COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/14 – Van een kapitaalhoudende BVBA naar een kapitaalloze BV

Advies van 16 oktober 2019[1]

I. Inleiding
II. Nieuwe benaming en onderverdeling van de rekening 11 Inbreng buiten kapitaal
III. Inbreng in een vanaf 1 mei 2019 opgerichte BV of in een vennootschap overgegaan in een BV
IV. Inbreng bij een bestaande BVBA die een BV wordt
A. Algemene regel
B. Opt-in
C. Aanpassing van de statuten

I. Inleiding

1. Met de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen wordt het concept 'maatschappelijk kapitaal' afgeschaft voor de besloten vennootschap.[2]

2. Met onderhavig advies verduidelijkt de Commissie de wijze waarop een inbreng buiten kapitaal[3] boekhoudkundig moet worden verwerkt. Hierbij wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de overgang van een BVBA mét een kapitaal naar een kapitaalloze BV. Onderhavig advies heeft geen betrekking op de boekhoudkundige verwerking van de inbreng in een (I)VZW of een stichting.

II. Nieuwe benaming en onderverdeling van de rekening 11 Inbreng buiten kapitaal

3. De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (hierna: MAR) werd aangepast[4] opdat passende rekeningen voorhanden zouden zijn voor de inbrengen in kapitaalloze vennootschappen zonder het gebruik van de rekening 100 Kapitaal. Voor kapitaalhoudende[5] vennootschappen blijft het gebruik van de rekening 100 Kapitaal en de rekening 101 Niet-opgevraagd kapitaal ongewijzigd.

4. Voor de kapitaalloze boekhoudplichtige ondernemingen, andere dan de (I)VZW's en de stichtingen, wordt voortaan de rekening 11 van het MAR gebruikt voor de ontvangen of toegekende inbrengen. De rekening 11 heeft een nieuwe benaming gekregen - Inbreng buiten kapitaal - en wordt verder onderverdeeld als volgt:

11 Inbreng buiten kapitaal
110 Beschikbare inbreng buiten kapitaal
1100 Uitgiftepremies
1109 Andere
111 Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal
1110[6] Uitgiftepremies
1119 Andere

In de jaarrekening van een kapitaalloze vennootschap worden de bedragen geboekt op de rekening 110 Beschikbare inbreng buiten kapitaal vermeld onder I. Inbreng – A. Beschikbaar. De bedragen geboekt op de rekening 111 Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal worden vermeld onder I. Inbreng – B. Onbeschikbaar.

III. Inbreng in een vanaf 1 mei 2019 opgerichte BV of in een vennootschap overgegaan in een BV

5. Een BV opgericht na 1 mei 2019 heeft geen kapitaal. De rubriek I. Inbreng bevat het ingebrachte vermogen, dat bestaat uit de bedongen waarde van alle door de aandeelhouders toegezegde inbrengen in geld of in natura[7], voor zover niet terug uitgekeerd. Iedere nieuwe uitgifte van aandelen vereist een statutenwijziging.[8] Een verhoging van de inbreng kan echter ook plaatsvinden zonder uitgifte van bijkomende aandelen. In dergelijk geval heeft de verhoging van de inbreng niet noodzakelijk een statutenwijziging tot gevolg.[9] In dat geval aanvaardt de algemene vergadering de verhoging van de inbreng zonder uitgifte van nieuwe aandelen bij een gewoon meerderheidsbesluit. Dit besluit wordt vastgesteld bij authentieke akte[10], doch zonder dat daaraan bijzondere bekendmakingsverplichtingen zijn verbonden aangezien dergelijke verrichting geen nadeel aan derden kan toebrengen en in de jaarrekening van de vennootschap moet worden weergegeven.[11]

6. Het ingebrachte eigen vermogen, bij oprichting of bij een latere verhoging van de inbreng, wordt in principe geboekt onder 110 Beschikbare inbreng buiten kapitaal en meer in het bijzonder op de rekening 1109 Andere. Wanneer het ingebrachte eigen vermogen krachtens de statuten onbeschikbaar is, wordt het ingebrachte vermogen evenwel geboekt op de passende subrekening van de rekening 111 Onbeschikbare inbreng buiten kapitaal.

7. Behoudens andersluidende statutaire bepalingen wordt het ingebrachte vermogen onmiddellijk volledig volstort.[12] In voorkomend geval wordt het niet-opgevraagde gedeelte geboekt op het debet van een overeenstemmende subrekening van de rekening waarop het ingebrachte vermogen wordt geboekt. Op deze wijze wordt het in de jaarrekening uitgedrukte eigen vermogen gecorrigeerd met de bedragen die nog niet werden opgevraagd. De vordering op de aandeelhouder die slechts opeisbaar wordt vanaf de opvraging door het bestuursorgaan wordt aldus op een correcte wijze in de boekhouding opgenomen. Deze boekings- en voorstellingswijze is volledig in overeenstemming met het reeds gekende gebruik van de rekening 101 Niet-opgevraagd kapitaal bij een kapitaalhoudende vennootschap.[13] Op het ogenblik van het opvragen van de nog niet gestorte inbreng wordt vervolgens voormelde subrekening gecrediteerd en wordt de vordering op de aandeelhouder geboekt aan debetzijde op de rekening 410 Opgevraagd, niet gestort kapitaal of inbreng[14]. De Commissie merkt op dat met de jaarrekening een lijst moet worden neergelegd bij de Nationale Bank van België met opgave van het aantal geplaatste aandelen, de gedane stortingen en de lijst van de aandeelhouders die hun aandelen niet hebben volgestort, met vermelding van het bedrag dat zij nog verschuldigd zijn.[15]

IV. Inbreng bij een bestaande BVBA die een BV wordt

A. Algemene regel

8. Een op 1 mei 2019 bestaande BVBA is wat betreft haar kapitaalbestanddelen onderworpen aan de bepalingen van het WVV vanaf 1 januari 2020. Voor een BVBA die haar boekjaar afsluit per kalenderjaar, en geen voorafgaand gebruik maakte van een "opt in"[16], is de laatste jaarrekening waarin sprake is van een kapitaal de jaarrekening met afsluitingsdatum 31 december 2019. Vanaf 1 januari 2020 worden het volstort gedeelte van het kapitaal en de wettelijke reserve van rechtswege en zonder vervulling van enige formaliteit omgevormd in een statutair onbeschikbare eigen vermogensrekening. Deze eigen vermogensrekening die van rechtswege onbeschikbaar is, kan nadien beschikbaar worden gemaakt mits daartoe wordt beslist door middel van een statutenwijziging[17]. De Commissie merkt op dat hierbij vennootschapsrechtelijk geen onderscheid wordt gemaakt tussen het aanwezige kapitaal dat het gevolg is van een inbreng door een aandeelhouder (externe inbreng) en het kapitaal dat afkomstig is van andere in het aanwezige kapitaal opgenomen eigen vermogensbestanddelen, bijvoorbeeld geïncorporeerde reserves (interne inbreng).

9. Het niet-gestorte gedeelte van het kapitaal wordt op dezelfde wijze omgevormd in een eigen vermogensrekening "niet-opgevraagde inbrengen". Op het ogenblik dat nadien deze bedragen worden opgevraagd, wordt voormelde vermogensrekening "niet-opgevraagde inbrengen" gecrediteerd en wordt een vordering op de aandeelhouder geboekt. Dit heeft dan tot gevolg dat ook deze bedragen geboekt staan op dezelfde onbeschikbare eigen vermogensrekening.

10. Ingevolge de omvorming vinden aldus de volgende boekingen plaats:

Omvorming kapitaal

100	Geplaatst kapitaal			XXX	
111901	Niet-opgevraagde andere onbeschikbare inbreng buiten kapitaal			XXX	
	aan	1119	Andere onbeschikbare inbreng buiten kapitaal		XXX
		101	Niet-opgevraagd kapitaal		XXX

Omvorming wettelijke reserve

130	Wettelijke reserves			XXX	
	aan	1311	Statutair onbeschikbare reserves		XXX

Opvraging niet-gestorte inbreng

410	Opgevraagd, niet gestort kapitaal of inbreng			XXX	
	aan	11901	Niet-opgevraagde andere onbeschikbare inbreng buiten kapitaal		XXX

Storting van de opgevraagde inbreng

5500	Kredietinstellingen: rekening-courant			XXX	
	aan	410	Opgevraagd, niet gestort kapitaal of inbreng		XXX

B. Opt-in

11. Een BVBA kan zich evenwel vrijwillig vroeger onderwerpen aan de bepalingen van het WVV vóór 1 januari 2020. Die beslissing vereist een statutenwijziging. In dat geval wordt het WVV op haar van toepassing vanaf de dag van de bekendmaking van deze statutenwijziging.[18]

C. Aanpassing van de statuten

12. De formele aanpassing van de statuten[19] van een BVBA die een BV wordt, vindt plaats op een datum die bepaald wordt in functie van de toestand waarin de vennootschap zich bevindt:

- indien de BVBA zich vrijwillig vóór 1 januari 2020 aan de bepalingen van het WVV wil onderwerpen, moet zij verplicht haar statuten aanpassen aan het WVV en zijn deze bepalingen van toepassing vanaf de bekendmaking van deze statutenwijziging, maar ten vroegste op 1 mei 2019;

- indien de BVBA zich niet vrijwillig vóór 1 januari 2020 aan de bepalingen van het WVV wil onderwerpen, moet zij niettemin ten laatste op 1 januari 2024 haar statuten in overeenstemming brengen met de bepalingen van het WVV.

13. Indien evenwel een statutenwijziging plaatsvindt na 1 januari 2020, moeten de statuten onmiddellijk in overeenstemming worden gebracht met de bepalingen van het WVV en kan niet worden gewacht tot uiterlijk 1 januari 2024.

---

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

2 Ook voor de coöperatieve vennootschap wordt het concept 'maatschappelijk kapitaal' afgeschaft. De Belgische wetgever heeft meer bepaald overal waar ze niet is gebonden door de kapitaalregels vermeld in Richtlijn (EU) 2017/1132 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017 aangaande bepaalde aspecten van het vennootschapsrecht het concept 'maatschappelijk kapitaal' afgeschaft.

3 In onderhavig advies spreekt de Commissie zich evenwel niet uit over de boekhoudkundige verwerking van een inbreng in nijverheid.

4 Artikel 9:10, 2° KB WVV.

5 Naar Belgisch recht voornamelijk de NV.

6 Tot voor de inwerkingtreding van de wet van 17 maart 2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen was de statutaire onbeschikbaarheid één van de voorwaarden opdat een uitgiftepremie kon worden aangemerkt als fiscaal gestort kapitaal. Deze voorwaarde geldt voortaan niet meer (wijziging van artikel 184 WIB 92 door artikel 23 van voormelde wet van 17 maart 2019, zie ook memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 22 november 2018 houdende aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, Kamer 54 K 3367/001, p. 33). Voor veel vennootschappen staat deze onbeschikbaarheid evenwel nog steeds vermeld in de statuten. Dit verklaart het onderscheid tussen het gebruik van de rekening 1100 Uitgiftepremies en de rekening 1110 Uitgiftepremies.

7 In onderhavig advies spreekt de Commissie zich niet uit over de boekhoudkundige verwerking van een inbreng in nijverheid.

8 Artikel 5:120, § 1 WVV. Een statutenwijzing is onderworpen aan de openbaarmakingsverplichting vermeld in artikel 2:7 WVV en volgende (onder meer bekendmaking in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad van de neerlegging ter griffie).

9 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, Kamer 54 K 3119/001, p. 170.

10 Artikel 5:120, § 2 WVV.

11 Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, Kamer 54 K 3119/001, p. 170.

12 Artikel 5:8 WVV en 5:125 WVV.

13 Zie ook CBN-advies 151/1 - Kapitaalvermindering door terugbetaling aan de vennoten of vrijstelling van volstorting.

14 Nieuwe benaming van deze rekening ingevolge artikel 9.10, 14° KB WVV.

15 Artikel 5:44 WVV.

16 De bepalingen van het WVV en het KB WVV treden in werking op 1 mei 2019. Op vennootschappen, VZW's, IVZW's en stichtingen die reeds bestaan op de dag van de inwerkingtreding, zijn de bepalingen voor het eerst van toepassing op 1 januari 2020. Bestaande vennootschappen, verenigingen en stichtingen kunnen, mits een statutenwijziging, evenwel beslissen ('opt in') om de bepalingen reeds toe te passen vóór 1 januari 2020, maar ten vroegste op 1 mei 2019.

17 Hier wordt uitsluitend de onbeschikbare eigen vermogensrekening bedoeld die voortkomt uit de omzetting van kapitaal en wettelijke reserves. De onbeschikbare reserves die gevormd werden voor bijvoorbeeld verkregen eigen aandelen blijven derhalve onbeschikbaar en kunnen evident niet beschikbaar worden gesteld door een loutere statutenwijziging. Dergelijke onbeschikbare reserves zijn immers onbeschikbaar op grond van andere vennootschapsrechtelijke bepalingen.

18 Maar ten vroegste vanaf 1 mei 2019 (artikel 39, § 1, tweede lid van de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van

vennootschappen en verenigingen). In antwoord op de parlementaire vraag nr 17 van 29 juli 2019 van het Kamerlid Leen DIERICK heeft de Vice-eersteminister en Minister van Justitie, belast met de Regie der Gebouwen, Koen GEENS, toegelicht “dat de buitengewone algemene vergadering zou beslissen dat het besluit tot opt-in ten opzichte van de aandeelhouders zal gelden vanaf de datum waarop het besluit wordt genomen, op voorwaarde dat dit besluit wordt bekendgemaakt. In dat geval zou dezelfde algemene vergadering, na de beslissing tot opt-in, onder een afzonderlijk agendapunt andere statutenwijzigingen kunnen beslissen dan deze die voortvloeien uit de loutere aanpassing van de statuten aan het WVV. Deze beslissing kan worden genomen overeenkomstig de bepalingen van het WVV onder de opschortende voorwaarde van de bekendmaking van de beslissing tot opt-in en van de aanpassing van de statuten die daarmee is verbonden.”

19 Een BVBA heeft een statutair kapitaal. Ingevolge de overgang naar een kapitaalloze BV moet ook in de statuten het formele kapitaalbegrip worden geschrapt.