouwen		15 000
(3) 2219	Afschrijvingen op gebouwen		75 000
(4) 2210	aan Gebouwen		75 000

Toelichting VOL 5.3.1. Terreinen en gebouwen

	Codes	boekjaar	vorig boekjaar
Aanschaffingswaarde einde boekjaar	8191P		75 000
Buitengebruikstellingen	8171	75 000 (4)	
Aanschaffingswaarde per einde boekjaar	8191	-----	
Afschrijvingen einde boekjaar	8321P		60 000
Geboekt	8271	15 000 (2)	
Afgeboekt na buitengebruikstellingen	8301	75 000 (3)	
Afschrijvingen per einde boekjaar	8321	-----	
NETTOBOEKWAARDE EINDE BOEKJAAR	(22)	-----	

4. Hoe de toelichting automatisch invullen?

De boekhoudprogramma's houden de boeken en de rekeningen bij en stellen een proef- en saldibalans op. De volgende stap is het opstellen van de balans: activa, passiva en resultatenrekening. De meeste boekhoudprogramma's slagen er niet in de toelichting in te vullen. Over het algemeen zal dit werk met de hand worden gedaan na veel zoekwerk en voorbereiding en ook met de hulp van het programma maar zonder rechtstreekse tussenkomst. Vraag is dan, kan het invullen van de toelichting geheel of gedeeltelijk verwezenlijkt worden door een aangepast programma?

Twee werkwijzen zijn mogelijk:

1. De gegevens komen uit de boekingen die in de grootboekrekeningen terug te vinden zijn. Elke boeking is voorzien van de code van de overeenstemmende post in de toelichting. De boekingen worden nadien samengevat per rubriek van de toelichting en in de rubriek per post via de aangegeven code. Dit systeem heeft een werkelijk voordeel want het rekeningstelsel kan tot een minimum worden herleid, met inachtneming van de informatiebehoefte van de onderneming. Daartegenover moet rekening worden gehouden met de verplichting een code toe te voegen bij elke boeking wat een blijvende aandacht vereist van de persoon die de gegevens invoert.
2. De gegevens worden uit de proef- en saldibalans geput in dewelke elke rekening door een parameter gerelateerd wordt aan een rubriek en aan een post. Op die manier wordt het saldo van de rekening overgebracht naar de overeenstemmende post van de toelichting. Het voordeel van dit systeem ligt in het automatisme van de enige parameter per rekening. Het nadeel is dat er evenveel rekeningen moeten worden geopend als er posten zijn die men wil invullen. Het rekeningstelsel zal zeker uitgebreider zijn dan een minimum.

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.