

Individuele Beslissing inzake Boekhoudrecht

IBB 2020/002 – Commissionair – Tussenpersoon - Omzet

Beslissing van 24 juni 2020

I. Samenvatting

De vennootschap X die optreedt als commissionair van de vennootschap M moet uitsluitend de commissielonen als omzet in de zin van artikel 3:90 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) erkennen voor wat betreft haar activiteiten als commissionair. De vergoedingen die de vennootschap X ontvangt in eigen naam maar voor rekening van de vennootschap M maken geen deel uit van haar resultaat. De ontvangen bedragen worden niet als opbrengst geboekt en de uitbetaalde bedragen worden niet als kost geboekt. De roerende goederen die in volle eigendom toebehoren aan de vennootschap M en in bewaring zijn genomen door de vennootschap X worden niet opgenomen in de balans van de vennootschap X.

II. Anonieme publicatie

1. De aanvraag strekt er toe te vernemen of de boekhoudkundige verwerking van de hieronder beschreven verrichting in overeenstemming is met de Belgische boekhoudwetgeving. In het bijzonder wenst de aanvrager de bevestiging te bekomen dat (i) in overeenstemming met artikel 3:90 KB WVV de vennootschap X enkel haar “eigen omzet” dient te erkennen, waarbij zij – ingevolge haar hybride activiteit – een onderscheid zal maken tussen de omzet die zij realiseert in eigen naam en voor eigen rekening en de omzet die zij realiseert als commissionair van de vennootschap M, en (ii) de roerende goederen die de vennootschap X verwerkt in eigen naam maar voor rekening van de vennootschap M (commissieovereenkomst) niet moeten worden opgenomen in haar balans.

2. De vennootschap X oefent een aantal dienstenactiviteiten. Deze diensten bestaan enerzijds uit diensten die ze presteert in eigen naam en voor eigen rekening en anderzijds diensten die worden gepresteerd in eigen naam maar voor rekening van de vennootschap M.

3. Voor de diensten die worden gepresteerd voor rekening van de vennootschap M worden roerende goederen aangewend die nooit eigendom worden van de vennootschap X. De vennootschap X moet de vergoedingen die ze ontvangt voor deze voor rekening van de vennootschap M gepresteerde diensten, onder aftrek van een commissievergoeding, afstaan aan de vennootschap M.

4. Het College van de CBN is van mening dat tussenpersonen in lijn met het CBN-Advies 103 – *Omzet – Tussenpersonen* onder omzet zoals bedoeld in artikel 3:90 KB WVV uitsluitend de bedragen dienen op te nemen die ze in eigen naam ontvangen.

5. Het College bevestigt de analyse van de aanvrager stellende dat het voormelde CBN-advies 103 – *Omzet – Tussenpersonen* het onderscheid maakt tussen een commissionair en een handelaar¹ die voor eigen rekening goederen of diensten koopt en doorverkoopt:

“In het eerste geval [d.i. de commissionair] hebben de inkomsten en uitgaven van de tussenpersoon in zijn hoofd niet het karakter van opbrengsten en lasten; zij beïnvloeden dus niet zijn resultatenrekening en worden weergegeven als schuldvorderingen enerzijds en schulden anderzijds. In hoofd van de opdrachtgever of committent daarentegen dienen deze inkomsten en uitgaven beschouwd te worden als opbrengsten en lasten en moeten zij derhalve als dusdanig in zijn resultatenrekening worden opgenomen.”

6. Inzake een commissionair die, naast zijn activiteit als commissionair, ook activiteiten voor eigen rekening stelt, vermeldt het CBN-Advies 103 – *Omzet – Tussenpersonen* het volgende:

“Wanneer een onderneming gelijktijdig een activiteit als commissionair en een activiteit van aan- en verkoop voor eigen rekening uitoefent, past het, overeenkomstig artikel 3² van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, dat zij in haar omzet een onderscheid maakt tussen enerzijds de ontvangen provisies en anderzijds het brutobedrag van de

ontvangsten uit die andere activiteiten, om te vermijden dat bruto-ontvangsten zouden vermengd worden met bruto-resultaten.”

7. Aldus dient de vennootschap X, wat haar activiteit als commissionair betreft, enkel haar commissieloon als omzet te erkennen. De vergoedingen die zij ontvangt in eigen naam maar voor rekening van de vennootschap M maken geen deel uit van haar resultaat (noch als opbrengst, noch als kost).

8. De vennootschap X zal in haar omzetcijfer een onderscheid maken tussen haar commissieloon (en dus de vergoeding voor haar activiteit als commissionair) en de vergoedingen die zij ontvangt in eigen naam en voor eigen rekening. De vennootschap X zal hiertoe twee subrekeningen van haar omzetrekening (70) creëren, m.n. een subrekening voor de omzet die zij in eigen naam en voor eigen rekening realiseert (bv. 701) en een subrekening voor de omzet die zij realiseert als commissionair maar dan enkel voor wat betreft haar eigen commissie (bv. 702).

9. De vennootschap X moet hierbij de schuldvorderingen respectievelijk de schulden die voortvloeien uit de overdrachten van de roerende goederen van de vennootschap M tot uitdrukking brengen in haar balans totdat deze bedragen effectief gesetteld worden. Concreet zal de vennootschap X een schuldvordering op, respectievelijk een schuld aan, de ontvanger van de door de vennootschap X gepresteerde dienst boeken en een corresponderende schuld aan respectievelijk schuldvordering op de vennootschap M. Uit de beschrijving van de verrichting door de aanvrager volgt dat alle schuldvorderingen en schulden in principe onmiddellijk betaald zullen worden (settlement). Enkel de schuldvorderingen en schulden die op het einde van het boekjaar nog niet zijn afgerekend zullen aldus effectief tot uitdrukking worden gebracht in de inventarisbalans van de vennootschap X.

10. De roerende goederen blijven steeds de volle eigendom van de vennootschap M en de rechten van de vennootschap X op deze roerende goederen gaan niet verder dan die van een bewaarder. De vennootschap X is er contractueel toe gebonden om voor de risico's met betrekking tot de in bewaarneming van deze roerende goederen een passende verzekering af te sluiten. Het (fysiek) ter beschikking stellen van de roerende goederen door de vennootschap M aan de vennootschap X doet daaraan geen afbreuk en heeft niet tot gevolg dat de vennootschap X deze roerende goederen op haar balans tot uitdrukking moet brengen.

11. Het College beslist dat:

- de vennootschap X in overeenstemming met artikel 3:90 van het KB WVV enkel haar “eigen omzet” dient te erkennen, waarbij zij, ingevolge haar hybride activiteit, een onderscheid maakt tussen de omzet die zij realiseert in eigen naam en voor eigen rekening en de omzet die zij realiseert als commissionair van de vennootschap M; en
- de roerende goederen die de vennootschap X verwerkt in eigen naam maar voor rekening van de vennootschap M (commissieovereenkomst) niet moeten worden opgenomen in haar balans.

1. Oude terminologie die van toepassing was op het moment van de uitgifte van het CBN-advies 103 – *Omzet – Tussenpersonen*.

2. Artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 werd inmiddels opgeheven, maar luidde op het ogenblik van CBN-advies 103 – *Omzet – Tussenpersonen* als volgt: “*De jaarrekening moet duidelijk worden opgesteld; ze moet getrouw en stelselmatig weergeven, enerzijds op de dag waarop het boekjaar wordt afgesloten, de aard en het bedrag van de tegoeden en van de rechten van de onderneming, van haar schulden, van haar verplichtingen en verbintenissen evenals van haar eigen middelen, anderzijds, voor het op die dag afgesloten boekjaar, de aard en het bedrag van haar kosten en haar opbrengsten.*”

Deze principes zijn inmiddels opgenomen in de artikelen 3:1 en 3:2 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen en verenigingen:

“*Art. 3:1. De jaarrekening moet een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting.*

Wanneer de toepassing van de bepalingen van deze titel, titel 2 en titel 3 niet volstaat om te voldoen aan dit voorschrift moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting.

Art. 3:2. § 1. De jaarrekening moet duidelijk worden opgesteld en stelselmatig weergeven, enerzijds, de aard en het bedrag, op de dag waarop het boekjaar wordt afgesloten, van de bezittingen en rechten van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting, van haar schulden en verplichtingen evenals van haar eigen middelen, en anderzijds, voor het op die dag afgesloten boekjaar, de aard en het bedrag van haar kosten en haar opbrengsten.[...]”.