COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/1 - De boekhoudkundige verwerking van (pseudo-)fusies van verenigingen en stichtingen

Advies van 9 januari 2013

I. Inleiding en onderwerp van het advies
II. Rechtskader voor de verrichting
A. Artikel 6 en 6bis van het KB van 19 december 2003 en artikel 58 van de wet van 27 juni 1921
B. Overzicht van de beginselen uit de wet van 30 december 2009 inzake reorganisatie van verenigingen en stichtingen
III. Toepassingsgebied van het advies: de "pseudo-fusies"
IV. Boekhoudkundige verwerking
A. Principe
B. Pseudo-fusie tussen een "grote" of "zeer grote" vereniging of stichting en een "kleine" vereniging of stichting en pseudo-fusie tussen twee "kleine" verenigingen of stichtingen, waarbij de "overnemer" ten gevolge van de pseudo-fusie, een "grote" of "zeer grote" vereniging of stichting wordt
C. Boekhoudkundige retroactiviteit
D. Eigen-vermogensoverdracht
E. Mogelijke bijkomende aanpassingen in hoofde van de "overnemende" vereniging of stichting
F. Overgedragen verlies
G. Negatief beginvermogen
H. Voorzieningen
V. Voorbeelden

I. Inleiding en onderwerp van het advies

1. De wet van 30 december 2009[1] heeft in het Wetboek van vennootschappen (hierna: W.Venn.) en in de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen en stichtingen (hierna: de wet van 27 juni 1921)[2] een aantal bepalingen ingevoegd op grond waarvan verenigingen en stichtingen een reorganisatie kunnen doorvoeren via de inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak, volgens de regels die het W.Venn. hiertoe voorschrijft. In deze bepalingen – die per 25 januari 2010 in werking traden – kwam het boekhoudrechtelijk aspect niet aan bod.

Het koninklijk besluit van 18 december 2012[3] tot wijziging van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen van "grote" en "zeer grote" verenigingen[4] (hierna: KB van 19 december 2003) heeft, enkel voor de verrichtingen bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921, een regeling inzake boekhoudkundige continuïteit ingevoerd (zie infra, nr. 2).

Van de verrichtingen bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 behandelt dit advies uitsluitend de inbreng om niet van een algemeenheid door een vereniging of stichting, ten voordele van een andere vereniging of stichting, verrichtingen die we "pseudo-fusies" noemen (zie infra, nr. 4).

II. Rechtskader voor de verrichting

A. Artikel 6 en 6bis van het KB van 19 december 2003 en artikel 58 van de wet van 27 juni 1921

2. Het KB van 19 december 2003 bepaalt in het nieuwe artikel 6bis, eerste lid, het volgende: "De verrichtingen als bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen worden door de betrokken rechtspersonen geboekt overeenkomstig, naargelang het geval, de artikelen 78, § 1 en § 2, 79, 80 of 80bis van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen", met andere woorden, volgens de regels inzake boekhoudkundige continuïteit die respectievelijk voor fusies, splitsingen of partiële splitsingen van vennootschappen gelden.

Ook artikel 6 van het KB van 19 december 2003 werd gewijzigd om de toepassing van artikel 78, § 1 en § 2, 79, 80 en 80bis van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) op de verrichtingen bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 mogelijk te maken. Het luidt thans als volgt: "Hoofdstuk II van Titel I van Boek II van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen is van toepassing op verenigingen en stichtingen, met uitzondering van de artikelen 39, 76, paragrafen 3 tot 8 van artikel 78 en artikel 81, mits de aanpassingen en onder de voorwaarden waarin onderhavige

titel voorziet.”.

Artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 is het resultaat van de voornoemde wet van 30 december 2009. De verrichtingen die in dit artikel worden bedoeld, zijn een “inbreng”

- van een algemeenheid of een bedrijfstak in de zin van de artikelen 678 tot 680 W.Venn.,
- om niet,
- door een vereniging zonder winstoogmerk, een stichting van openbaar nut, een private stichting, een internationale vereniging zonder winstoogmerk of een van de instellingen of verenigingen als bedoeld in artikel 61, tweede lid van de wet van 27 juni 1921,
- ten voordele van een rechtspersoon die tot een van de voormelde categorieën behoort,
- ingeval de bij de verrichting betrokken partijen op grond van artikel 670, tweede lid, en 770 W.Venn., beslissen om de verrichting te verwezenlijken met toepassing van de regels van de artikelen 760 tot 762 en 764 tot 767 van het zelfde Wetboek betreffende de inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak tussen vennootschappen.

Overeenkomstig artikel 6 en 6bis van het KB van 19 december 2003 gelden de regels inzake boekhoudkundige continuïteit vervat in artikel 78, § 1 en § 2, 79, 80 of 80bis enkel voor de verrichtingen waarop artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 van toepassing is. Voor verrichtingen die buiten het toepassingsgebied van artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 vallen, gelden de regels inzake boekhoudkundige continuïteit niet.

B. Overzicht van de beginselen uit de wet van 30 december 2009 inzake reorganisatie van verenigingen en stichtingen

3. Ter herinnering kort het systeem dat met de wet van 30 december 2009 werd ingevoerd.

De bedoeling van de wetgever was een rechtskader in te voeren voor economische fusies en splitsingen van verenigingen en stichtingen. Er werd geopteerd om daartoe gebruik te maken van artikel 770 W.Venn. dat handelt over de overdracht van een algemeenheid of van een bedrijfstak en op zijn beurt verwijst naar de artikelen van het W.Venn. over de inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak (de artikelen 760 tot 769 W.Venn.). De koppeling aan de regels van het W.Venn. inzake dergelijke inbrengen verzekert in het bijzonder de juridische overdracht van rechtswege van de ingebrachte activa en passiva (rechten en verplichtingen), alsook – mits een aantal openbaarmakingsformaliteiten – de tegenwerpelijkheid van deze overdracht aan derden.
Technisch gezien bestaan de wijzigingen die de wet van 30 december 2009 aanbrengt, uit twee luiken.

In een eerste luik wijzigt de wet van 30 december 2009 artikel 670 W.Venn., waarin het toepassingsgebied van de bepalingen van het W.Venn. over reorganisaties van vennootschappen wordt afgebakend. De wet voegt aan dit artikel een tweede lid toe, waardoor artikel 770 W.Venn. van toepassing verklaard wordt op andere rechtspersonen dan vennootschappen (met andere woorden, op verenigingen en stichtingen), zodra zij in het kader van een herstructurering kiezen voor een analoge toepassing van deze bepaling.

Artikel 670 W.Venn. :

> “Dit boek is van toepassing op alle vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die door dit wetboek worden geregeld, behalve de landbouwvennootschappen en de economische samenwerkingsverbanden.
> Naar analogie is artikel 770 echter van toepassing op elke, al dan niet bij dit Wetboek bedoelde rechtspersoon die expliciet kiest voor de toepassing ervan in de bij dit artikel bedoelde vormen”.

Artikel 770 W.Venn. regelt overdrachten, om niet of onder bezwarende titel, van een algemeenheid of van een bedrijfstak en voorziet de mogelijkheid om dergelijke verrichtingen aan de regeling met betrekking tot de inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak te onderwerpen:

> “In geval van overdracht om niet of onder bezwarende titel van een algemeenheid of van een bedrijfstak, in de zin van de definities gegeven in de artikelen 678 tot 680, kunnen de partijen deze verrichting onderwerpen aan de regeling omschreven in de artikelen 760 tot 762 en 764 tot 767, of aan de regeling omschreven in artikel 768.
> Hiervan wordt uitdrukkelijk melding gemaakt in het voorstel van overdracht opgesteld overeenkomstig artikel 760, alsook in de akte van overdracht neergelegd overeenkomstig artikel 762. Dat voorstel en die akte worden in authentieke vorm opgemaakt.
> In dat geval heeft de overdracht de gevolgen bedoeld in artikel 763 en derden kunnen de bij artikel 769 ingestelde niet-tegenwerpelijkheid doen gelden.”

De reden waarom een beroep wordt gedaan op artikel 770 W.Venn., dat verwijst naar de bepalingen van het W.Venn. over de inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak, en niet rechtstreeks op die bepalingen zelf, ligt in het feit dat dit artikel 770 op algemene wijze handelt over elke overdracht onder bezwarende titel of om niet, met inbegrip van inbrengen om niet, terwijl de bepalingen over de inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak enkel betrekking hebben op inbrengen in strikte zin, namelijk inbrengen die met aandelen van de verkrijgende vennootschap worden vergoed (zoals gedefinieerd door artikel 678 en 679 W.Venn.).

In een tweede luik voegt de wet van 30 december 2009 in de wet van 27 juni 1921 een artikel 58 in (onder een nieuwe titel IIIbis, Inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak), waarmee aan artikel 770 W.Venn. en aan de artikelen waarnaar dit verwijst, de nodige aanpassingen worden aangebracht om die op overeenkomstige wijze specifiek van toepassing te verklaren op de inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak tussen twee verenigingen of stichtingen ingeval de partijen kiezen voor een analoge toepassing van deze bepalingen.

Artikel 58 wet van 27 juni 1921:

> "Ingeval een beroep wordt gedaan op de mogelijkheid vervat in artikel 670, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen, zijn artikel 770 van hetzelfde Wetboek en de artikelen waarnaar het verwijst, op overeenkomstige wijze van toepassing op de inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak, door een vereniging zonder winstoogmerk, een stichting van openbaar nut, een private stichting, een internationale vereniging zonder winstoogmerk of een van de instellingen of verenigingen als bedoeld in artikel 61, tweede lid, ten voordele van een rechtspersoon die tot een van de voormelde categorieën behoort.
> Voor deze toepassing op overeenkomstige wijze, moeten in de voormelde artikelen van hetzelfde Wetboek de volgende wijzigingen worden doorgevoerd:

1° het woord 'vennootschap' of het woord 'vennootschappen' wordt telkens vervangen door het woord 'rechtspersoon' of het woord 'rechtspersonen';
2° in artikel 760, § 2, 1°, worden de woorden 'het doel' vervangen door de woorden 'het doel of de doelstellingen', en worden de bepalingen onder 2° en 4° opgeheven;
3° in artikel 760, § 3, worden tussen de woorden 'de algemene vergadering' en de woorden 'van de inbrengende vennootschap' de woorden 'of, voor de rechtspersonen die geen algemene vergadering hebben, voor de raad van bestuur' ingevoegd;
4° in artikel 761, § 1, worden na de woorden 'die de inbreng doet,' de woorden 'of, voor de rechtspersonen die geen algemene vergadering hebben, de raad van bestuur,' ingevoegd;
5° in artikel 761, § 2, eerste lid, worden na de woorden 'vanuit een juridisch en economisch oogpunt,' de woorden 'alsook in het licht van het doel of de doelstellingen van de betrokken rechtspersonen', ingevoegd;
6° in artikel 761, § 2, tweede lid, wordt de eerste zin vervangen als volgt:
'Wanneer een rechtspersoon leden heeft, wordt hen ten minste één maand voor de algemene vergadering een kopie van het voorstel en van dat verslag bezorgd.';
7° artikel 761, § 3, eerste lid, wordt vervangen als volgt:
'Indien de beslissing om de inbreng te doen, wordt genomen door de algemene vergadering, gebeurt zulks onder de voorwaarden inzake aanwezigheid en meerderheid vastgelegd in artikel 8, eerste, tweede en vierde lid, van de wet van 27 juni 1921, tenzij de statuten strengere regels bevatten, dan wel in de statuten, met toepassing van artikel 48, 7°, van diezelfde wet.';
8° artikel 762 wordt vervangen als volgt:
'De akte tot vaststelling van de inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak wordt in authentieke vorm opgesteld.
De akte wordt neergelegd bij uittreksel overeenkomstig de artikelen 26novies, 31 of 51 van de wet van 27 juni 1921. Hij wordt bij uittreksel bekendgemaakt overeenkomstig diezelfde artikelen die te dezen op overeenkomstige wijze van toepassing zijn verklaard op de in artikel 61, tweede lid, van dezelfde wet bedoelde rechtspersonen.';
9° artikel 765 wordt vervangen als volgt:
'De inbreng kan aan derden worden tegengeworpen onder de voorwaarden bepaald bij de artikelen 26novies, § 3, 31, § 6, en 51, § 5, van de wet van 27 juni 1921, die te dezen op overeenkomstige wijze van toepassing zijn verklaard op de in artikel 61, tweede lid, van dezelfde wet bedoelde rechtspersonen.';
10° in artikel 766, derde lid, worden de woorden 'rechtbank van koophandel' vervangen door de woorden 'rechtbank van eerste aanleg'.".

III. Toepassingsgebied van het advies: de "pseudo-fusies"

4. Dit advies handelt uitsluitend over de boekhoudkundige verwerking van de inbreng om niet van een algemeenheid door een vereniging of stichting, ten voordele van een andere vereniging of stichting, met toepassing van de artikelen 760 tot 762 en 764 tot 767 W.Venn. Deze verrichtingen noemen we "pseudo-fusies". Daarmee wordt duidelijk aangegeven dat die verrichtingen geen fusies zijn in de zin van artikel 671 en 672 W.Venn.[5].

Het advies behandelt trouwens enkel de gevallen waarin de "overnemende" entiteit onder de toepassing valt van het KB van 19 december 2003, vóór of als gevolg van de verrichting.

IV. Boekhoudkundige verwerking

A. Principe

5. Artikel 6bis van het koninklijk besluit van 19 december 2003 bepaalt dat de verrichtingen als bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921 in de rekeningen van de betrokken verenigingen of stichtingen worden opgenomen overeenkomstig de boekhoudkundige continuïteit zoals voorzien in, naargelang het geval, de artikelen 78, § 1 en § 2, 79, 80 of 80bis KB W.Venn.[6].

Voor een pseudo-fusie betekent dit dat een dergelijke verrichting zal worden verwerkt overeenkomstig artikel 78, § 1 en § 2, of 79 KB W.Venn., die op fusies van vennootschappen van toepassing zijn.

Artikel 78, § 1 en § 2, zal van toepassing zijn in geval van een pseudo-fusie door overneming, met andere woorden, bij de inbreng van een algemeenheid door een vereniging of een stichting ten voordele van een andere bestaande vereniging of stichting. Artikel 79, dat zelf naar artikel 78 verwijst, zal van toepassing zijn in geval van een pseudo-fusie door oprichting van een nieuwe vereniging of stichting, met andere woorden, bij de inbreng van een algemeenheid door verschillende verenigingen of stichtingen ten voordele van een nieuwe, bij die gelegenheid op te richten vereniging of stichting.

De boekhoudkundige verwerking van de pseudo-fusie (door overneming of door oprichting) dient aldus te gebeuren overeenkomstig art.

78, § 2 KB W.Venn. Aldus zullen alle actief- en passiefbestanddelen, inclusief de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen, de afschrijvingen, waardeverminderingen en gevormde voorzieningen van de (internationale) vereniging of stichting, haar rechten en verplichtingen alsook haar opbrengsten en kosten van het boekjaar dienen te worden opgenomen in de boekhouding van de overnemende (internationale) vereniging of stichting tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overdragende vereniging of stichting voorkwamen op het tijdstip als bedoeld in art. 693, 5° W.Venn. Weliswaar moet in het kader van een pseudo-fusie de verwijzing naar de datum bedoeld in artikel 693, 5° W.Venn. worden gelezen als een verwijzing naar de in artikel 760, § 2, 3° W.Venn. bedoelde datum (zie infra, nr. 8).

Deze regeling wordt hierna geïllustreerd aan de hand van enkele voorbeelden.

B. Pseudo-fusie tussen een “grote” of “zeer grote” vereniging of stichting en een “kleine” vereniging of stichting en pseudo-fusie tussen twee “kleine” verenigingen of stichtingen, waarbij de “overnemer” ten gevolge van de pseudo-fusie, een “grote” of “zeer grote” vereniging of stichting wordt

6. Het is mogelijk dat een pseudo-fusie tussen een “grote[7]” of “zeer grote[8]” vereniging of stichting en een “kleine[9]” vereniging of stichting wordt verwezenlijkt.

In de veronderstelling dat de inbreng van een algemeenheid wordt verricht door de kleine vereniging of stichting (pseudo-fusie waarbij de kleine vereniging wordt “overgenomen”) ten voordele van de grote of zeer grote (“overnemende”) vereniging of stichting, en gesteld dat de kleine vereniging of stichting niet heeft beslist, zoals bepaald in artikel 15 van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen (hierna: KB van 26 juni 2003), haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen overeenkomstig de regels die voor grote verenigingen of stichtingen gelden, worden de regels van artikel 37, § 2 en § 3 van het KB van 19 december 2003 op overeenkomstige wijze toegepast. Zo luidt het voorschrift van artikel 6bis, tweede lid, van het KB van 19 december 2003: “De paragrafen 2 en 3 van artikel 37 van het huidig koninklijk besluit zijn van overeenkomstige toepassing”.

Wanneer de overdragende (“overgenomen”) vereniging of stichting dus al een boekhouding voert die naar de mening van haar raad van bestuur ten minste overeenstemt met deze die het KB van 19 december 2003 vereist[10], worden de activa en passiva van de overgedragen algemeenheid in de boekhouding van de verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting opgenomen tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overdragende vereniging of stichting voorkwamen[11]. Ook de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overdragende vereniging of stichting zullen in de boekhouding van de overnemende vereniging of stichting worden overgenomen.

Het kan eveneens voorkomen dat de “overgenomen” kleine vereniging of stichting haar vermogen waardeert overeenkomstig de waarderingsregels voor grote of zeer grote verenigingen of stichtingen, zonder evenwel een boekhouding te voeren die gelijkwaardig is aan die van grote of zeer grote verenigingen of stichtingen: in dat geval kan, naar het oordeel van de Commissie, om praktische redenen worden aanvaard dat alle verschillende bestanddelen die aan de “overnemende” vereniging of stichting worden overgedragen, in de boekhouding van deze laatste worden opgenomen tegen de waarde die zij hadden bij de “overgenomen” vereniging of stichting. De Commissie zal voorstellen om artikel 37 van het KB van 19 december 2003 in deze zin te wijzigen.

Wanneer de overdragende (“overgenomen”) vereniging of stichting naar de mening van haar raad van bestuur geen boekhouding voert die ten minste overeenstemt met deze die het KB van 19 december 2003 vereist (en haar vermogen niet waardeert met toepassing van de waarderingsregels voor grote of zeer grote verenigingen of stichtingen), worden de overgedragen activa bij de verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting gewaardeerd tegen de werkelijke waarde of, bij ontstentenis van marktwaarde, tegen de gebruikswaarde die de activa op het ogenblik van de overdracht hebben. Bij ontstentenis van een betrouwbare marktwaarde of gebruikswaarde, worden de activa in de toelichting bij de jaarrekening van de verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting opgenomen, aangevuld met de vermelding dat er geen betrouwbare marktwaarde of gebruikswaarde aan kan worden gekoppeld[12].

Wanneer het eigen vermogen van de “overgenomen” vereniging of stichting niet als dusdanig aan de “overnemende” vereniging of stichting wordt overgedragen, zal laatstgenoemde het verschil tussen de waarde van de door de kleine vereniging ingebrachte activa en passiva boeken als Beginvermogen (rekening 100). In principe wordt het Beginvermogen van een vereniging of stichting niet gewijzigd gedurende haar bestaan en gebeuren latere uitbreidingen langs de post Permanente financiering. In het geval van een pseudo-fusie wordt met de opname als Beginvermogen uiting gegeven aan het beginsel van boekhoudkundige continuïteit waarop de boekhoudkundige verwerking is gebaseerd.

7. In het geval dat het de kleine vereniging of stichting is die de inbreng van een algemeenheid verkrijgt (pseudo-fusie waarbij de kleine vereniging of stichting de “overnemende” is) vanwege een grote of zeer grote (“overgenomen”) vereniging of stichting, dan zal die “overnemende” vereniging of stichting tijdens het boekjaar waarin de pseudo-fusie plaatsheeft, de door de wet van 27 juni 1921 vastgestelde criteria om te worden beschouwd als grote of zeer grote vereniging of stichting[13] overschrijden. Het al dan niet overschrijden van die criteria dient immers op balansdatum te worden nagegaan. In dat geval dient de groot of zeer groot geworden “overnemende” vereniging of stichting voor het boekjaar van de pseudo-fusie haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen overeenkomstig de voorschriften van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, weliswaar bij KB van 19 december 2003 afgestemd op de aard van de werkzaamheden van verenigingen en stichtingen en hun wettelijk statuut. In dat geval wordt de boekhoudkundige continuïteit toegepast zoals in geval van een pseudo-fusie tussen twee grote verenigingen of stichtingen.

Het kan ook voorkomen dat een “kleine” vereniging of stichting die een andere “kleine” vereniging of stichting “overneemt”», als gevolg van de pseudo-fusie een “grote” vereniging of stichting wordt. In dat geval worden de regels van artikel 37, § 2 en § 3 van het KB van 19 december

2003 op overeenkomstige wijze toegepast[14].

C. Boekhoudkundige retroactiviteit

8. Artikel 760, § 2 W.Venn., zoals van toepassing op pseudo-fusies[15], vereist in punt 3° de vermelding in het voorstel van inbreng (in dit geval van een algemeenheid) van de "datum vanaf welke de verrichtingen van de [rechtspersoon] die de inbreng doet, boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van [de verkrijgende rechtspersoon]".

Daarnaast bevat artikel 78, § 2 KB W.Venn., de volgende bepaling: "Alle actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap, inclusief de verschillende bestanddelen van haar eigen vermogen, de afschrijvingen, waardeverminderingen en door haar gevormde voorzieningen, haar rechten en verplichtingen alsook haar opbrengsten en kosten van het boekjaar, worden, onverminderd §§ 3 tot 8, opgenomen in de boekhouding van de overnemende vennootschap tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen op het tijdstip als bedoeld in artikel 693, 5° van het Wetboek van vennootschappen". In het kader van een pseudo-fusie dient de verwijzing naar het in artikel 693, 5° W.Venn. vermelde tijdstip te worden gelezen als een verwijzing naar de in voormeld artikel 760, § 2, 3° W.Venn., vermelde datum.

Wanneer de overdragende ("overgenomen") vereniging of stichting naar de mening van haar raad van bestuur geen boekhouding voert die ten minste overeenstemt met deze die het KB van 19 december 2003 vereist (en haar vermogen niet waardeert met toepassing van de waarderingsregels voor grote of zeer grote verenigingen of stichtingen), worden de overgedragen activa gewaardeerd tegen de werkelijke waarde of, bij ontstentenis van marktwaarde, tegen de gebruikswaarde die de activa op het ogenblik van de overdracht hebben (zie supra, nr. 6). Voor deze waardering dient men zich ook te plaatsen op het tijdstip van de boekhoudkundige retroactiviteit zoals bedoeld in art. 760, § 2, 3° W.Venn.

Op grond van deze bepalingen is een boekhoudkundige retroactiviteit dus toegestaan in geval van een pseudo-fusie. Naar het oordeel van de Commissie kan dergelijke retroactiviteit niet verder reiken dan de laatste balansdatum waarop de jaarrekening van de "overgenomen" vereniging of stichting is afgesloten, ongeacht of deze werd neergelegd of niet.

D. Eigen-vermogensoverdracht

9. Wanneer een overgenomen vereniging of stichting haar boekhouding voert en haar jaarrekening opstelt overeenkomstig het KB van 19 december 2003, dient haar Beginvermogen (opgenomen in rekening 100)[16] met toepassing van het principe van boekhoudkundige continuïteit als dusdanig te worden overgenomen door de "overnemende" vereniging of stichting.

10. Er moet overigens op gelet worden dat, met betrekking tot de bestanddelen die zijn opgenomen onder Permanente Financiering (rekening 101)[17], voor giften en legaten die in het kader van een pseudo-fusie worden overgedragen bepaalde voorwaarden kunnen gelden, met daaraan verbonden een terugnemingsrecht vanwege de schenker of de legataris, wanneer aan die voorwaarden niet langer wordt voldaan door de "overnemende" vereniging of stichting. Dat kan ook het geval zijn voor een subsidie toegekend aan de "overgenomen" vereniging of stichting, wanneer de "overnemende" vereniging of stichting niet langer aan de toekenningsvoorwaarden voor die subsidie voldoet[18]. In dat geval dient de "overnemende" vereniging of stichting voor de terugbetaling van die gift, dat legaat of die subsidie, een voorziening te vormen of een schuld te boeken.

11. Met Bestemde Fondsen (rekening 13) die in het kader van een pseudo-fusie worden overgedragen, worden de fondsen bedoeld die voor de "overgenomen" vereniging of stichting bij beslissing van de algemene vergadering van de vereniging of de raad van bestuur van de stichting zijn bestemd (zie het advies van de CBN 2011/7 over bestemde fondsen[19]). Na de pseudo-fusie dient de nieuwe situatie bij de "overnemende" vereniging of stichting te worden getoetst op haar coherentie met die aanvankelijke bestemmingsbeslissing. Het is inderdaad mogelijk dat bepaalde bestemde fondsen ten gevolge van de pseudo-fusie niet langer dienstig zijn. In dit geval moeten ze rechtstreeks overgeboekt worden naar het Overgedragen resultaat (rekening 14).

E. Mogelijke bijkomende aanpassingen in hoofde van de "overnemende" vereniging of stichting

12. Wanneer de overdragende ("overgenomen") vereniging of stichting een boekhouding voert overeenkomstig het KB van 19 december 2003 kan, ondanks de verwerking van de pseudo-fusie overeenkomstig het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel, voor het overgedragen vermogen in hoofde van de overnemende vereniging of stichting een aanpassing van de waarderingsregels noodzakelijk zijn (bv. afschrijvingsduur, waardeverminderingen, waarderingsmethodes, enz.).

Met name kan een vereniging of stichting overeenkomstig art. 64, § 3 KB W.Venn. (zie artikel 7, 6°, van het KB van 19 december 2003) beslissen om materiële vaste activa waarvan de functionaliteit constant is, niet af te schrijven en de onderhouds- en vervangingkosten die daaraan verbonden zijn, op zich te nemen. Indien door de overdragende ("overgenomen") vereniging of stichting deze waarderingsregel voor een actief werd toegepast, kan de verkrijgende ("overnemende") vereniging of stichting deze waarderingswijze overnemen wanneer ook in haar hoofde aan de voorwaarde van art. 64, § 3 KB W.Venn. is voldaan. Indien er in hoofde van de overnemende vereniging of stichting geen sprake is van een constante functionaliteit, zullen op de oorspronkelijke aanschaffingswaarde uitzonderlijke afschrijvingen of, desgevallend, herwaarderingsmeerwaarden worden geboekt.

F. Overgedragen verlies

13. Wanneer de overdragende (“overgenomen”) vereniging of stichting een boekhouding voert overeenkomstig het KB van 19 december 2003 en in de balans vóór de pseudo-fusie een Overgedragen verlies (rekening 14) aanwezig is, kan dit overgedragen verlies bij de pseudo-fusie niet worden aangerekend op haar Beginvermogen (rekening 100).

Het Overgedragen verlies zal bij een pseudo-fusie door overneming in hoofde van de bestaande verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting worden samengevoegd met een eventueel bestaande Overgedragen winst bij de verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting. Bij een pseudo-fusie door oprichting zal het Overgedragen verlies van een overdragende (“overgenomen”) vereniging of stichting in hoofde van de nieuwe vereniging of stichting worden samengevoegd met een eventueel bestaande Overgedragen winst van een andere overdragende (“overgenomen”) vereniging of stichting.

G. Negatief beginvermogen

14. Wanneer een vereniging of stichting betrokken in de pseudo-fusie een negatief Beginvermogen[20] heeft, wordt dit samengevoegd met het Beginvermogen van de andere entiteit en mag dit niet gecompenseerd worden op het Overgedragen resultaat, noch op de Bestemde fondsen.

H. Voorzieningen

15. Het kan ook voorkomen dat voorzieningen die een entiteit aanlegde, door een pseudo-fusie niet langer een voorwerp hebben en zullen moeten worden teruggenomen.

V. Voorbeelden

16. In de hiernavolgende voorbeelden voeren zowel de overdragende (“overgenomen”) als de verkrijgende (“overnemende”) vereniging of stichting vóór de pseudo-fusie een boekhouding overeenkomstig het koninklijk besluit van 19 december 2003.

Voorbeeld 1 – Basisvoorbeeld

Overdragende ("overgenomen") vereniging

Vaste activa	6.000[21]	Beginvermogen	5.000
Vlottende activa	4.000	Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	10.000		10.000

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	5.500[22]	Beginvermogen	8.000
Vlottende activa	9.500	Bestemde fondsen	5.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na de pseudo-fusie ziet de balans van de verwervende (“overnemende”) vereniging er als volgt uit:

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	11.500	Beginvermogen	13.000
(6.000 [23]+ 5.500[24])		Bestemde fondsen	8.500
Vlottende activa	13.500	Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	25.000		25.000

Voorbeeld 2 – Samenvoeging overgedragen verlies en overgedragen winst (zie supra, nr. 13)

Overdragende (“overgenomen”) vereniging

Vaste activa	6.000[25]	Beginvermogen	5.000
Vlottende activa	4.000	Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	10.000		10.000

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	5.500[26]	Beginvermogen	8.000
Vlottende activa	9.500	Bestemde fondsen	2.000
		Overgedragen winst	3.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na de pseudo-fusie ziet de balans van de verwervende (“overnemende”) vereniging er als volgt uit:

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	11.500	Beginvermogen	13.000
(6.000[27] + 5.500[28])		Bestemde fondsen	5.500
Vlottende activa	13.500	Overgedragen winst	500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	25.000		25.000

Voorbeeld 3 – Negatief beginvermogen wordt na de pseudo-fusie positief (zie supra, nr. 14)

Overdragende (“overgenomen”) vereniging

Vaste activa	3.500[29]	Beginvermogen	-2.000
Vlottende activa	4.000	Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen winst	2.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	7.500		7.500

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	5.500[30]	Beginvermogen	8.000
Vlottende activa	9.500	Bestemde fondsen	2.000
		Overgedragen winst	3.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na de pseudo-fusie ziet de balans van de verwervende (“overnemende”) vereniging er als volgt uit:

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	9.000	Beginvermogen	6.000
(3.500[31] + 5.500[32])		Bestemde fondsen	5.500
Vlottende activa	13.500	Overgedragen winst	5.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	22.500		22.500

Voorbeeld 4 – Negatief beginvermogen blijft na de pseudo-fusie negatief (zie supra, nr. 14)

Overdragende ("overgenomen") vereniging

Vaste activa	3.500[33]	Beginvermogen	-2.000
Vlottende activa	4.000	Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen winst	2.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	7.500		7.500

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	5.500[34]	Beginvermogen	1.000
Vlottende activa	9.500	Bestemde fondsen	9.000
		Overgedragen winst	3.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na de pseudo-fusie ziet de balans van de verwervende ("overnemende") vereniging er als volgt uit:

Verwervende ("overnemende") vereniging

Vaste activa	9.000	Beginvermogen	-1.000
(3.500[35] + 5.500[36])		Bestemde fondsen	12.500
Vlottende activa	13.500	Overgedragen winst	5.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	22.500		22.500

1 Wet van 30 december 2009 houdende diverse bepalingen betreffende justitie (II); BS 15 januari 2010.

2 Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, BS 1 juli 1921.

3 Koninklijk besluit van 18 december 2012 tot wijziging van het Koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, BS 31 januari 2013.

4 Koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen; BS 30 december 2003.

5 In dit verband wordt erop gewezen dat de inbreng van een algemeenheid (pseudo-fusie) niet automatisch leidt tot de ontbinding van de inbrengende ("overgenomen") vereniging of stichting. De leden van de inbrengende vereniging worden trouwens niet automatisch lid van de "overnemende" vereniging.

6 Artikel 78, § 3 tot en met § 8 KB W.Venn. is daarentegen niet van toepassing in het kader van een verrichting als bedoeld in artikel 58 van de wet van 27 juni 1921. Deze bepalingen betreffen immers de boekhoudkundige verwerking van een fusie waarbij de overnemende vennootschap

aandelen bezit in de overgenomen vennootschap. Dergelijke moeder-dochter-fusie kan zich niet voordoen bij een pseudo-fusie tussen verenigingen of stichtingen aangezien deze rechtspersonen geen aandelen uitgeven.

7 Zoals bedoeld in artikel 17, § 3; 53, § 3, of 37, § 3, van de wet van 27 juni 1921.

8 Zoals bedoeld in artikel 17, § 5; 53, § 5, of 37, § 5, van de wet van 27 juni 1921.

9 Zoals bedoeld in artikel 17, § 2; 53, § 2, of 37, § 2, van de wet van 27 juni 1921.

10 Verwezen kan worden naar een kleine vereniging of stichting die vrijwillig haar boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden voert zonder hiertoe de beslissing als bedoeld in artikel 15 van het KB van 26 juni 2003 te hebben genomen (CBN-advies 2011/1 van 8 december 2010 Toelichting bij de mogelijkheid voor kleine verenigingen en stichtingen om zich te onderwerpen aan de boekhoudkundige verplichtingen opgelegd aan de grote verenigingen en stichtingen, Bulletin CBN, nr. 57, januari 2011, 27-30).

11 Zie artikel 37, § 2, van het KB van 19 december 2003.

12 Zie artikel 37, § 3, van het KB van 19 december 2003.

13 Criteria vastgelegd door artikel 17, § 3; 53, § 3 of 37, § 3, van de wet van 27 juni 1921 (grote verenigingen of stichtingen) of criteria vastgelegd door artikel 17, § 5; 53, § 5 of 37, § 5 van de wet van 27 juni 1921 (zeer grote verenigingen of stichtingen).

14 Tenzij wanneer de kleine “overgenomen” vereniging overeenkomstig artikel 15 van het KB van 26 juni 2003, beslist heeft haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen overeenkomstig de regels die voor grote verenigingen of stichtingen gelden, in welk geval de boekhoudkundige continuïteit wordt toegepast zoals bij een pseudo-fusie tussen twee grote verenigingen of stichtingen.

15 Overeenkomstig artikel 58, tweede lid van de wet van 27 juni 1921.

16 Overeenkomstig artikel 19, § 2, 1° van het KB van 19 december 2003 is het Beginvermogen het vermogen van de vereniging of stichting op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van het KB van 19 december 2003 gelden.

17 Met permanente financiering worden giften, legaten en subsidies bedoeld, die uitsluitend zijn bestemd om de werkzaamheden van de vereniging of stichting op duurzame wijze te ondersteunen.

18 Hierbij weze opgemerkt dat ontvangen subsidies in bepaalde gevallen ook kunnen worden geboekt onder Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen (zoals bij toekenning van een onderzoeksfonds met exclusief gebruiksrecht ten voordele van de toekennende instantie, zie het advies van de CBN 2011/17 “Boekhoudkundige verwerking van “onderzoeksfondsen” in de jaarrekening van grote en zeer grote verenigingen en stichtingen”, Bulletin CBN, nr. 60, januari 2012, 37-41), ofwel onder Te innen opbrengsten of Over te dragen resultaten (advies van de CBN 2011/13 Overheidssubsidies, Bulletin CBN, nr. 58, juni 2011, 30-42 en advies 2011/7 over bestemde fondsen, Bulletin CBN, nr. 58, juni 2011, 12-14).

19 Bulletin CBN, nr. 58, juni 2011, 12-14.

20 Zie het CBN advies NFP/4- Negatieve fondsen in de beginbalans van een vereniging zonder winstoogmerk.

21 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 8.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 2.000.

22 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

23 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 8.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 2.000.

24 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

25 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 8.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 2.000.

26 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

27 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 8.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 2.000.

28 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

29 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 7.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 3.500.

30 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

31 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 7.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 3.500.

32 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

33 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 7.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 3.500.

34 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.

35 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 7.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 3.500.

36 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde 10.000 en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen 4.500.