

PACIOLI



Het begrip zekere en vaststaande schuld

1. Grondbeginsel

Om aftrekbaar te zijn moet een uitgave werkelijk betaald of gedragen zijn, of het karakter van een zekere en vaststaande schuld of verlies hebben verkregen en alsdanig zijn geboekt. Wanneer kosten werkelijk zijn betaald, zijn er geen problemen. De woorden «zekere en vaststaande schulden of verliezen» behoeven daarentegen wel enige toelichting. Ze moeten worden geïnterpreteerd in de zin van artikel 1494 van het Gerechtelijk Wetboek, met name schulden of verliezen «die zeker bestaan en waarvan het bedrag op het einde van het jaar of boekjaar is gekend». Voorwaardelijke schulden of verliezen, met name de schulden of verliezen waarvan het beginsel en/of het bedrag onderworpen zijn aan nog niet vervulde voorwaarden, of die afhankelijk zijn van een vonnis, een expertise, enz., zijn in principe dus uitgesloten.

We wijzen erop dat beroepskosten zich onderscheiden van de in artikel 48 WIB 1992 beoogde voorzieningen voor risico's en kosten. Voorzieningen worden gevormd omdat een bijzondere gebeurtenis, die zich tijdens het belastbaar tijdperk voordoet, in de toekomst waarschijnlijk een uitgave zal teweegbrengen waarvan het bedrag nog niet met zekerheid is gekend en dus nog niet vaststaand is⁽¹⁾.

2. Kwijtschelding van schulden

Hoe zit het met kwijtscheldingen van schulden en waardeverminderingen op vorderingen? Een schuldkwijtschelding, onder de ontbindende voorwaarde van een «terugkeer tot betere fortuin» vóór 31 december 1998, werd door het hof van beroep te Gent niet als een schuld met een zeker en vaststaand karakter voor aanslagjaar 2003 beschouwd⁽²⁾.

(1) Zie Gent, 18 november 1993, *AFT*, 1994, p. 159; Luik, 21 september 2000, *Fiscoloog*, nr. 773, 27 oktober 2000, p. 9.

(2) Gent, 12 april 2005, *F.J.F.*, 2006/96.

Volgens het hof kon men er zich op dat ogenblik zowel aan verwachten dat de voorwaarde zou vervuld worden als dat ze niet zou vervuld worden. Indien de voorwaarde vervuld wordt, werkt ze terug tot de dag waarop de voorwaardelijke verbintenis is aangegaan (art. 1179 B.W.). Indien ze niet vervuld wordt, blijft de schuldkwijtschelding voortduren. Er bestaat geen zekerheid over de vervulling of de niet-vervulling van de voorwaarde. Bovendien mag verondersteld worden dat er een redelijke kans op een terugkeer tot beter fortuin bestond, om welke reden, mede gelet op het voornemen om de continuïteit van de activiteiten van de betrokken vennootschap te verzekeren, dergelijke ontbindende voorwaarde werd bedongen.

Het hof van beroep van Luik besliste ook dat niet beantwoorden aan de voorwaarde van een zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 49 WIB 1992, twee waardeverminderingen (de ene van 385 000 000 BEF en de andere van 76 000 000 BEF) die door een vennootschap waren geboekt op een vordering op een vzw die

INHOUD

- **Het begrip zekere en vaststaande schuld** **1**
- **Btw – Meer begunstigden hebben recht op de maandelijkse terug-gave van btw-belastingtegoeden** **4**
- **Boekhoudkundig regime van actiefbestanddelen van vennootschappen die gedeeltelijk privaat worden aangewend** **5**
- **Model van ongesplitst dagboek van de kleine verenigingen** **6**
- **Bijkantoren in België van buitenlandse vennootschappen** **7**

zich bezig hield met sociale werken, waarvan appellante in werkelijkheid de activiteit controleerde en waaraan zij voorschotten had toegestaan⁽³⁾. De feitelijke gegevens die door het hof werden opgesomd om aan te tonen dat de geboekte waardeverminderingen niet zeker en vaststaand waren, zijn de volgende:

- na de beslissing om de vordering kwijt te schelden, blijft de vennootschap aan de vzw voorschotten toestaan;
- de vzw is een rechtstreekse emanatie van de vennootschap en wordt doorlopend door laatstgenoemde gefinancierd;
- de waardevermindering kadert in een ruimer geheel van middelen die werden aangewend om de vzw, beheerder van sociale werken, te financieren en het is geenszins bewezen dat de waardevermindering het gevolg is van de insolventie van de vzw;
- de directeur van appellante gaf aan de taxatieambtenaar toe dat hij hoopte de vordering terug te vorderen;
- ten slotte heeft appellante, na de boeking van een waardevermindering van 385 000 000 BEF, de vzw opnieuw kredieten toegestaan voor een bedrag van 140 000 000 BEF.

Het hof leidt daaruit af dat de waardeverminderingen op de vorderingen inzake de toegestane voorschotten, een reële financieringswijze van de activiteiten van de vzw vormen, door aanwending van de winst van de vennootschap ten nadele van de Schatkist.

De kwestie van de aftrek van de kwijtingsschuld vorderingen houdt nauw verband met de derde voorwaarde voor de aftrek van beroepskosten, m.n. het behouden van belastbare inkomsten.

3. De problematiek van de uitgaven na de stopzetting

Hoe staat het met de kosten die gedaan worden na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid? Tot het Arbitragehof op 21 juni 2000 een ander standpunt innam, hadden de gerechten, en in eerste instantie het Hof van Cassatie, zich herhaaldelijk verzet tegen de aftrek van na de stopzetting van de werkzaamheid betaalde interesten van leningen die tijdens de vorige beroepswerkzaamheid voor beroepsdoeleinden waren aangegaan.

Sindsdien heeft het Arbitragehof als beginsel gesteld dat de lasten en de uitgaven waartoe een vroegere beroepswerkzaamheid heeft genoopt maar die na de stopzetting daarvan worden gedragen, aftrekbaar zijn⁽⁴⁾. De verzoevende partij verzette zich tegen de weigering van de administratie om de interesten in verband met een lening

die hij had aangegaan om het kapitaal te verhogen van de, inmiddels failliet verklaarde, vennootschap waarvan hij bestuurder was en waaruit hij zijn inkomsten betrok, van zijn belastbare grondslag af te trekken. Het Arbitragehof motiveert het arrest als volgt: «Zowel de geïnde inkomsten als de lasten gedragen na de stopzetting van een beroepswerkzaamheid hebben, ondanks die stopzetting, gemeen dat de oorzaak ervan de vroegere uitoefening van die activiteit is, bij ontstentenis waarvan die inkomsten en lasten niet zouden hebben bestaan. Hoewel het tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever behoort te beslissen of de gevolgen van een beroepsactiviteit die voortduren na de stopzetting ervan al dan niet een professioneel karakter behouden, is het echter niet verantwoord dat, onder die gevolgen, de inkomsten wel en de lasten en uitgaven niet in aanmerking worden genomen⁽⁵⁾». Deze theorie niet aanvaarden zou ingaan tegen het door de Grondwet gewaarborgd gelijkheidsbeginsel, aldus het Hof. De rechtspraak volgt deze interpretatie van het Arbitragehof.

Betekent dit dat alle interesten die na de stopzetting van een beroepswerkzaamheid werden betaald in verband met leningen die vóór die stopzetting voor beroepsdoeleinden werden aangegaan als beroepskosten aftrekbaar blijven? Niets is minder waar. De stelling van het Arbitragehof is dat de aftrek slechts wordt aanvaard indien de oorzaak van de na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid betaalde interesten die beroepswerkzaamheid is. Alles hangt af van het concrete geval. Stel dat een ondernemer een bedrag van 250 000 euro heeft geleend om in de vorm van diverse investeringen voor de beroepswerkzaamheid te worden aangewend. Gedwongen om zijn zelfstandige beroepswerkzaamheid stop te zetten, beslist hij bediende te worden, hoewel zijn lening nog niet volledig terugbetaald is en zijn investeringen reeds verkocht zijn. De interesten die verschuldigd blijven moeten als aftrekbaar worden beschouwd, want ze vinden hun oorsprong in de vorige beroepswerkzaamheid. Stel vervolgens dat dezelfde ondernemer de investeringen na de stopzetting voor privédoeleinden heeft aangewend. Bijvoorbeeld: het huis dat hij voor beroepsdoeleinden aanwendde, gebruikt hij nu als woonhuis. In dergelijk geval kan redelijkerwijs worden aanvaard dat de interesten van de lening die oorspronkelijk voor beroepsdoeleinden was aangegaan en die hij na de stopzetting doorbetaalt, niet meer hun oorsprong vinden in de vorige beroepswerkzaamheid. Bijgevolg verliezen die interesten hun aftrekbaar karakter.

Het hof van beroep van Gent bevestigde onlangs nogmaals de aftrek van de aflossingen en interesten die werden betaald door de zaakvoerder van een failliet verklaarde BVBA⁽⁶⁾.

(3) Luik, 4 mei 2005, *J.D.F.*, p. 272 tot 276.

(4) Arrest van 21 juni 2000, *F.J.E.*, 2002/070.

(5) Brussel, 1 februari 2002, *Act. fisc.*, afl. 16, p. 4.

(6) Gent, 23 december 2008, *Fiscoloog* nr. 1158, p. 10.

Om volledig te zijn voegen we daaraan toe dat een belastingplichtige met stopzettingsinkomsten die onder een verschillend aanslagstelsel vallen (bv. achterstallige baten en een stopzettingsmeerwaarde), de na de stopzetting gedragen kosten verhoudingsgewijs aan die verschillende categorieën van inkomsten moet toerekenen. Daarom ontzegde de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen een advocaat het recht om dergelijke kosten uitsluitend van zijn (zwaarder belaste) achterstallige baten af te trekken en niet van de stopzettingsmeerwaarde⁽⁷⁾.

4. Verplichting om de zekere en vaststaande schuld te boeken?

De schuld of het verlies moeten in het belastbaar tijdperk niet alleen zeker en vaststaand zijn, maar volgens de fiscus moeten ze in dat belastbaar tijdperk ook zijn geboekt⁽⁸⁾.

Wordt een zekere en vaststaande schuld die dus niet op tijd werd geboekt, zomaar als niet-afrekbaar aangemerkt?

De rechtsleer is altijd al behoorlijk verdeeld geweest over deze kwestie. Sommigen menen dat de belastingplichtige de keuze heeft om de uitgave vanaf het jaar waarin ze is ontstaan te boeken en ze vanaf dat ogenblik af te trekken, dan wel ze pas te boeken en af te trekken voor het jaar van de betaling ervan⁽⁹⁾. Anderen menen daarentegen dat het beginsel van de realisatie ervan en van het jaarlijks karakter van de belasting primeren, en dat de belastingplichtige de zekere en vaststaande schulden moet boeken voor het jaar waarin ze zijn ontstaan, en niet voor het jaar van betaling ervan⁽¹⁰⁾.

Het hof van beroep van Gent heeft zich in de twee volgende zaken duidelijk in het kamp van de voorstanders van het tweede standpunt geschaard.

In de eerste zaak had een vennootschap diverse facturen onder haar uitzonderlijke kosten van boekjaar 1985 opgenomen. De administratie verwerpt die facturen omdat het in werkelijkheid facturen in verband met aankopen van het jaar 1982 betreft, die de vennootschap in haar boekhouding was vergeten in te schrijven. Het hof stelt de administratie in het gelijk⁽¹¹⁾.

(7) Rb. Antwerpen, 6 september 2006, nog niet gepubliceerd.

(8) Het woord «geboekt» betekent niet dat een volledige boekhouding, zoals bepaald in de boekhoudwetgeving, is vereist. Inzake inkomstenbelastingen volstaat het immers, opdat een boekhouding als toereikend en regelmatig zou worden aanvaard, dat de voorgelegde boeken gestaafd zijn door rechtvaardigende bescheiden en het geheel kan worden beschouwd als voldoende oprecht en nauwkeurig om op een juiste wijze de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te kunnen bepalen. Het is dus niet noodzakelijk dat ze beantwoordt aan alle vereisten die in de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen zijn gesteld (*Com. IB*, 49/7).

(9) J. KIRPATRICK, «Examens de jurisprudence, 1968-1982», *R.C.J.B.*, 1985, p. 637; J.P. NEMERY DE BELLEVAUX, noot onder Cass. 1974, *J.D.F.*, 1975, p. 28.

(10) S. VAN CROMBRUGGE, *Fiscoloog*, nr. 679, 16 oktober 1998.

(11) Gent, 20 september 2000, *Act. fisc.*, nr. 2000/40, p. 10.

In de tweede zaak waren de feiten waarvan hetzelfde hof⁽¹²⁾ kennis moest nemen de volgende: in 1992 is een vennootschap 35 572,92 euro interest verschuldigd op grond van een met een natuurlijke persoon gesloten overeenkomst. De vennootschap betaalt de interest en legt hem ten laste van haar resultatenrekening van het jaar 1993. Aangezien de schuld in 1992 zeker en vaststaand was, had de vennootschap ze in de rekeningen van het jaar 1992 moeten boeken, aldus de administratie. Onder verwijzing naar de schending van artikel 49 WIB 1992 en het annualiteitsbeginsel van de belasting, weigert de administratie voor 1993 de aftrek van de in 1993 betaalde en geboekte interest, die betrekking heeft op 1992. De rechtbank van eerste aanleg van Brugge volgt het standpunt van de fiscus niet en vernietigt de aanslag. Het hof van beroep van Gent hervormt het vonnis op grond van de primauteit van het boekhoudrecht op het fiscaal recht. Op grond van de parlementaire werkzaamheden betreffende artikel 49 WIB 1992, kan onmogelijk worden voorgehouden dat de belastingplichtige over de keuze zou beschikken om een kost, ofwel voor het jaar waarin hij het karakter van zekere en vaststaande schuld heeft verkregen, ofwel voor het jaar waarin hij werd betaald, af te trekken, aldus het hof. Bij gebrek aan door de wetgever dienaangaande uitgevaardigde bepalingen moeten de regels van het boekhoudrecht worden gevolgd en die regels leggen de boeking van de schuld in de rekeningen van het jaar waarin ze zeker en vaststaand is geworden op.

In navolging van Olivier Willez⁽¹³⁾ kunnen wij deze analyse, die strijdig is met de zeer duidelijke tekst van artikel 49, 2^{de} lid WIB 1992 niet bijvallen. Dit lid bepaalt dat «als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt». De draagwijdte van de tekst laat geen ruimte voor enige interpretatie. Het woord «of» wijst erop dat de belastingplichtige in beide door de tekst opgesomde situaties een kost kan aftrekken. Volgens de interpretatie van het hof zou het verboden zijn de kost af te trekken voor het jaar waarin hij werd betaald. Zoals O. Willez stelt, «mag uit de parlementaire werkzaamheden geenszins worden afgeleid dat het de bedoeling van de wetgever was de aftrek van een kost alleen toe te laten voor het jaar waarin hij het karakter van zekere en vaststaande schuld heeft verkregen. De passage uit de parlementaire werkzaamheden waarnaar het hof van beroep van Gent verwijst, maakt trouwens louter gewag van de

(12) Gent, 5 oktober 2004, *T.F.R.*, 2005, b. 279, p. 341 en <http://tfrnet.larcier.be> (28 april 2005), met noot van I. VAN DE WOESTEYNE, *T.R.V.*, 2004, b. 7, p. 690, met noot van S. HUYSMAN.

(13) «Moment de la déduction des frais professionnels», *Act. fisc.*, 2005, nr. 7, p. 3 tot 6.

administratieve praktijk volgens dewelke een kost kon worden afgetrokken voor het jaar waarin hij het karakter van zekere en vaststaande schuld had verkregen, ook al was die kost niet in hetzelfde jaar betaald».

Merk op dat het hof van beroep van Antwerpen (arrest van 17 februari 2009, nog niet gepubliceerd) het hof van beroep van Gent onlangs te hulp is gekomen. Het Antwerpse hof besliste dat artikel 49 WIB 1992 de belastingplichtige niet vrij laat beslissen om een door een zekere en vaststaande schuld gematerialiseerde beroepskost ofwel voor het jaar waarin de schuld is ontstaan en geboekt, dan wel voor het jaar waarin de schuld is betaald en niet geboekt, af te trekken.

We voegen er wel aan toe dat de administratie dienaangaande ook niet altijd coherent is. Getuige daarvan dat het hof van beroep van Brussel zich moest buigen over de omgekeerde situatie van de hiervoor uiteengezette: de boeking van een werkelijke kost waarvan de betaling naar een latere periode werd verlegd. Het aan het hof onderworpen geval was het volgende: een vennootschap kent een bezoldiging toe aan haar zaakvoerder, boekt ze in de kosten maar beslist de betaling ervan gedeeltelijk over te dragen naar het begin van de twee volgende jaren. Volgens de administratie moet de kost fiscaal worden verworpen, omdat de toekenning pas het karakter van zekere en vaststaande schuld kan verkrijgen op het

tijdstip waarop de kost daadwerkelijk wordt betaald. Het hof meent dat de administratie in casu de begrippen toekenning en betaling doorheen haalt: de schuld is zeker en vaststaand op het tijdstip van de toekenning, zelfs al is ze pas in een later belastbaar tijdperk opeisbaar. Door te eisen dat de schuld ook opeisbaar moet zijn om aftrekbaar te zijn, voegt de administratie een voorwaarde toe waarin de wet niet voorziet⁽¹⁴⁾. De rechtbank van eerste aanleg van Hasselt besliste ook dat het besluit van de algemene vergadering van een vennootschap om aan de werkende vennoot een bepaalde en bepaalbare bezoldiging toe te kennen ten name van de werkende vennoot een recht doet ontstaan ten belope van een bepaald en bepaalbaar bedrag, zelfs indien de datum van toekenning en/of opeisbaarheid niet bepaald is⁽¹⁵⁾. De schuld is ten name van de vennootschap bijgevolg zeker en vaststaand. Wanneer de boeking door de belastingplichtige de vaste wil uitdrukt om een definitieve schuld uit te drukken, moet worden aangenomen dat voldaan is aan de voorwaarde van de boeking als zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 49 WIB 1992.

Pierre-François COPPENS

Tax Manager, BDO - Delvaux, Fronville,

Servais en Vennoten,

Docent aan de FUCaM en aan de CBCEC



Btw – Meer begunstigden hebben recht op de maandelijkse teruggave van btw-belastingtegoeden

De Ministerraad heeft – op voorstel van dhr. Didier Reynnders, Minister van Financiën – een ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde goedgekeurd. Dit ontwerp kadert in het herstelplan van de Regering.

Het ontwerp beoogt het voordeel van de maandelijkse teruggaaf van btw-belastingtegoeden uit te breiden tot nieuwe categorieën van belastingplichtigen, die maandelijkse btw-aangiften indienen en die door de aard van hun activiteiten een structureel btw-belastingtegoed hebben.

Het betreft volgende categorieën:

- de belastingplichtigen die in België goederen en diensten leveren waarvoor *de medecontractant de belasting verschuldigd is* en die voor die handelingen dus geen btw moeten betalen (bijvoorbeeld: bouwsector, levering van beleggingsgoud);
- de belastingplichtigen die *werk in onroerende staat* verrichten, gebouwen opleveren of zakelijke rechten op

gebouwen vestigen, overdragen of wederoverdragen als die handelingen onderworpen zijn aan het *verlaagd tarief van 6%*. Zij zijn doorgaans voorbelasting verschuldigd tegen het tarief van 21 %;

- in bepaalde gevallen komen ook de belastingplichtigen in aanmerking die leveringen van goederen en diensten verrichten die *in het buitenland* plaatsvinden en waarvoor ze geen btw in België moeten betalen voor de regeling van de maandelijkse teruggaaf van de btw-tegoeden.

Deze maatregelen, bestemd om de behoefte aan liquide middelen van deze categorieën van belastingplichtigen (die btw aanrekenen en recht op aftrek hebben) te verminderen, zullen door de begunstigden op luid gejuich worden onthaald.

Yvon COLSON

Externe medewerker BIBF

(14) Brussel, 18 maart 1999, *EJ.F.*, nr. 99/227.

(15) Rb. Hasselt, 23 november 2005, *EJ.F.*, nr. 2006/193.

Boekhoudkundig regime van actiefbestanddelen van vennootschappen die gedeeltelijk privaat worden aangewend

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde op 5 augustus jl. haar antwoord op een parlementaire vraag (vraag nr. 191 van 8 januari 2009 van mw. Ingrid Claes aan de Minister van Ondernemen en Vereenvoudigen, dhr. V. Van Quickenborne). Hoewel de vraag het boekhoudkundig én fiscaal regime van actiefbestanddelen van vennootschappen die gedeeltelijk privaat worden aangewend betreft, beperkte de CBN haar antwoord tot de boekhoudkundige verwerking van die verrichtingen.

Bepaalde investeringen of actiefelementen van roerende aard, die juridisch eigendom zijn van die rechtspersonen, worden door de bedrijfsleiders ervan en/of hun gezinsleden en werknemers, toch in beperkte mate of tijdelijk privaat aangewend. Maken die actiefbestanddelen nochtans niet onbetwistbaar deel uit van het bedrijfspatrimonium?

Aangezien artikel 18 KB/WIB 1992 slechts in welbepaalde gevallen in forfaitaire aanslagmethoden voorziet (bv. de kosteloze terbeschikkingstelling van een voertuig), is het duidelijk dat de controlediensten verschillende aanslagmethoden hanteren. Daarenboven wordt vastgesteld dat ze ook akkoorden voorstellen betreffende de boeking van het gedeelte dat fiscaal als niet-aftrekbaar wordt beschouwd:

* *Geen boeking*: een welbepaald gedeelte van de waardeverminderingen of afschrijvingen (dat als privé wordt beschouwd) wordt ingeschreven:

- in de verworpen uitgaven, onder de rubriek «andere»;
- als «overdreven afschrijvingen»;
- een andere aanslagmethode bestaat erin het totaalbedrag van het (over verscheidene jaren vastgesteld) privégedeelte van de betwiste investering in eenmaal op te nemen en het als een «onzichtbare reserve: onderschatting van het actief» te beschouwen.

* *Boeking van een bezoldiging*: als belastbaar bestanddeel in de personenbelasting.

De CBN moest dus advies verlenen over die verschillende handelwijzen die feitelijk niet van controledienst tot controledienst zouden mogen verschillen. Daartoe verwees de CBN naar haar vorig advies nr. 128/8 «Boeking van voordelen van alle aard», Bulletin CBN, nr. 30, februari 1993, p. 26). Daarin wordt gesteld dat de fiscaalrechtelijke kwalificatie van een verrichting in principe geen belang heeft voor de boekhoudkundige verwerking

van door de onderneming gedane kosten. Het Belgische boekhoudrecht huldigt immers het beginsel dat kosten naar hun aard moeten worden geboekt. Kosten louter op grond van hun fiscale kwalificatie boeken strookt derhalve niet met de boekhoudreglementering.

«Voordelen van alle aard» is een fiscaal begrip. Dit omvat niet alleen de kosten die in het boekhoudrecht niet onder de kwalificatie «bezoldigingen» vallen, maar ook kosten die in fiscaal opzicht voordelen voor derden vertegenwoordigen die boekhoudkundig niet als kost in de jaarrekening van de onderneming worden uitgedrukt (bv. een renteloos voorschot dat door een onderneming aan een personeelslid zou worden toegestaan).

Merk ten slotte op dat het boekhoudrecht geen boekingsmethode voor de bezoldigingen voorstelt. Het KB van 30 januari 2001 eist hooguit een uitsplitsing tussen bezoldigingen, werkgeversbijdragen voor sociale verzekeringen, werkgeverspremies voor extralegale verzekeringen en andere personeelskosten. De bezoldigingen van de werknemers worden dus geboekt in deze subrekeningen van rekening 62, terwijl de bezoldigingen van bedrijfsleiders op het debet van rekening 618 van het MAR worden ingeschreven.

De bedragen die op de persoonlijke fiscale fiches als bezoldigingen worden vermeld, zullen derhalve niet volledig overeenstemmen met de bedragen die in de rekening «Bezoldigingen» in de boekhouding van de onderneming worden vermeld.

Voorbeeld

– De kosten in verband met een gemengd voertuig worden in principe vermeld op het debet van een rekening «61 Diensten en diverse goederen», terwijl de afschrijvingen op het debet van rekening 6302 van het MAR worden vermeld. Het is uiteraard uitgesloten de kosten in verband met dit gemengd voertuig rechtstreeks op een rekening van de bezoldigingen te boeken, maar wel op de rekeningen van de kosten naar de aard ervan (onderhoudskosten, verzekeringen, enz.). Om de fiscale fiches beter met de gegevens van de boekhouding te doen overeenstemmen, stellen wij volgende boekingen voor:

618x	Bezoldigingen – Voordelen van alle aard	...	
743	aan Andere bedrijfskosten, VAA voertuig		...
451	Te betalen btw (berekend tegen 8,55%)		...

Dit geeft een perfecte overeenkomst tussen de boekhoudkundige en de fiscale bezoldigingen.

– Omgekeerd, boeking van een roerende investering met intracommunautaire btw, waarvan 2/3 privégebruik:

2x	Materiële vaste activa, aanschaffingswaarde	aankoopprijs, btw excl.
2x	Materiële vaste activa, aanschaffingswaarde	btw «privé»
411	Terug te vorderen btw	btw «beroepsmatig»
440	aan Leveranciers	aankoopprijs, btw excl.
451	Te betalen btw op intracommunautaire verwervingen	btw x prijs

De boeking van een bezoldiging op het privégedeelte in een rekening 618/62 zal zeer moeilijk zijn, tenzij de dienst boekhouding het zo aanpakt:

618x	Bezoldigingen – Voordelen van alle aard	...	
743	aan Andere bedrijfskosten, VAA voertuig		...

Er bestaat geen andere mogelijkheid dan de verantwoording van het aldus gekozen bedrag te verantwoorden op een intern, en dus moeilijk tegenstelbaar, verantwoordingsstuk. In verband met de btw-medcontractant stelt zich een gelijkaardig probleem.

In het voormelde advies nr. 128-8 had de CBN al voorgesteld om privé-uitgaven, die normaliter door de werknemer zelf moeten worden gedragen, maar door de onderneming definitief in zijn plaats zijn betaald, steeds in de rekening «Bezoldigingen» te boeken, omdat een dergelijke betaling als een bezoldiging moet worden beschouwd.

Wij denken nochtans dat een boeking op het debet van de rekening-courant van de bestuurder of zaakvoerder ook kan overwogen worden. Die handelwijze wordt door de boekhoudprofessionals vaak *ex ante* toegepast.

Voorbeeld

Een zaakvoerder van een BVBA koopt 1% van de volle eigendom van een villa, terwijl de resterende 99% proportioneel als volgt worden aangekocht: 20% voor de blote eigendom en 80% (van de resterende 99%) voor het vruchtgebruik, beperkt tot 15 jaar. Alle facturen in verband met de investering moeten, ons inziens, voor 1%, op het debet van de rekening-courant aandeelhouders/vennoten worden geboekt.

Stéphane MERCIER
Erkend boekhouder-fiscalist BIBF



Model van ongesplitst dagboek van de kleine verenigingen

In *Pacioli* nr 222 werd er aangekondigd dat het ongesplitst dagboek van de kleine verenigingen niet meer moest gehouden worden volgens het minimaal model vermeld in bijlage A van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van de kleine verenigingen.

Voor het model van de «staat van ontvangsten en uitgaven» (bijlage B van het besluit) en voor het model van de toelichting met de «staat van het vermogen» (bijlage C van het besluit) werd het woord «minimaal» niet geschrapt.

De vragen die hieromtrent werden gesteld, kwamen erop neer te weten of, enerzijds, de schrapping van het woord «minimaal» in bijlage A, en de handhaving daarvan in de bijlagen B en C, geen tegenstrijdigheid vormen, en anderzijds, of een ongesplitst dagboek met behulp van een Excel-spreadsheet mag worden gehouden.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen antwoordt dat er geen tegenstrijdigheid is omdat het woord «minimaal» verantwoord is gelet op de specifieke aard

van de staat van ontvangsten en uitgaven en van de toelichting met de staat van het vermogen. Deze beide staten horen bij de jaarrekening die een andere finaliteit heeft dan het ongesplitst dagboek. De jaarrekening moet openbaar gemaakt worden en de handhaving van het woord «minimaal» heeft tot doel duidelijke, betrouwbare en vergelijkbare jaarrekeningen voor te stellen.

Het feit dat bepaalde posten van de jaarrekening leeg kunnen blijven omdat ze niet voorkomen in het ongesplitst dagboek, betekent niet dat ze zouden mogen worden weggelaten, want voor een lezer van de financiële staten is die informatie *in se* relevant.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen bevestigt dat een Excel-spreadsheet mag gebruikt worden als informatiedrager voor het houden van het ongesplitst dagboek van de kleine verenigingen. Het verslag aan de Koning dat het besluit betreffende de boekhouding van de kleine verenigingen voorafgaat, had deze mogelijkheid reeds voorzien.

De keuze van de informatiedrager behoort uitsluitend tot de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Referenties

Commissie voor Boekhoudkundige Normen, advies nr. 2009/4 van 11 februari 2009.

Zie ook *Pacioli* nr. 222 van 8-21 januari 2007.

Michel VANDER LINDEN
Erebedrijfsrevisor



Bijkantoren in België van buitenlandse vennootschappen

Een artikel met een gelijkaardige titel verscheen in Pacioli nummer 220 (verschenen in 2006). Het was gebaseerd op het advies nr. 110-10 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. Voornoemd advies werd herzien door «het advies van 14 januari 2009» door aanpassing van de referenties naar het vennootschapsrecht.

In volgende uiteenzetting wordt nader ingegaan op bepalingen van het W.Venn. die in onze vorige tekst niet voldoende aan bod zijn gekomen.

1. Verklaring van het probleem

In toepassing van de artikelen 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van Vennootschappen zijn vennootschappen naar buitenlands recht verplicht hun jaarrekeningen in België openbaar te maken. Deze verplichting is verbonden aan twee omstandigheden:

- a) de buitenlandse vennootschap vestigt een bijkantoor of enig centrum van werkzaamheden in België;
- b) de buitenlandse vennootschap doet beroep of heeft beroep gedaan op de kapitaalmarkt in België, door openbare uitgifte van haar effecten of door het opnemen van die effecten in de officiële notering van een Belgische beurs.

2. Vorm van de neer te leggen rekeningen: principe

Het Wetboek van Vennootschappen verwijst naar het nationaal recht van de buitenlandse vennootschap en bepaalt dat de neerlegging moet gedaan worden «in de vorm waarin deze rekeningen werden opgesteld, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de buitenlandse vennootschap valt» (art. 107, § 1, eerste lid W.Venn.).

Wat is de draagwijdte van deze uit de elfde EEG-Richtlijn overgenomen woorden?

Voormelde bepaling betekent dat bij vestiging in België of bij beroep op de kapitaalmarkt in België de betrokken vennootschappen geen andere nieuwe of herwerkte jaarrekening of aanvullende gegevens openbaar moeten maken dan die welke zij in het land van herkomst moeten publiceren.

2.1. Vorm van de neer te leggen statutaire jaarrekening

A. Vennootschappen uit een Lidstaat van de EU

Deze vennootschappen zijn onderworpen aan de bepalingen van de vierde EEG-richtlijn. Hieruit volgt onder meer:

- a) Indien een Lidstaat de kleine vennootschappen heeft vrijgesteld van de publicatie van een resultatenrekening (cf. art. 47, § 2, derde lid Vierde Richtlijn) geldt die vrijstelling ook voor de in België neer te leggen jaarrekening, ook al heeft België die bepaling van de richtlijn niet op dezelfde wijze omgezet of toegepast.
- b) In de gevallen waarin in de andere Lidstaat aan de betrokken vennootschap vrijstelling is verleend van de verplichting om haar jaarrekening openbaar te maken, op voorwaarde dat zij een andere financiële staat publiceert (cf. art. 57 en 57bis Vierde Richtlijn), zal wanneer de vennootschap zich in België vestigt of er beroep doet op de kapitaalmarkt, de in het land van herkomst geldende regeling van openbaarmaking ook in België gelden.
- c) Een vennootschap van een andere Lidstaat kan ont-heven zijn van neerlegging van haar jaarrekening in dit land, voor zover ze als dochteronderneming opgenomen is in een op een hoger niveau opgestelde geconsolideerde jaarrekening die in de andere Lidstaat is neergelegd (cf. art. 57 Vierde Richtlijn). Door neerlegging van bedoelde geconsolideerde jaarrekening bij de Balanscentrale voldoet de buitenlandse vennootschap aan haar verplichting van openbaarmaking in België voorzien door artikel 107, § 1 W.Venn.
- d) Indien bepaalde opties van de Vierde Richtlijn strenger zijn omgezet in de relevante juridische voorschriften van het land van herkomst van de vennootschap dan in België, moet de buitenlandse vennootschap in België een jaarrekening openbaar maken, opgesteld volgens die strengere voorschriften, ook al legt de Belgische wetgeving geen dergelijke vereisten op aan de Belgische vennootschappen.

B. *Vennootschappen uit een niet-lidstaat van de EU*

Deze vennootschappen zijn niet onderworpen aan de Vierde Richtlijn. Extra-Europese vennootschappen die in hun land van herkomst een jaarrekening dienen op te stellen en openbaar te maken, moeten wanneer zij zich in België vestigen of er beroep doen of gedaan hebben op de kapitaalmarkt, hun jaarrekening in België publiceren in de vorm waarin zij werd opgesteld en openbaar gemaakt in het land van herkomst. Dit blijft geldig zelfs indien de jaarrekening niet op gelijkwaardige wijze is opgesteld als een jaarrekening die conform de Vierde Richtlijn opgesteld is.

2.2. **Vorm van de neer te leggen geconsolideerde jaarrekening**

A. *Vennootschappen uit een lidstaat van de EU*

Deze vennootschappen zijn onderworpen aan de bepalingen van de Zevende EEG-richtlijn. Wat werd uiteengezet voor de statutaire jaarrekening (*cf. supra* punt 2.1.A.) is van overeenkomstige toepassing voor de neer te leggen geconsolideerde jaarrekening. Toegekende vrijstellingen en ontheffingen of voorgeschreven strengere regelingen op grond van de Zevende Richtlijn die van toepassing zijn in het land van herkomst, gelden ook voor de in België neer te leggen geconsolideerde jaarrekening.

B. *Vennootschappen uit niet-lidstaat van de EU*

Deze vennootschappen zijn niet onderworpen aan de Zevende EEG-richtlijn. De in België neer te leggen geconsolideerde jaarrekening heeft de vorm waarin zij werd opgesteld en openbaar gemaakt in het land van herkomst. Betreft de publicatieverplichting in België een geconsolideerde jaarrekening met balans, resultatenrekening en toelichting alsook eventueel een «cash flow statement»? Bovendien zijn genoteerde vennootschappen in bepaalde landen verplicht een dossier openbaar te maken door het te laten registreren bij een overheidsinstantie. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen is van oordeel dat de openbaar te maken geconsolideerde jaarrekening moet worden geïnterpreteerd op grond van het Belgische en het Europese recht. De woorden «in de vorm waarin deze rekeningen zijn opgesteld, gecontroleerd en open-

baar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de buitenlandse vennootschap valt» betekenen niet dat het integrale dossier dat moet neergelegd worden in het land van oorsprong ook in België openbaar moet worden gemaakt.

3. **Toepassingsgebied**

Indien bepaalde buitenlandse vennootschappen naar Belgisch recht zouden zijn, zouden zij niet verplicht zijn hun jaarrekening openbaar te maken. Het betreft de vennootschappen onder firma, de gewone commanditaire vennootschappen en de coöperatieve vennootschappen met onbeperkte aansprakelijkheid,

- voor zover zij klein zijn in de zin van artikel 15, § 1 W.Venn.; of
- voor zover al hun onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen is van oordeel dat het moeilijk te verantwoorden lijkt dat de Belgische wetgever zonder ernstige en verantwoorde gronden meer zou eisen van buitenlandse vennootschappen dan van soortgelijke Belgische vennootschappen.

De Commissie stelt dat er voor deze vennootschappen, op grond van het Wetboek van Vennootschappen, geen verplichting bestaat om hun jaarrekening openbaar te maken. Wel moeten zij hun vennootschapsakten publiceren.

4. **Consolidatiekring**

De verwijzing in het W.Venn. naar het nationaal recht van de buitenlandse vennootschap betreft niet enkel de vorm van de neer te leggen geconsolideerde jaarrekening maar houdt eveneens een verwijzing naar de definitie van de consolidatiekring in. Het nationaal recht is namelijk van toepassing wat de consolidatie betreft, in geval van consortium, wat slechts door een beperkt aantal landen als consolidatiecriterium is ingevoerd en dit conform de Zevende Richtlijn.

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**: Etienne VERBRAEKEN, 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, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad**: Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.