COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/11 – De vereenvoudigde boekhouding van een natuurlijke persoon, maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap: groottecriteria – omzetdefinitie

Advies van 16 oktober 2019[1]

I. Algemeen
II. Beoogde personen - rechtsvorm
III. Groottecriteria – Omzetbepaling – grens van 500.000 euro
A. Definitie omzet
1. Probleemstelling
2. Omzetdefinitie bij een boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden
3. Omzetdefinitie bij een vereenvoudigde boekhouding
B. Prorata wanneer het boekjaar korter of langer is dan 12 maanden
C. Eerste boekjaar
IV. Jaarlijkse keuze
V. Vorm van de jaarrekening – geen publicatieverplichting

I. Algemeen

1. Bepaalde boekhoudplichtige ondernemingen kunnen er voor kiezen een vereenvoudigde boekhouding te voeren in plaats van een boekhouding gehouden volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden. De basis voor deze keuzemogelijkheid wordt gevormd door artikel III.85, § 1 WER en artikel 1 van het KB WER.

2. Met onderhavig advies verduidelijkt de Commissie welke boekhoudplichtige ondernemingen, in functie van hun rechtsvorm en grootte, in aanmerking komen voor deze keuze.

3. Voorafgaand merkt de Commissie op dat:

- het CBN-advies 2019/09 – Boekhoudplichtige onderneming een gedetailleerde bespreking omvat van wie aangemerkt wordt als een boekhoudplichtige onderneming;
- onderhavig advies geen betrekking heeft op de (i)vzw's en de stichtingen. De Commissie zal een afzonderlijk advies uitbrengen over de beoordeling van de criteria waaraan deze rechtspersonen moeten voldoen opdat ze een vereenvoudigde boekhouding kunnen voeren;
- een meer gedetailleerd advies met betrekking tot de boekhouding en de jaarrekening van een maatschap in voorbereiding is;
- de praktische wijze waarop een vereenvoudigde boekhouding moet worden gehouden, toegelicht wordt in het CBN-advies 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding.[2]

II. Beoogde personen - rechtsvorm

4. De mogelijkheid tot het voeren van een vereenvoudigde boekhouding is uitsluitend voorbehouden voor de boekhoudplichtige ondernemingen in één van de volgende rechtsvormen:

- natuurlijke personen die zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefenen;
- organisaties zonder rechtspersoonlijkheid;
- vennootschappen onder firma (VOF);
- commanditaire vennootschappen (CommV).

5. Een besloten vennootschap (BV), een coöperatieve vennootschap (CV), een naamloze vennootschap (NV), een Europese vennootschap (SE) en een Europese coöperatieve vennootschap (SCE) moet steeds een boekhouding voeren volgens de regels van het dubbel boekhouden, ongeacht de omvang van haar omzet.

III. Groottecriteria – Omzetbepaling – grens van 500.000 euro

A. Definitie omzet

1. Probleemstelling

6. De mogelijkheid tot het voeren van een vereenvoudigde boekhouding is uitsluitend voorbehouden voor de hoger vermelde boekhoudplichtige ondernemingen mits het bedrag van de omzet, exclusief btw, over het laatste boekjaar kleiner is dan of gelijk is aan 500.000[3] euro.

7. Tot vóór de inwerkingtreding van de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht viseerde het boekhoudrecht uitsluitend de personen die daden van koophandel stelden of de rechtsvorm hadden aangenomen van een handelsvennootschap.[4] Bijgevolg was er geen twijfel over wat begrepen moest worden onder het begrip omzet geformuleerd in artikel 1 van het KB van 12 september 1983 (I) tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen. Ingevolge de verruiming van het ondernemingsbegrip[5] en de overeenkomstige uitbreiding van het toepassingsgebied van de ondernemingen die onderworpen zijn aan het boekhoudrecht, is een verduidelijking van het omzetbegrip voor de toepassing van artikel III.85, § 1 WER noodzakelijk gebleken.

8. De Commissie merkt op dat ook de aansprakelijkheidsbeperking zoals bepaald in artikel 2:57 WVV, geplafonneerd wordt in functie van onder meer de omzet.

2. Omzetdefinitie bij een boekhouding volgens de regels van het dubbel boekhouden

9. Voor ondernemingen die een boekhouding voeren volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden, wordt omzet gedefinieerd in artikel 3:90, I.A. van het Koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) als zijnde het bedrag van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap. De toepassing van deze definitie uit het KB WVV veronderstelt evenwel dat de betrokken onderneming onderworpen is aan de verplichting om een boekhouding te voeren volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden.[6]

3. Omzetdefinitie bij een vereenvoudigde boekhouding

10. Voor de ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, moet op grond van artikel I.1, eerste lid, 16° WER[7] onder omzet worden verstaan het bedrag van de andere dan niet-recurrente ontvangsten, exclusief btw. In dat geval wordt met ontvangsten bedoeld alle ontvangsten ongeacht of deze een opbrengst uitmaken in de zin van een boekhouding gevoerd volgens de regels van het dubbel boekhouden.

Voorbeeld 1
Zo betekent de verkoop van een machine die duurzaam wordt gebruikt voor de bedrijfsuitoefening voor een bedrag van 100 een ontvangst van 100 ongeacht de boekwaarde die deze machine zou hebben gehad indien een boekhouding zou zijn gevoerd volgens de regels van het dubbel boekhouden. In een boekhouding die gevoerd wordt volgens de regels van het dubbel boekhouden wordt slechts het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs in de resultatenrekening als opbrengst geboekt. Als evenwel de verkoop van zo'n machine niet recurrent is, wat veelal het geval zal zijn, moet deze niet meegeteld worden in de berekening van het bedoelde criterium. Met recurrent wordt bedoeld dat het gaat om courant voorkomende ontvangsten voor de betrokken entiteit die dus niet uitzonderlijk zijn.

Voorbeeld 2
Een vennootschap onder firma koopt en verkoopt regelmatig individuele aandelen via euronext. De verkoop van een aandeel voor een bedrag van 100 betekent aldus een ontvangst van 100 ongeacht de boekwaarde die dit aandeel zou hebben gehad indien een boekhouding zou zijn gevoerd volgens de regels van het dubbel boekhouden. In een boekhouding die gevoerd wordt volgens de regels van het dubbel boekhouden wordt slechts het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs in de resultatenrekening als opbrengst geboekt.

Voorbeeld 3
Het vermogen van een maatschap bestaat uit een aandelenparticipatie en een bankrekening, de maatschap heeft geen schulden. De maatschap houdt deze aandelenparticipatie, die bestaat uit 9 procent van de aandelen van een naamloze vennootschap, reeds vele jaren ongewijzigd aan en ontvangt hieruit een jaarlijks dividend van 130.000 euro. Tijdens het boekjaar wordt opnieuw een dividend ontvangen van 130.000 euro, wordt een superdividend ontvangen van 400.000 euro en wordt vervolgens 1 procent van de aandelenparticipatie verkocht voor een bedrag van 300.000 euro. De bankrekening genereert tijdens het boekjaar een interest van 300 euro. Het bedrag van de andere dan niet-recurrente ontvangsten bedraagt in dit geval 130.300[8] euro.

B. Prorata wanneer het boekjaar korter of langer is dan 12 maanden

11. Indien het boekjaar van een vereenvoudigde boekhouding een duur heeft van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt een berekening prorata gedaan in functie van het aantal maanden dat het boekjaar loopt.[9]

12. 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[10].

C. Eerste boekjaar

13. De boekhoudplichtige onderneming mag tijdens het eerste boekjaar dat zij boekhoudplichtig wordt een vereenvoudigde boekhouding voeren indien uit vooruitzichten te goeder trouw blijkt dat het grensbedrag van 500.000[11] euro tijdens dit eerste boekjaar niet zal worden overschreden.[12]

IV. Jaarlijkse keuze

14. De vaststelling of de omzet overschreden wordt, vindt plaats op de afsluitingsdatum van het laatst afgesloten boekjaar. Indien op die datum het grensbedrag van 500.000 euro niet werd overschreden, kan de boekhoudplichtige onderneming er zich toe beperken om een vereenvoudigde boekhouding te voeren. De boekhoudplichtige onderneming heeft ieder jaar opnieuw deze keuze ongeacht welke boekhouding het jaar voordien werd gehouden.[13]

V. Vorm van de jaarrekening – geen publicatieverplichting

15. In de huidige stand van de boekhoudwetgeving zijn er geen formele vormvoorwaarden opgenomen waaraan de jaarrekening van een boekhoudplichtige onderneming die een vereenvoudigde boekhouding voert, moet voldoen.[14] 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 moeten kunnen worden teruggevonden.[15]

16. Indien echter op de afsluitingsdatum van het laatst afgesloten boekjaar, het maximumbedrag van de omzet, respectievelijk de andere dan niet-recurrente ontvangsten, wel werd overschreden, dan moet de boekhoudplichtige onderneming een boekhouding voeren volgens de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden en een jaarrekening opstellen volgens het microschema, verkorte schema of volledige schema van de jaarrekening.

17. De Commissie merkt op dat de:

- natuurlijke personen die zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefenen hun jaarrekening niet openbaar moeten maken;[16]
- organisaties zonder rechtspersoonlijkheid hun jaarrekening niet openbaar moeten maken;[17]
- VOF en de CommV hun jaarrekening niet openbaar moeten maken indien alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn;[18]
- VOF en de CommV hun jaarrekening niet openbaar moeten maken indien deze worden aangemerkt als een kleine[19] vennootschap[20].

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 7 juni 2019 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

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

3 De grens van 500.000 euro wordt verhoogd tot 620.000 euro voor de ondernemingen die als voornaamste beroepsbezigheid gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen, bestemd voor het voortbewegen van motorvoertuigen op de openbare weg, in het klein verkopen (artikel 1, tweede lid KB WER).

4 Artikel I.5 WER vóór de aanpassing door de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht.

5 En tevens de afschaffing van de notie handelaar.

6 Zie ook de verantwoording bij het ingediende, aangenomen amendement nr. 440, Parl. St., Kamer DOC 54 3119/013 p. 70.

7 Artikel I.1, eerste lid, 16° WER zoals ingevoegd door de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen.

8 130.000 euro dividend en 300 euro interesten.

9 Artikel 2 KB WER.

10 In overeenstemming met CBN-advies 2017/03 – Groottecriteria – Boekjaar korter of langer dan 12 maanden.

11 620.000 euro voor boekhoudplichtige ondernemingen die als voornaamste beroepsbezigheid gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen, bestemd voor het voortbewegen van motorvoertuigen op de openbare weg, in het klein verkopen.

12 Artikel 3 KB WER. In voorkomend geval te prorateren indien het eerste boekjaar een duur heeft van meer of minder dan twaalf maanden.

13 En dit dus in tegenstelling tot de consistentieregel die geldt voor vennootschappen die een dubbele boekhouding moeten voeren. Die consistentieregel is vervat in artikel 1:24, § 2 WVV en luidt als volgt: “Wanneer meer dan één van de in artikel [1:24,] § 1 [WVV] bedoelde criteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, heeft dit slechts gevolgen wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden.”

14 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 boekhoudplichtige ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren.

15 CBN-advies 174/1 – Beginsel 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.

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

17 De maatschap moet haar jaarrekening niet openbaar maken. De openbaarmakingsverplichting geldt uitsluitend voor de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid.

18 Artikel 3:9 WVV.

19 Artikel 1:24 WVV definieert wat moet worden verstaan onder een kleine vennootschap. Dit zijn de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden: 50 werknemers, omzet 9.000.000 euro, balanstotaal 4.500.000 euro. Wat betreft de beoordeling van de groottecriteria wordt verwezen naar de diverse adviezen die de Commissie dienaangaande reeds heeft uitgebracht (onder meer CBN-advies 2016/3 - Beoordeling groottecriteria artikelen 15 en 15/1 W.Venn., CBN-advies 2017/10 – Groottecriteria artikel 15 W.Venn. – Verbonden vennootschappen – Verschillende afsluitingsdata – Wijziging van consolidatiekring).

20 Artikel 3:9 WVV.