COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2010/5 - Berekening criteria artikel 15 W.Venn.

Advies van 19 mei 2010

I. Omzet
  A. Algemene regel
  B. Afwijkende regeling
II. Voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar
III. Berekening op geconsolideerde basis

Artikel 15 maakt op basis van de jaaromzet, het balanstotaal en het personeelsbestand het onderscheid tussen (grote) vennootschappen en kleine vennootschappen. Volgens artikel 15, § 1 W.Venn. zijn kleine vennootschappen deze met rechtspersoonlijkheid die voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet, exclusief btw: 7.300.000 euro;
- balanstotaal: 3.650.000 euro;

tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

Dit onderscheid is belangrijk, omdat niet-genoteerde kleine vennootschappen in een aantal gevallen aan eenvoudigere regels zijn onderworpen.[1]

I. Omzet

Aan de Commissie werd de vraag gesteld wat precies moet worden begrepen onder het criterium omzet.

A. Algemene regel

Artikel 96, I.A. K.B. W.Venn. omschrijft omzet als het bedrag van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap, onder aftrek van de op de verkoopprijs in de handel toegestane kortingen (afslag, ristorno, rabat). Dit bedrag omvat niet de belasting over de toegevoegde waarde, noch enige andere rechtstreeks met de omzet verbonden belasting. Onder omzet worden eveneens opgenomen de tegemoetkomingen van de overheid in het kader van een tariferingspolitiek als compensatie voor lagere ontvangsten. Voor de natuurlijke personen die koopman zijn, omvat de omzet ook de onttrekkingen in natura anders dan ten behoeve van hun bedrijf.[2] Het MAR voorziet de volgende onderverdeling:

700 tot 707 Verkopen en dienstprestaties
708 Toegekende kortingen, ristorno's en rabatten (-)

Stel dat in de resultatenrekening de volgende bedragen voorkomen:

- omzet: 3.300.000 euro;
- andere bedrijfsopbrengsten: 200.000 euro;
- financiële opbrengsten: 700.000 euro; en
- uitzonderlijke opbrengsten: 550.000 euro.

Volgens de algemene regel, vervat in artikel 96, I.A. K.B. W.Venn., bedraagt de omzet 3.300.000 euro.

B. Afwijkende regeling

Evenwel bevat art. 15, § 4, derde lid W.Venn. een afwijkende regeling wanneer de opbrengsten die voortspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post "Omzet". In dit geval moet voor de toepassing van artikel 15, § 1 onder omzet worden verstaan: het totaal van de opbrengsten met uitsluiting van de uitzonderlijke opbrengsten.[3]

Onder Opbrengsten die voortspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap dienen zowel de bedrijfs- als de financiële opbrengsten

begrepen te worden. Dat houdt voor wat de bedrijfsopbrengsten betreft in dat naast de klassieke omzet, tevens de toename of afname van de voorraad goederen in bewerking en gereed product en bestellingen in uitvoering moet in rekening gebracht worden samen met de geproduceerde vaste activa en andere bedrijfsopbrengsten.

De Andere bedrijfsopbrengsten behoren in beginsel niet tot de omzet. Zij omvatten de van derden ontvangen en met de bedrijfsuitoefening verbonden opbrengsten die niet hun oorsprong vinden in een verkoop of een dienstverlening aan derden, binnen het kader van de gewone bedrijfsuitvoering van de vennootschap, en niet als een financiële of uitzonderlijke opbrengst kunnen worden aangemerkt. In het bijzonder worden onder die post opgenomen de subsidies of compenserende bedragen bij in- of uitvoer alsmede de exploitatiesubsidies alsook de meerwaarden die werden verwezenlijkt bij de realisatie van handelsvorderingen.[4]

Bij de Financiële opbrengsten dienen tevens de Andere financiële opbrengsten begrepen te worden. Deze bestaan uit de meerwaarden verwezenlijkt bij de realisatie van vorderingen, andere dan handelsvorderingen, van geldbeleggingen en van liquide middelen, de als opbrengst geboekte kapitaal- en interestsubsidies, de wisselresultaten en de resultaten uit de omrekening van vreemde valuta tenzij deze specifiek verbonden zijn met een andere post van de resultatenrekening; in dit laatste geval mogen ze onder die post worden opgenomen, en alle opbrengsten van financiële aard die geen verband houden met welbepaalde activa.[5]

Onderstaand voorbeeld tracht de tekst van artikel 15, § 4, derde lid W.Venn. te verduidelijken.

Stel dat uit de resultatenrekening de volgende cijfers blijken:

- omzet: 3.300.000 euro;
- andere bedrijfsopbrengsten: 850.000 euro;
- financiële opbrengsten: 2.700.000 euro; en
- uitzonderlijke opbrengsten: 550.000 euro.

De eerste drie posten komen voort uit het gewoon bedrijf van de vennootschap. Samen vormen zij een totaal van 6.850.000 euro, waarvan meer dan de helft is samengesteld door opbrengsten buiten Omzet (omzet in de zin van artikel 96, I.A. K.B. W.Venn). In dit geval wordt voor de toepassing van artikel 15, § 1 W.Venn. het cijfer van 6.850.000 als omzet beschouwd. (dus: alle bedrijfsopbrengsten en financiële opbrengsten: de MAR-rekeningen 70 t.e.m. 75).

Hier kan nog aan toegevoegd worden dat art. 15, § 3 W.Venn. stelt dat, indien een boekjaar een duur van minder of meer dan twaalf maanden heeft, het bedrag van de omzet exclusief de belasting over de toegevoegde waarde bedoeld in art. 15, § 1 W.Venn., wordt vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer twaalf is en de teller het aantal maanden van het boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld. Dit is logischerwijs ook van toepassing in het geval art. 15, § 4, derde lid W.Venn. dient te worden toegepast.

II. <u>Voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar</u>

De bewoordingen van artikel 15 laten geen twijfel bestaan. Sinds de wet van 23 december 2005 is er sprake van een kleine vennootschap wanneer die “voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar” niet meer dan één van hogervermelde criteria overschrijdt.[6]

Concreet houdt dit in dat een vennootschap, die in de loop van twee opeenvolgende boekjaren niet meer dan één criterium overschrijdt, als klein beschouwd zal worden voor de hele duur van het derde boekjaar. De vennootschap blijft klein in de loop van het vierde boekjaar, indien ze tijdens het derde boekjaar nog steeds niet meer dan één criterium heeft overschreden. Overschrijdt de vennootschap daarentegen in het derde boekjaar meer dan één criterium, dan zal zij de komende twee jaren niet meer als kleine vennootschap beschouwd worden. Om als kleine vennootschap aangemerkt te worden, mag immers zowel in het laatst als het voorlaatst afgesloten boekjaar slechts één criterium overschreden zijn.

Stel bijvoorbeeld dat een vennootschap tijdens de boekjaren 1, 2 en 3 de criteria niet overschrijdt. In de loop van boekjaar 4 wordt echter meer dan één van de criteria overschreden. Deze vennootschap zal toch nog als klein worden beschouwd gedurende het boekjaar 4, omdat ze dan voor het laatst afgesloten boekjaar (3) en het voorlaatst afgesloten boekjaar (2) niet meer dan één van de criteria overschreden heeft. Daarentegen zal ze niet meer als klein worden beschouwd vanaf boekjaar 5, ongeacht of ze de criteria op dat moment al dan niet overschrijdt, want één van de twee laatst afgesloten boekjaren (4) overschreed ze meer dan één criterium. De vennootschap zal ten vroegste in boekjaar 7 terug als kleine vennootschap kunnen aangemerkt worden, ongeacht of ze de criteria in boekjaar 7 al dan niet overschrijdt, op voorwaarde uiteraard dat in boekjaar 5 en 6 niet meer dan één van de criteria overschreden werd.

Jaar	1	2	3	4	5	6	7
Meer dan één criterium overschreden*	NEE	NEE	NEE	JA	NEE	NEE	JA
Grootte van de vennootschap			KLEIN	KLEIN	GROOT	GROOT	KLEIN

* tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

Alhoewel de Memorie van Toelichting bij de wet van 23 december 2005 uitdrukkelijk bepaalt dat de tekst van artikel 15, § 1 in overeenstemming is met artikel 12, § 1 van de Vierde Richtlijn, komt de Commissie tot de vaststelling dat dit in werkelijkheid niet het geval is.[7] De Richtlijn bepaalt namelijk duidelijk dat vennootschappen van statuut kunnen veranderen indien zij gedurende twee boekjaren de

criteria overschrijden of niet meer overschrijden. Dit impliceert dat een kleine vennootschap die eenmalig de criteria overschrijdt, volgens de Vierde Richtlijn het statuut van kleine vennootschap niet had moeten verlaten.[8]

Tot slot is het van belang te weten op welk moment de criteria van artikel 15, § 1 W. Venn. precies worden getoetst. Vennootschappen die met hun bedrijf starten, moeten voor de toepassing van de criteria, de in artikel 15, § 1 W.Venn. opgesomde cijfers bij het begin van het boekjaar te goeder trouw schatten.[9] De Commissie is van oordeel dat voor de overige vennootschappen de criteria dienen te worden getoetst op balansdatum. Voor deze conclusie baseert de Commissie zich op de bewoordingen van artikel 12, § 1 van de Vierde Richtlijn, die duidelijk voorschrijft dat het overschrijden of niet meer overschrijden van de criteria op balansdatum moet worden vastgesteld.[10]

III. Berekening op geconsolideerde basis

Artikel 15, § 5 bepaalt dat, wanneer een vennootschap met één of meer andere vennootschappen verbonden is in de zin van artikel 11 W.Venn., de criteria inzake omzet en balanstotaal bedoeld in artikel 15, § 1 W.Venn. berekend worden op geconsolideerde basis. De Commissie werd gevraagd op welk tijdstip deze verbondenheid moet worden vastgesteld, in het bijzonder wanneer de vennootschap in de loop van het boekjaar een deelneming verwerft van meer dan 50%.[11] Daarnaast wordt gevraagd of, voor de berekening van de omzet op geconsolideerde basis, rekening moet worden gehouden met de totale omzet van de dochteronderneming.

De verplichte berekening op geconsolideerde basis geldt slechts op voorwaarde dat de vennootschappen verbonden zijn in de zin van artikel 11 W.Venn.[12] In advies 12/5 benadrukt de Commissie dat een verbonden onderneming in de zin van artikel 11 W.Venn., een verbonden onderneming blijft, ook al zou zij bij toepassing van de consolidatiebepalingen van het K.B. W.Venn. buiten de consolidatiekring worden gelaten.[13] De definitie van art. 15, § 5 W.Venn. bouwt namelijk de mogelijkheid geboden door art. 107 tot 112 K.B. W.Venn. niet in.

De Commissie is van mening dat voor verbonden ondernemingen, net zoals dit het geval is bij niet-verbonden ondernemingen, de omzet en het balanstotaal vastgesteld moeten worden op balansdatum.[14] Bijgevolg zal men ook op dat moment moeten nagaan of de ondernemingen verbonden zijn in de zin van artikel 11 W. Venn. Wanneer echter deze verbondenheid pas in de loop van het boekjaar is tot stand gekomen, is de Commissie van mening dat slechts het deel van de omzet, evenredig aan de periode die loopt vanaf ontstaan van de verbondenheid tot de afsluitdatum van het boekjaar, in aanmerking moet genomen worden voor de berekening van de criteria van artikel 15, § 1 W. Venn. op geconsolideerde basis. Dit houdt in dat enkel de post-acquisitie omzet dient geselecteerd te worden.

Tot slot moet opgemerkt worden dat voor de benoeming van een commissaris iedere vennootschap afzonderlijk wordt beschouwd, behoudens de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die gehouden is een geconsolideerde jaarrekening op te stellen en te publiceren.[15]

---

1 Vennootschappen die als klein aangemerkt worden, kunnen hun jaarrekening opmaken volgens een verkort schema (art. 93 W.Venn.). In sommige gevallen zijn kleine vennootschappen zelfs helemaal niet onderworpen aan de verplichtingen die gelden voor (grote) vennootschappen. Zo zijn ze niet verplicht een jaarverslag op te stellen, en moeten ze dit bijgevolg ook niet publiceren (art. 94 W.Venn.). Daarnaast zijn kleine vennootschappen niet onderworpen aan de verplichting een commissaris te benoemen (art. 141, 2° W.Venn.).

2 De Commissie heeft in het verleden reeds enkele adviezen gepubliceerd omtrent de aard van de omzet: zie onder meer CBN-advies 100 Omzet – Begrip, Bull. CBN nr. 1, augustus 1977, p. 11; rekening houdende met het feit dat geen compensaties mogen worden verricht tussen kosten en opbrengsten, behoren doorgerekende kosten tot de omzet indien deze doorrekening tot de gebruikelijke activiteit van de onderneming behoort, of de onderneming deze kosten betaalt voor eigen rekening en niet als lasthebber voor rekening van een derde, haar lastgever. Met betrekking tot de omzet van tussenpersonen: zie CBN-advies 103 Omzet – Tussenpersonen, Bull. CBN nr. 1, augustus 1977, p. 12-14; de accijns op bepaalde producten is niet rechtstreeks met de omzet verbonden en kan dus niet van het bedrag van de omzet worden afgetrokken: zie CBN-advies 101 Omzet – Accijns op bepaalde producten, Bull. CBN nr. 1, augustus 1977, p. 11; overige CBN-adviezen met betrekking tot de omzet zijn: CBN-advies 102 Omzet - Verkopen CIF, Bull. CBN nr. 1, augustus 1977, p. 11; CBN-advies 103/2 Omzet van expediteurs, Bull. CBN nr. 22, juni 1988, p. 1 en CBN-advies 103/3 Omzet van lijnagenten, Bull. CBN nr. 22, juni 1988, p. 3.

3 Artikel 15, § 4, 3de lid W.Venn.

4 Art. 96, I.D. K.B. W.Venn.

5 Art. 96, IV.C. K.B. W.Venn.

6 B.S. 30 december 2005. De nieuwe wettekst bevestigt de interpretatie van het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Volgens het Instituut moet de bepaling in die zin worden geïnterpreteerd dat alle vennootschappen “groot” zijn, tenzij men zich bevindt in een van de volgende hypotheses: enerzijds twee opeenvolgende boekjaren onder de criteria (dan wordt ze als klein beschouwd voor de hele duur van het derde boekjaar), of anderzijds een jonge vennootschap waarvan men kan vermoeden dat ze onder de criteria blijft (zie IBR-Jaarverslag 2005, p. 91-92 en Per.B. IBR nr. 3/2004).

7 Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2020/1, p. 8. Merkwaardig genoeg moet vastgesteld worden dat deze Memorie van Toelichting het probleem van de definitie van de kleine vennootschap niet heeft verduidelijkt. Men begint immers te verwijzen naar de toestand vóór de coördinatie waaruit het Wetboek van Vennootschappen ontstond, terwijl het juist ging om de toestand ná de coördinatie door de wet van 7 mei 1999. Het is de onduidelijke formulering van deze laatste wet die aanleiding gaf tot verwarring en uiteindelijk rechtgezet werd door de wet van 23 december 2005.

8 Het omgekeerde geldt uiteraard ook voor een vennootschap die eenmalig binnen de criteria van een kleine vennootschap blijft.

9 Artikel 15, § 2 W.Venn.

10 De vereiste van toetsing op balansdatum is namelijk, in tegenstelling tot wat het geval is voor kleine groepen (artikel 16, § 2 W.Venn.), niet opgenomen in artikel 15 W.Venn.

11 Bij een deelneming van meer dan 50% hoort normalerwijze integraal te worden geconsolideerd. Dit betekent dat bij een deelneming van bijvoorbeeld 60% de omzet van de dochter volledig, en dus niet naar rato van 60%, in de consolidatie wordt opgenomen, onverminderd uiteraard de aftrek van de intergroepsomzet (CBN-advies 12/4 Omvangcriteria – Berekening op geconsolideerde basis, Bull. CBN nr. 16, april 1985, p. 9-10).

12 Artikel 11 W.Venn. verwijst op zijn beurt voor de begrippen controle en consortium naar de artikelen 5 t.e.m. 10 W.Venn.

13 Bijgevolg wordt zij mee in aanmerking genomen voor de berekening op geconsolideerde basis van omzet en balanstotaal (CBN-advies 12/5 Berekening op geconsolideerde basis, Bull. CBN nr. 30, februari 1993, p. 10-11).

14 De Europese Commissie stelt echter in artikel 4 en 6 van haar Aanbeveling 2003/361/EG van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen, dat de onderneming de op jaarbasis berekende gegevens moet vaststellen op de datum van afsluiting van de rekeningen. De gegevens van ondernemingen die verbonden ondernemingen hebben, worden vastgesteld op basis van de rekeningen en andere gegevens van de onderneming of, zo van toepassing, van de geconsolideerde rekeningen van de onderneming of van de geconsolideerde rekeningen waarin de onderneming door consolidatie is opgenomen.

15 Artikel 141, 2° W. Venn.