COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/10 – De boekhoudkundige en jaarrekeningrechtelijke verplichtingen van een beoefenaar van een vrij beroep

Advies van 4 september 2019[1]

I. Algemeen
II. Boekhoudkundige verplichtingen – aanvangsmoment
III. Boekjaar van een beoefenaar van een vrij beroep
IV. Dubbele boekhouding of vereenvoudigde boekhouding (optie) in functie van het omzetcijfer
V. Dubbele boekhouding
VI. Vereenvoudigde boekhouding
VII. Geen externe jaarrekening – geen publicatieverplichting

I. Algemeen

1. In het CBN-advies 2019/9 – Boekhoudplichtige onderneming verduidelijkt de Commissie wie aangemerkt wordt als boekhoudplichtige onderneming en vanaf wanneer[2] deze onderworpen is aan de boekhoudkundige verplichtingen vermeld in het Wetboek van economisch recht (hierna: WER), Boek 3, Titel 3, Hoofdstuk 2 Boekhouding van de onderneming. In onderhavig advies verduidelijkt de Commissie in het bijzonder de boekhoudkundige verplichtingen die hieruit voortvloeien voor een natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent.

2. Het ondernemingsbegrip wordt verruimd ingevolge de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht. Deze verruiming heeft tot doel om met het nieuwe ondernemingsbegrip alle actoren die economisch actief zijn te dekken. In navolging van de verruiming van het algemene ondernemingsbegrip was het de wens van de regering om het toepassingsgebied van de boekhoudverplichtingen zoveel mogelijk af te stemmen op het gemoderniseerde ondernemingsbegrip en deze verplichtingen zoveel als mogelijk te stroomlijnen en te uniformiseren.[3] De verruiming van het algemene ondernemingsbegrip heeft ook gevolgen inzake het aanwenden van de boekhouding door en tegen ondernemingen als bewijsmiddel[4]. Ook dit onderstreept het belang voor een onderneming van het voeren van een regelmatige boekhouding.

3. De beoefenaars van een vrij beroep werden niet beoogd in de boekhoudwet van 1975[5]. Tot vóór de inwerkingtreding van de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht bestond voor natuurlijke personen immers uitsluitend een boekhoudverplichting voor diegenen die werden aangemerkt als koopman. Niettemin moesten in principe álle natuurlijke personen die zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefenen, net omwille van het uitoefenen van die zelfstandige beroepsactiviteit, en dus ongeacht of daaruit fiscaalrechtelijk winsten of baten voortvloeien, ook reeds vóór de inwerkingtreding van de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht, op één of andere wijze hun verrichtingen registreren. Een dergelijke registratie is immers nodig voor onder meer de naleving van diverse fiscale regelgevingen. De wetgever heeft geenszins de bedoeling gehad om met de verruiming van het toepassingsgebied van de boekhoudplichtige ondernemingen een onnodige administratieve verzwaring op te leggen aan de ondernemingen.[6]

4. De Commissie spreekt zich met onderhavig advies expliciet niet uit over de wijze waarop de beoefenaars van een vrij beroep hun fiscale verplichtingen dienen te vervullen. De verwijzingen hierna naar een aantal fiscale verplichtingen worden door de Commissie uitsluitend aangehaald in hun relatie met de verplichtingen die gelden voor de beoefenaars van een vrij beroep ingevolge de onderwerping aan de verplichtingen opgenomen in Boek 3, Titel 3, Hoofdstuk 2 WER.

II. Boekhoudkundige verplichtingen – aanvangsmoment

5. Hoewel iedere natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent vanaf 1 november 2018 een boekhoudplichtige onderneming is, wordt niet elke boekhoudplichtige onderneming onmiddellijk onderworpen aan de verplichtingen vermeld in Boek 3, Titel 3, Hoofdstuk 2 van het WER.[7] Er wordt een onderscheid gemaakt naargelang de datum van aanvang van de zelfstandige beroepswerkzaamheid.

a. De natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent en slechts vanaf 1 november 2018 gestart is met een zelfstandige beroepsactiviteit in België is onmiddellijk vanaf de aanvang van haar activiteiten onderworpen aan de boekhoudkundige verplichtingen vermeld in Boek 3, Titel 3, Hoofdstuk 2 van het WER.
b. De natuurlijke persoon die reeds vóór 1 november 2018 een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefende is onderworpen aan de boekhoudkundige verplichtingen vermeld in Boek 3, Titel 3, Hoofdstuk 2 van het WER vanaf het eerste boekjaar dat ten vroegste start

vanaf 1 mei 2019.

III. Boekjaar van een beoefenaar van een vrij beroep

6. Elke boekhoudplichtige onderneming, en dus ook de beoefenaar van een vrij beroep, moet ten minste eens per jaar een inventaris[8] opmaken van al haar bezittingen en rechten, vorderingen, schulden en verplichtingen, die betrekking hebben op haar bedrijf.

7. Er is geen wettelijke datum vooropgesteld waarop de inventaris, en de daaruit voortvloeiende interne jaarrekening moet worden opgesteld. De boekhoudplichtige onderneming kan deze datum met andere woorden zelf kiezen.[9] De Commissie is evenwel van mening dat een boekjaar in principe een duurtijd heeft van twaalf maanden. Een uitzonderlijke verlenging of verkorting van het boekjaar tot een duur van meer of minder dan twaalf maanden is hierbij mogelijk, doch mits de beslissing hiertoe wordt genomen vóór het einde van het boekjaar zelf. In het WER is geen beperking opgenomen over het aantal keren dat het boekjaar kan worden verlengd of verkort. Het ontbreken van een expliciete toelating dat een boekjaar uit meer of minder dan twaalf maanden kan bestaan, getuigt er volgens de Commissie van dat de wetgever zich ertegen verzet dat het boekjaar stelselmatig een duur zou hebben die verschilt van twaalf maanden.[10]

IV. Dubbele boekhouding of vereenvoudigde boekhouding (optie) in functie van het omzetcijfer

8. De beoefenaar van een vrij beroep moet, net zoals iedere boekhoudplichtige onderneming, een voor de aard en de omvang van haar bedrijf passende boekhouding voeren en neemt de bijzondere wetsvoorschriften betreffende dat bedrijf in acht.[11] Dit wil zeggen dat de beroepsbeoefenaar zijn boekhouding moet houden op dermate wijze dat zij beantwoordt aan haar eigen behoeften inzake beleid, informatie, interne en externe controle. De organisatie van de boekhouding moet zodanig zijn dat ze het mogelijk maakt in alle zekerheid te beantwoorden aan de diverse informatiebehoeften van de onderneming zelf, evenals van derden aan wie rekenschap moet worden gegeven of aan wie inlichtingen verstrekt moeten worden.[12] Indien bijvoorbeeld voor fiscale doeleinden bepaalde informatie in de boekhouding moet worden opgenomen, zou ook boekhoudrechtelijk de boekhouding dermate moeten worden georganiseerd dat deze informatie uit de boekhouding kan worden afgelezen.[13] De Commissie heeft de overtuiging dat de fiscale vormregels op het vlak van btw en inkomstenbelasting die gelden voor het houden van de boekhouding die voortvloeien uit de fiscale wetboeken verzoenbaar zijn met de boekhoudkundige regels zodat de boekhoudplichtige ondernemingen niet verplicht zijn om hiertoe boekhoudingen in duplo te voeren.

9. De Commissie verwijst naar de diverse adviezen die ze reeds heeft uitgebracht met betrekking tot de na te leven principes bij het voeren van een boekhouding die al dan niet gehouden wordt door middel van geïnformatiseerde systemen. Bijzondere aandacht kan hierbij worden geschonken aan het CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding, dat evenwel geactualiseerd zal worden ingevolge het gemoderniseerde ondernemingsrecht.

10. De Commissie vestigt er de aandacht op dat bij de organisatie van haar boekhouding de boekhoudplichtige onderneming best rekening houdt met de diverse rapporteringsverplichtingen die uit andere dan de boekhoudkundige reglementeringen voortvloeien. De Commissie denkt hierbij, voor wat betreft de beoefenaar van een vrij beroep, in het bijzonder aan de bepalingen vermeld in:

a. voor wat betreft de inkomstenbelastingen: artikel 315bis WIB 92, artikel 320, § 2 en 321 WIB 92 en diverse ministeriële besluiten dienaangaande;
b. voor wat betreft de btw: artikel 14 KB nr. 1 W.BTW en ministeriële besluiten dienaangaande.

11. Voormelde fiscale reglementeringen bevatten een aantal specifieke, gedetailleerde, technische vormvereisten bij het voeren van een boekhouding. Dergelijke verregaande formele vormvoorschriften zijn niet opgenomen in de boekhoudwetgeving. De enige, doch substantiële vereiste die gesteld wordt is dat de boeken op een zodanige wijze moeten worden gehouden dat de onderneming haar boekhouding kan voeren in overeenstemming met de wettelijke en reglementaire bepalingen die van toepassing zijn op het voeren van een boekhouding, inzonderheid wat betreft de materiële continuïteit, de regelmatigheid en de onveranderlijkheid.[14] De Koning heeft bij wijze van voorbeeld een methode uitgewerkt die kan worden toegepast indien ervoor gekozen wordt om een boekhouding in papiervorm te houden.[15] Het staat de onderneming evenwel vrij om de boekhouding op een andere wijze te organiseren voor zover de voormelde substantiële vereiste wordt nagekomen.

12. Onverminderd de voormelde algemene vereiste waaraan iedere boekhouding dient te voldoen wordt voor een natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent de vorm waarin de boekhouding moet worden gehouden bepaald naargelang het bedrag van de andere dan niet-recurrente ontvangsten[16], exclusief btw, over het laatste boekjaar[17] kleiner of gelijk is dan 500.000 euro.

a. Indien de andere dan niet-recurrente ontvangsten, in voorkomend geval exclusief btw, over het laatste boekjaar meer bedragen dan 500.000 euro dan moet de natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent een dubbele boekhouding voeren;
b. Indien de andere dan niet-recurrente ontvangsten, in voorkomend geval exclusief btw, over het laatste boekjaar ten hoogste 500.000 euro bedragen dan mag (optioneel) de natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent een vereenvoudigde boekhouding voeren.

V. Dubbele boekhouding

13. De natuurlijke persoon die een vrij beroep uitoefent en een dubbele boekhouding voert[18] moet zich wat betreft de vorm en de inhoud van de jaarrekening gedragen naar de bepalingen dienaangaande van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) en het uitvoeringsbesluit van 29 april 2019 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV).[19] Hieruit volgt dat de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden moeten worden gevolgd, dat de waarderingsregels dienen toegepast te worden vervat in het geciteerd besluit en dat bij het voeren van de boekhouding gebruik moet worden gemaakt van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel zoals door de Koning bepaalt in de bijlage 1: minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel

voor boekhoudplichtige ondernemingen andere dan verenigingen en stichtingen.

14. Voor de praktische wijze waarop dergelijke boekhouding moet worden gehouden, wordt verwezen naar het CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding.[20]

15. De verplichting tot opmaak van een jaarlijkse inventaris en interne jaarrekening vloeit voort uit het WER[21]. Voor wat betreft de beoefenaars van een vrij beroep die ervoor opteren om een dubbele boekhouding te voeren geldt dat deze zich wat betreft de vorm en de inhoud van de jaarrekening moeten gedragen naar de bepalingen van het KB WVV.[22]

VI. Vereenvoudigde boekhouding

16. De beoefenaar van een vrij beroep die een vereenvoudigde boekhouding voert moet alle verrichtingen zonder uitstel, getrouw en naar tijdsorde inschrijven in ten minste drie dagboeken: een financieel dagboek, een inkoopdagboek en een verkoopdagboek.[23] Voor de praktische wijze waarop dergelijke boekhouding moet worden gehouden, wordt verwezen naar het CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding.[24]

17. De verplichting tot opmaak van een jaarlijkse inventaris en interne jaarrekening vloeit voort uit het WER.[25] Deze moeten een opgave bevatten van alle bezittingen, en rechten van welke aard ook, en van alle vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook, die betrekking hebben op het bedrijf, en van de eigen middelen daaraan verstrekt.[26] In de huidige stand van de boekhoudwetgeving zijn er geen formele vormvoorwaarden opgenomen waaraan de interne jaarrekening van een boekhoudplichtige onderneming die een vereenvoudigde boekhouding voert, moet voldoen.[27] Het ontbreken van specifieke waarderingsregels mag evenwel geen vrijgeleide zijn om de inventaris op een willekeurige manier op te stellen. Om regelmatig te zijn moet een boekhouding controleerbaar zijn. Daartoe moeten de gegevens en de staten die voortvloeien uit de verwerking van de boekhoudgegevens steeds a posteriori kunnen worden geverifieerd. Dit impliceert niet enkel dat elke verrichting van begin tot einde moeten kunnen worden gevolgd, maar ook dat de verantwoordingsstukken daartoe kunnen worden teruggevonden.[28]

VII. Geen externe jaarrekening – geen publicatieverplichting

18. De opgestelde interne jaarrekening van de natuurlijke persoon die een vrij beroep beoefent moet niet worden neergelegd of openbaar gemaakt.[29]

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 21 juni 2019 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Ingevolge de inwerkingtreding van de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht.

3 Memorie van toelichting bij de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht (Kamer 54 2828/001, p. 26-27).

4 Artikel 1348bis BW.

5 Wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de onderneming.

6 Zie hiervoor onder meer de memorie van toelichting bij de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht (Kamer 54 2828/001, p. 26-27) en het verslag namens de commissie voor handels- en economisch recht van 2 maart 2018 (Kamer 54 2828/004, p. 30) waarin het standpunt van minister wordt weergegeven stellende: “In dat verband stipt de minister aan dat er niets oneerbaar aan is dat de beoefenaars van vrije beroepen (zoals de architecten) als ondernemers worden aangemerkt. Hij is van oordeel dat men van deze categorie van personen redelijkerwijze mag verwachten dat ze een aantal – aan hun specifieke situatie aangepaste – boekhoudkundige verplichtingen respecteren. Het komt de minister overigens voor dat beoefenaars van een vrij beroep, in de mate dat ze onder de bestaande wetgeving al verplicht waren om op trimestriële basis een btw-aangifte te doen, nu ook al een degelijke boekhouding dienden te voeren. Men mag de impact van de beoogde boekhoudingsverplichting dus ook niet overdrijven.”

7 Artikel 258 van de Wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht. Zie ook rubriek IV Inwerkingtreding - Overgangsbepalingen van CBN-advies 2019/09 – Boekhoudplichtige onderneming (randnummers 22 en volgende).

8 Artikel III.89, § 1 WER.

9 Artikel III.89, § 1 WER.

10 Zie ook CBN-advies 2010/10 – Duur van het boekjaar. In principe is de laatste dag van het boekjaar een vaste datum, doch dat is volgens de Commissie geen noodzaak zoals blijkt uit CBN-advies 2014/5 – Afsluitingsdatum van het boekjaar. Ook de bewoordingen in artikel 2 van het Koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het wetboek van Economisch recht (hierna: KB WER) bij de beoordeling van het groottecriterium in functie van de jaaromzet, wijzen er volgens de Commissie op dat een boekjaar in regel bestaat uit twaalf maanden.

11 Artikel III.82, § 2 WER.

12 Memorie van toelichting, Ontwerp van 12 november 1974 van de wet met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de onderneming, Senaat, zittingsperiode 1974-1975, N°436/1, p. 7. De Commissie merkt op dat reeds bij het ontwerp van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekeningen van de onderneming rekening werd gehouden met de fiscale vereisten die werden gesteld inzake het voeren van een boekhouding waarbij de boeken die opgelegd worden door het boekhoudrecht tegelijkertijd voldoen aan de fiscale vereisten (zie ook het verslag van 12 juni 1975 namens de verenigde commissies voor de economische zaken en de justitie uitgebracht door de heer Fallon, Senaat, zittingsperiode 1974-1975, N° 436/2, p. 7-8).

13 De boekhoudplichtige ondernemingen dienen zich op zodanige wijze te organiseren dat zij eveneens voldoen aan de geldende fiscale verplichtingen die voortvloeien uit het wetboek van de btw en het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

14 Artikel 4, § 1 KB WER.

15 Artikel 4, § 3 KB WER.

16 Artikel III.85, § 1, eerste lid WER vermeldt welke ondernemingen een vereenvoudigde boekhouding kunnen voeren in functie van een door de Koning bepaalde maximale omzet. Artikel 1 KB WER determineert dit maximumbedrag. Artikel I.1, eerste lid, 16° WER tenslotte definieert wat moet worden begrepen onder 'omzet' bij de ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren. De Commissie brengt rond deze problematiek een afzonderlijk advies uit.

17 Indien het boekjaar een duur heeft van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt een berekening gedaan in functie van het aantal maanden dat het boekjaar loopt (artikel 2 KB WER). De berekening van het aantal maanden dat een boekjaar bestrijkt wanneer het boekjaar langer of korter is dan twaalf maanden, wordt volgens de Commissie berekend in functie van het aantal effectief verstreken maanden (naar analogie met CBN-advies 2017/03 – Groottecriteria – Boekjaar korter of langer dan 12 maanden).

18 Het voeren van een boekhouding overeenkomstig de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden houdt uiteraard wel in dat een dagboek wordt gehouden.

19 Artikel III.90, § 2, eerste lid, tweede lid en vierde, 6° KB WER.

20 De Commissie merkt op dat CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding binnen afzienbare tijd zal worden aangepast aan de wijzigingen ten gevolge van het gemoderniseerde ondernemingsrecht.

21 Artikelen III.89 en III.90 WER.

22 Artikelen III.89 en III.90 WER.

23 Artikel III.85, § 1 WER.

24 De Commissie merkt op dat CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding binnen afzienbare tijd zal worden aangepast aan de wijzigingen ten gevolge van het gemoderniseerde ondernemingsrecht.

25 Artikel III.89 en III.90.

26 Artikel III. 89, § 1 WER.

27 Artikel III. 90, § 2 WER geldt niet voor de natuurlijke personen die een vereenvoudigde boekhouding voeren (artikel III. 90, § 2, vierde lid, 1° WER) evenmin heeft de Koning de bevoegdheid gekregen om waarderingsmaatstaven te bepalen voor de opmaak van de inventaris of de interne jaarrekening door personen die een vereenvoudigde boekhouding voeren. De Commissie merkt op dat voor wat betreft de externe jaarrekening van een vzw, ivzw of een stichting, zelfs als deze een vereenvoudigde boekhouding voert, de Koning deze bevoegdheid wel heeft (artikel III.47, § 1 van het wetboek van vennootschappen en verenigingen).

28 CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding. Wat betreft het nut van een regelmatige boekhouding wordt ook gewezen op het voormelde artikel 1348bis BW (de boekhouding als bewijsmiddel). Ook om fiscale redenen zullen allicht veelal de verantwoordingsstukken moeten kunnen voorgelegd worden.

29 Artikel III.90, § 2, vierde lid, 6° WER.