

## COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

### CBN-advies 2019/15 – Aanschaffingswaarde van een actiefbestanddeel verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld

Advies van 4 december 2019<sup>1</sup>

- I. Inleiding
- II. Boekhoudkundige verwerking
  - A. Ruil met als tegenprestatie de afgifte van een actiefbestanddeel
  - B. Ruil met als tegenprestatie het verlenen van een dienst

#### I. Inleiding

1. In dit advies verduidelijkt de Commissie op welke wijze een actiefbestanddeel moet worden opgenomen in de boekhouding wanneer dit actiefbestanddeel werd verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld. Het betreft de toepassing van artikel 3:14 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV).
2. Het artikel 3:14 KB WVV is de overname van artikel 36 van het KB W.Venn. met een verduidelijking van de aanschaffingsprijs voor alle gevallen waarbij een actiefbestanddeel wordt verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld. Een tegenprestatie anders dan in geld kan bestaan in bijvoorbeeld de afstand van een actiefbestanddeel<sup>2</sup>, maar kan evengoed bestaan in het leveren van een dienstprestatie<sup>3</sup>. Met de waarderingsregel vermeld in artikel 3:14 KB WVV wordt in het boekhoudrecht voortaan aldus een ruimere invulling gegeven aan het begrip ruil dan deze die het klassieke burgerlijke recht hieraan geeft. De klassieke burgerrechtelijke literatuur behoudt het begrip ruil voor de omruiling van zaken. Het verstrekken van diensten voor het verkrijgen van een zaak is een onbenoemd contract.<sup>4</sup>
3. Artikel 3:14 KB WVV geldt zowel voor vennootschappen als verenigingen en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren. Dit artikel heeft geen betrekking op de toe te passen waarderingsregels bij een ruil van een dienst tegen een dienst.
4. Onderhavig advies vervangt het [CBN-advies 2013/7 - De boekhoudkundige verwerking van ruilverrichtingen](#).

#### II. Boekhoudkundige verwerking

##### A. Ruil met als tegenprestatie de afgifte van een actiefbestanddeel

5. De verwerving van een actiefbestanddeel met als tegenprestatie de afgifte van een actiefbestanddeel is een ruilverrichting die een dubbele vervreemding van actiefbestanddelen met zich meebrengt. Het geruilde actiefbestanddeel verlaat de actiefpost waarin het was geboekt op de datum waarop de voornaamste risico's worden overgedragen aan de medecontractant<sup>5</sup>. De meer- of minderwaarde die bij deze vervreemding wordt gerealiseerd, wordt eveneens op deze datum in resultaat genomen. De door de ruil verworven actiefbestanddelen worden in de passende actiefpost geboekt op de datum waarop de vennootschap de voornaamste risico's van deze activa overneemt van de medecontractant.
6. Wat de waardering van de actiefbestanddelen betreft, bepaalt artikel 3:14, tweede lid KB WVV:

“De aanschaffingsprijs van een actiefbestanddeel verkregen in ruil voor een tegenprestatie anders dan in geld is de marktwaarde van deze tegenprestatie; is deze waarde moeilijk vast te stellen, dan is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het verkregen actiefbestanddeel. Deze waarden worden geschat op de datum van de ruil.”
7. De Commissie is van oordeel dat hier onder “marktwaarde” verstaan moet worden: het bedrag waarvoor een actiefbestanddeel kan worden verhandeld tussen goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie aangaan.
8. Als bij de ruil een opleg in geld wordt betaald, maakt deze opleg uiteraard onderdeel uit van de tegenprestatie. Dit wil zeggen dat de aanschaffingswaarde van het in ruil ontvangen actiefbestanddeel gelijk is aan de marktwaarde van het in ruil gegeven actiefbestanddeel verhoogd met de opleg in geld betaald aan de tegenpartij of verminderd met de opleg ontvangen van de tegenpartij.
9. Indien de marktwaarde van het in ruil overgedragen actiefbestanddeel moeilijk is vast te stellen terwijl dat voor het verworven actiefbestanddeel eenvoudig is omdat er bijvoorbeeld een actieve markt voor bestaat, wordt als aanschaffingswaarde de marktwaarde van het verworven actiefbestanddeel genomen.

10. De Commissie benadrukt dat de hogervermelde waarden moeten worden geschat op de datum van de ruil.<sup>6</sup> Dit is dus de datum waarop de ruilovereenkomst wordt gesloten, en niet de datum van de effectieve overhandiging van de goederen<sup>7</sup>.

#### Voorbeeld<sup>8</sup>

Een vennootschap A en een vennootschap B komen op 8 augustus 20XX overeen om een machine Y, eigendom van vennootschap A, te ruilen tegen een machine Z, eigendom van vennootschap B.

Op het ogenblik van de ruil staat machine Y bij vennootschap A geboekt aan een netto-boekwaarde van 40.000,00 EUR (aanschaffingswaarde 75.000,00 EUR, geboekte afschrijvingen 35.000,00 EUR). Op de datum van de ruilovereenkomst, i.e. 8 augustus 20XX, raamt vennootschap A de marktwaarde van deze machine Y op 50.000,00 EUR.

Machine Z staat in de boekhouding van vennootschap B ingeschreven aan een netto-boekwaarde van 45.000,00 EUR (aanschaffingswaarde 60.000,00 EUR, geboekte afschrijvingen 15.000,00 EUR). Op de datum van de ruilovereenkomst raamt vennootschap B de marktwaarde van deze machine Z op 50.000,00 EUR.

De vennootschappen A en B leveren de actiefbestanddelen op 15 oktober 20XX en dragen op die datum de voornaamste risico's van de in de ruil betrokken actiefbestanddelen over. Dit wordt bij de vennootschappen A en B geboekt<sup>9</sup> als volgt:

#### Vennootschap A

2310	Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde Z		50.000	
2329	Installaties, machines en uitrusting: geboekte afschrijvingen Y		35.000	
	aan	2320	Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde Y	75.000
		763	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa	10.000

#### Vennootschap B

2310	Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde Y		50.000	
2329	Installaties, machines en uitrusting: geboekte afschrijvingen Z		15.000	
	aan	2320	Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde Z	60.000
		763	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa	5.000

## **B. Ruil met als tegenprestatie het verlenen van een dienst**

11. Artikel 3:14 KB WVV regelt eveneens de boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een actiefbestanddeel met als tegenprestatie een dienst.

12. De aanschaffingsprijs van het ontvangen actiefbestanddeel is gelijk aan de marktwaarde van de tegenprestatie, i.e. het verlenen van de dienst.

#### Voorbeeld<sup>10</sup>

Een vennootschap A en een vennootschap B komen overeen om een machine die eigendom is van vennootschap B, te ruilen tegen een dienst die verleend wordt door vennootschap A.

Op het ogenblik van de ruil staat deze machine bij vennootschap B geboekt aan een netto-boekwaarde van 40.000,00 EUR (aanschaffingswaarde 75.000,00 EUR, geboekte afschrijvingen 35.000,00 EUR).

Op de datum van de ruil raamt vennootschap A de marktwaarde van de tegenprestatie, een dienst, op 45.000,00 EUR. De marktwaarde van de geruilde machine bedraagt eveneens 45.000 euro.

De volgende boekingen vinden plaats:

#### Vennootschap A

Op de datum waarop de voornaamste prestatie van de dienst wordt uitgevoerd<sup>11</sup>

230	Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde		45.000	
	aan	499 <sup>12</sup>	Wachtrekeningen	45.000
499	Wachtrekeningen		45.000	
	aan	700	Omzet – Verkopen en dienstprestaties	45.000

Op de datum van de overdracht van de voornaamste risico's<sup>13</sup>

61	Diensten en diverse goederen	45.000	
	aan 499 Wachtrekeningen		45.000
499	Wachtrekeningen (marktwaarde van de dienst)	45.000	
239	Installaties, machines en uitrusting: geboekte afschrijvingen	35.000	
	aan 230 Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde		75.000
	763 Meerwaarden op de realisatie van vaste activa		5.000

13. Als een opleg in geld wordt betaald, maakt deze opleg uiteraard onderdeel uit van de tegenprestatie. Dit wil zeggen dat de aanschaffingswaarde van het in ruil ontvangen actiefbestanddeel gelijk is aan de marktwaarde van de dienstprestatie verhoogd met de opleg in geld betaald aan de tegenpartij of verminderd met deze opleg ontvangen van de tegenpartij.

14. Indien de marktwaarde van de dienstprestatie moeilijk is vast te stellen terwijl dat voor het verworven actiefbestanddeel eenvoudig is omdat er bijvoorbeeld een actieve markt voor bestaat, wordt als aanschaffingswaarde de marktwaarde van het verworven actiefbestanddeel genomen.

15. De Commissie is van oordeel dat hier onder "marktwaarde" verstaan moet worden: het bedrag waarvoor een actiefbestanddeel kan worden verhandeld tussen of een dienstenovereenkomst kan worden overeengekomen met goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie aangaan.

16. De hogervermelde waarden moeten worden geschat op de datum van de ruil.<sup>14</sup> Dit is dus de datum waarop de ruilovereenkomst wordt gesloten, en niet de datum van de effectieve overhandiging van het goed of de effectieve levering van de dienstprestatie.<sup>15</sup>

- 
- 1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 18 juli 2019 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.
  - 2 De ruilverrichting zoals gedefinieerd in artikel 1702 Burgerlijk Wetboek.
  - 3 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, BS, 30 april 2019, p. 42253.
  - 4 R. Dekkers, Handboek burgerlijk recht, II, Brussel, Bruylant, 1971, nr. 940; A. Kluyskens, Beginselen van burgerlijk recht, IV, De contracten, Antwerpen, Standaard, 1952, nr. 190; S. Van Crombrugge, Nieuwe waarderingsregel voor ruil: ontwerpadvies CBN, Balans, 15 september 2019, p. 4.
  - 5 Zie in het bijzonder randnummer 10 van CBN-advies 2012/17 – Erkenning van opbrengsten en kosten.
  - 6 Artikel 3:14, tweede lid KB WVV.
  - 7 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, BS, 30 april 2019, p. 42253.
  - 8 Voor de eenvoud wordt in het voorbeeld de btw buiten beschouwing gelaten.
  - 9 Voor meer toelichting over het tijdstip van de opbrengsterkenning wordt verwezen naar het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten. In dit voorbeeld is deze datum dus 15 oktober 20XX.
  - 10 In het voorbeeld wordt voor de eenvoud de btw buiten beschouwing gelaten.
  - 11 CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.
  - 12 Of rechtstreeks een debitering van de rekening 230 Installaties, machines en uitrusting: aanschaffingswaarde en een creditering van de rekening 700 Omzet- Verkopen en dienstprestaties. Het gebruik van een wachtrekening kan administratief aangewezen zijn wanneer de boekingen gebeuren aan de hand van de uitgereikte en de ontvangen facturen.
  - 13 CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten.
  - 14 Artikel 3:14, tweede lid KB WVV.
  - 15 Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, BS, 30 april 2019, p. 42253.