**COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN**

# CBN-advies 2022/15 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: eigen boekhoudkundige verplichtingen (update)

**Advies van 26 oktober 2022**[1]


I. Inleiding
II. Belgisch boekhoudrecht en Belgische bijkantoren
A. Toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op Belgische bijkantoren
B. Gedeeltelijke vrijstelling voor bepaalde bijkantoren
III. Boekhoudplan van het bijkantoor
IV. Functionele valuta van het bijkantoor29
A. De norm: de euro
B. De uitzondering: een andere munt dan de euro33
1. Bepaling van de functionele valuta van het bijkantoor
2. Aanvraag tot afwijking
2.1. Bevoegde minister
2.2. Motivering van de aanvraag
2.3. Termijn voor het indienen van de aanvraag
3. Gevolgen van de afwijking
3.1. Omrekening van de elementen van de balans en de resultatenrekening
3.2. Geldigheidsduur van de afwijking
3.3. Vermelding van de afwijking in de toelichting
3.4. Verlenging van de afwijking
3.5. Verandering van functionele valuta in de door de afwijking bestreken periode
4. Impact van de afwijking op de belastingaangifte van het bijkantoor
V. Interne jaarrekening van het bijkantoor
A. Vorm van de interne jaarrekening
B. Waarderingsregels van de interne jaarrekening
1. Bestemming van activa en passiva voor het bijkantoor
2. Waarderingscriteria van de bestemde activa en passiva
VI. Verhouding tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor
A. De 'verbindingsrekening' of 'rekening-courant' tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor
1. Gebruik van de rekening door een moederbedrijf
2. Gebruik van de rekening door een Belgisch bijkantoor
B. De verbindingsrekening of de door het moederbedrijf duurzaam bestemde eigen middelen voor de activiteit van zijn bijkantoor
C. Resultaatbestemming van het bijkantoor
VII. Jaarverslag, controleverslag, sociale balans en andere documenten
A. Ontbreken van een jaarverslag specifiek van het bijkantoor
B. Ontbreken van een verslag van de commissaris specifiek van het bijkantoor
C. Verplichting tot opmaken en neerleggen van een sociale balans specifiek van het bijkantoor
D. Ander document neer te leggen bij de Balanscentrale
VIII. Bewaarplicht voor boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken eigen aan de activiteiten van het bijkantoor100
IX. Sluiting van het bijkantoor


## I. Inleiding

1. Onderhavig advies beoogt de boekhoudkundige verplichtingen te verduidelijken voor de Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen. Het betreft een actualisatie van oud CBN-advies 2019/02 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: eigen boekhoudkundige verplichtingen.

Dit advies is het tweede gedeelte van een thema-advies over het boekhoudkundig stelsel van de Belgische bijkantoren van buitenlandse

vennootschappen. Het eerste deel (CBN-advies 2022/14[2]) gaat dieper in op het begrip 'bijkantoor', op de gevolgen van het Belgisch boekhoudrecht voor buitenlandse vennootschappen die een bijkantoor hebben in België en op de publicatieplicht van bepaalde verslagen en van de (geconsolideerde) jaarrekening.

2. Onderhavig advies gaat enkel over de Belgische boekhoudverplichtingen op Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen, met uitsluiting van de fiscaalrechtelijke aspecten[3].

## II. Belgisch boekhoudrecht en Belgische bijkantoren

### A. Toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op Belgische bijkantoren

3. Voor buitenlandse vennootschappen is het Belgisch boekhoudrecht enkel van toepassing "op hun in België gevestigde bijkantoren en centra van werkzaamheden"[4]. Het geheel van hun bijkantoren wordt in boekhoudrechtelijke zin als één onderneming beschouwd.[5] Ze vormen dus boekhoudkundig (maar niet juridisch) een afzonderlijke entiteit, te onderscheiden van de boekhoudkundige (en juridische) entiteit van de buitenlandse vennootschap (hierna: het moederbedrijf).

4. De Belgische bijkantoren van de buitenlandse vennootschappen zijn dan ook onderworpen aan de vereisten van het Belgisch gemeen boekhoudrecht. Ze dienen hierbij de bepalingen na te leven van het Wetboek van economisch recht (hierna: WER), van de uitvoeringsbesluiten[6], van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV)[7] en van het uitvoeringsbesluit ervan (hierna: KB WVV)[8].

5. Ze moeten met name een afzonderlijke boekhouding[9] voeren dan die van de buitenlandse vennootschap, op basis van een boekhoudplan aangepast aan hun activiteiten en conform de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (hierna: MAR)[10]. Tevens moeten ze een inventaris[11] opmaken alsook de jaarrekening[12] specifiek van de verrichtingen en de situatie van hun Belgische bijkantoren die samen als één onderneming worden beschouwd. Ze moeten deze jaarrekening echter niet neerleggen bij de Balanscentrale, behalve in het geval van een "bijkantoor van een vennootschap die niet is onderworpen aan het boekhoudrecht van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte, en waarvan het boekhoudrecht ook niet gelijkwaardig is aan het Europese boekhoudstelsel neergelegd in richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013, opgemaakt overeenkomstig artikel 3:1, § 2 [WVV]".[13]

6. Volgens de Commissie is de mogelijkheid die geboden wordt aan de vennootschappen onder firma (hierna: VOF) en de commanditaire vennootschappen (hierna: CommV) naar Belgisch recht om een vereenvoudigde boekhouding[14] te voeren en geen jaarrekening op te maken op basis van het KB WVV[15] indien hun omzet van het laatste boekjaar, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde, niet meer dan 500.000 euro bedraagt[16], ook van toepassing op de Belgische bijkantoren van vennootschappen die vallen onder het recht van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte met een vergelijkbare rechtsvorm.[17,18]

7. Aangezien de boekhoudkundige verplichtingen van de Belgische bijkantoren in principe dezelfde zijn als die voor de vennootschappen naar Belgisch recht, zal onderhavig advies enkel de bijzonderheden eigen aan hun situatie behandelen.

### B. Gedeeltelijke vrijstelling voor bepaalde bijkantoren

8. Het Belgische bijkantoor dat voldoet aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden moet zijn boekhouding niet voeren in overeenstemming met de MAR, en ook de jaarrekening moet niet opgemaakt worden in overeenstemming met het KB WVV:

- het bijkantoor heeft geen eigen opbrengsten door de verkoop van goederen of dienstverlening aan derden;
- het heeft geen eigen opbrengsten door goederen geleverd of diensten verleend aan de buitenlandse vennootschap waaronder het valt (het moederbedrijf);
- de werkingskosten van het Belgische bijkantoor worden volledig gedragen door de buitenlandse vennootschap waaronder het valt (het moederbedrijf).[19]

Volgens het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 30 december 1991[20] waarin deze vrijstelling inzake Belgisch boekhoudrecht[21] ingeleid staat, worden bedoeld de "bijkantoren zonder autonoom industrieel, commercieel of financieel bedrijf"[22].

9. Volgens de Commissie dient deze uitzonderingsbepaling strikt geïnterpreteerd te worden.

In de praktijk wordt hiermee het bijkantoor bedoeld waarvan de activiteit volledig geïntegreerd wordt in die van het moederbedrijf en er niet van losgekoppeld kan worden.

Het gaat in het bijzonder over kostencentra waarin alle kosten verzameld worden die verbonden zijn aan de werking van een georganiseerd geheel en waarvan de opbrengst van de diensten niet beoordeeld kan worden.

10. Het Belgische bijkantoor dat voldoet aan deze drie voorwaarden mag bijgevolg een boekhouding voeren die volledig overeenkomstig is met de richtlijnen van het moederbedrijf en moet geen interne jaarrekening opmaken overeenkomstig de Belgische wettelijke schema's.

## III. Boekhoudplan van het bijkantoor

11. Het opnemen van de rekeningen van het bijkantoor in de boekhouding van het buitenlands moederbedrijf brengt in de praktijk verschillende problemen met zich mee, door de verschillen tussen het buitenlandse boekhoudplan van het moederbedrijf en het

boekhoudplan van het Belgische bijkantoor dat moet overeenstemmen met het MAR[23].

12. De Commissie verwijst hierbij naar haar advies 2010/20[24]:

> "[Een Belgisch bijkantoor] mag een van het MAR verschillend rekeningenplan gebruiken, op voorwaarde dat zij op ieder ogenblik d.m.v. een concordantietabel een proef- en saldibalans kan voorleggen, opgesteld conform de voorschriften van het koninklijk besluit van 12 september 1983 m.b.t. het MAR, en dit zonder verplichte "één-op-één relatie".[25]
>
> Dit betekent dat met behulp van deze concordantietabel telkens een bestaande MAR-rekening moet kunnen worden aangeduid die tegenover een of meerdere rekeningen uit een ander rekeningenstelsel staat. Bovendien moet voor elke MAR-grootboekrekening een historiek kunnen worden opgevraagd, met directe verwijzing naar de betrokken verantwoordingsstukken.[26] De concordantietabel wordt zowel in de zetel van [het bijkantoor] als in [de zetels van] de belangrijke boekhoudingsafdelingen van [het bijkantoor] voortdurend ter beschikking gehouden van belanghebbenden.[27]
>
> Wat betreft de taal waarin de boekhouding wordt gevoerd, wenst de Commissie te benadrukken dat ondernemingen zich dienen te houden aan de wettelijke bepalingen inzake het taalgebruik.[28]"

## IV. Functionele valuta van het bijkantoor[29]

### A. De norm: de euro

13. Belgische bijkantoren dienen hun boekhouding[30] te voeren en hun jaarrekening[31] op te maken in euro.

Artikel 3:5, derde lid KB WVV bepaalt immers het volgende: "in de jaarrekening worden de bedragen in euro uitgedrukt". Daarentegen bepaalt geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling expliciet dat de boekhouding in euro gevoerd moet worden. Na lectuur van artikelen III.89, § 2 en III.90, § 1 WER in samenhang met artikelen 3:4 en 3:5, derde lid KB WVV, blijkt echter dat de balans en de resultatenrekening rechtstreeks in verband staan met de boekhouding en met de boekhoudstaten die de boekingen samenvatten. De conclusie is dan ook steeds geweest dat de opstelling van een jaarrekening in euro impliceerde dat ook de boekhouding in die munt zou worden gevoerd.

14. Geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling verbiedt het Belgische bijkantoor echter om zijn dagelijkse boekhouding te voeren in een vreemde munt zolang de boekhoudstaten opgemaakt worden in euro.[32]

### B. De uitzondering: een andere munt dan de euro[33]

15. Indien de personen belast met het beheer van het Belgische bijkantoor menen dat de functionele valuta van het bijkantoor een andere munt is dan de euro, kunnen zij een aanvraag tot afwijking indienen bij de bevoegde minister of bij zijn afgevaardigde zodat het bijkantoor de toelating zou hebben de boekhouding te voeren en de jaarrekening op te maken in deze andere munt.[34]

#### 1. Bepaling van de functionele valuta van het bijkantoor

16. De functionele valuta is de munt van de meest prominente economische omgeving waar het Belgische bijkantoor actief is. Deze munt weerspiegelt de onderliggende en relevante transacties, gebeurtenissen en voorwaarden voor het bijkantoor. De functionele valuta wordt door het bijkantoor bepaald bij het opmaken van de jaarrekening.

De Commissie heeft de bepalende elementen voor de functionele valuta opgelijst in CBN-advies 117/3[35].

17. In enkele uitzonderlijke gevallen kunnen de verantwoordelijken belast met het beheer van het Belgische bijkantoor, op basis van de elementen aangegeven in CBN-advies 117/3, menen dat de functionele valuta van het bijkantoor een andere munt is dan de euro. In deze gevallen is het opstellen van een jaarrekening in euro immers niet aangewezen omdat dit, als gevolg van de hierdoor ontstane wisselkoers- of omrekeningsverschillen, een vertekend beeld zou geven van de economische werkelijkheid.

Het gaat bijvoorbeeld om een Belgisch bijkantoor dat effectief de hoofdzaak van zijn activiteiten zou uitvoeren buiten de eurozone en waarvan de kern van zijn tegoeden, verplichtingen en resultaten zich zou situeren binnen de monetaire zone in kwestie. In dit geval spelen de zorgen om coherentie met de eurozone niet of nauwelijks mee.[36]

Hiermee wordt eveneens de situatie bedoeld waarin, om redenen van intern bestuur, een groep bepaalde wisselkoersrisico's in eenzelfde bijkantoor verzamelt en wil dat dat bijkantoor zijn interne jaarrekening opmaakt in een andere munt dan die van de groep.

#### 2. Aanvraag tot afwijking

##### 2.1. Bevoegde minister

18. Als het bijkantoor voldoet aan de groottecriteria zoals bepaald in artikel 1:24 WVV[37], dat de "kleine vennootschappen" definieert, moet de aanvraag tot afwijking ingediend worden bij de minister die Middenstand tot zijn bevoegdheid mag rekenen of bij zijn afgevaardigde; als het bijkantoor de criteria overschrijdt, moet het de aanvraag tot afwijking indienen bij de minister bevoegd voor Economische zaken of bij zijn afgevaardigde.[38]

19. De bevoegde minister of zijn afgevaardigde kent de afwijking toe na een gemotiveerd advies door de Commissie.[39]

### 2.2. Motivering van de aanvraag

20. De personen belast met het beheer van het bijkantoor dienen in de aanvraag tot afwijking oordeelkundig te verantwoorden dat de functionele valuta deze is die het meest getrouwe beeld geeft van de economische gevolgen van onderliggende verrichtingen, gebeurtenissen en omstandigheden. Het gebruik van de functionele valuta zal in eerste instantie gemotiveerd moeten worden door primaire aanwijzingen, die werden uiteengezet in CBN-advies 117/3, en in tweede instantie door andere in dat advies aangereikte elementen.

In dit opzicht is het feit dat een Belgisch bijkantoor het hoofdbestanddeel van zijn aankopen en het merendeel van zijn omzet realiseert buiten de eurozone, niet noodzakelijk van die aard om de toekenning van een afwijking te motiveren, behalve wanneer deze verrichtingen zich systematisch voltrekken in een andere munt dan de euro.[40]

Bovendien volstaat het niet dat het Belgische bijkantoor het merendeel van zijn activiteiten buiten de eurozone uitoefent en dat het hoofdbestanddeel van zijn tegoeden, verplichtingen en resultaten zich bevindt in deze andere monetaire zone; het bijkantoor moet nog kunnen aantonen dat het hoofdbestanddeel van zijn activiteiten wel degelijk uitgeoefend wordt in deze andere monetaire zone om te kunnen genieten van de afwijking.[41]

21. Bij de aanvraag tot afwijking dient een kopie van de interne jaarrekening van het laatst afgesloten boekjaar van het bijkantoor te worden gevoegd, behalve wanneer de aanvraag het eerste boekjaar van het bijkantoor betreft.

### 2.3. Termijn voor het indienen van de aanvraag

22. De aanvraag tot afwijking dient te worden ingediend vóór afsluiting van het boekjaar waarvoor de afwijking wordt gevraagd. Als de aanvraag te laat wordt ingediend, zal de Commissie de bevoegde minister of zijn afgevaardigde adviseren deze te verwerpen.

## 3. Gevolgen van de afwijking

### 3.1. Omrekening van de elementen van de balans en de resultatenrekening

23. De Commissie is van oordeel dat de effecten van een verandering van functionele valuta in principe prospectief moeten worden geboekt wat betreft de omzetting van de actief- en passiefbestanddelen van de balans en van de elementen van de resultatenrekening.

Het bijkantoor dat in de loop van het boekjaar een afwijking verkrijgt, dient bijgevolg alle reeds bestaande posten van de balans en resultatenrekening om te rekenen naar de nieuwe functionele valuta op basis van de wisselkoers op datum waarop de wijziging van functionele valuta heeft plaatsgevonden.[42]

De Commissie staat toe dat de omzetting gebeurt op datum van de openingsbalans en tegen de koers die op dat moment van kracht is (slotkoers), op voorwaarde dat op die datum voldaan is aan de voorwaarden voor het verkrijgen van de afwijking en mits inachtneming van het principe van onveranderlijkheid van de boekingen[43].[44]

De verrichtingen van het lopende boekjaar die reeds uitgevoerd werden in de nieuwe functionele valuta nog voor het verkrijgen van de afwijking, moeten niet omgerekend worden; ze worden geboekt op hun oorspronkelijke waarde. Verrichtingen die uitgevoerd zijn in euro gedurende het boekjaar moeten daarentegen omgerekend worden volgens de toepasselijke regels voor deviezenverrichtingen.[45]

### 3.2. Geldigheidsduur van de afwijking

24. Elke afwijking voor het voeren van de boekhouding en het opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro, zal slechts voor drie opeenvolgende boekjaren toegekend worden.

Indien de aanvraag het eerste boekjaar van het bijkantoor betreft, zal de afwijking bij wijze van uitzondering slechts geldig zijn voor dat enkele boekjaar.

### 3.3. Vermelding van de afwijking in de toelichting

25. Wanneer het bijkantoor geniet van een afwijking, moet zij deze vermelden bij de waarderingsregels in de toelichting bij de interne jaarrekening.[46]

De Commissie is van oordeel dat deze vermelding ook een bevestiging moet bevatten van de personen belast met het beheer van het bijkantoor dat de redenen waarom de afwijking werd verleend onverkort van toepassing zijn op de jaarrekening in kwestie.[47]

### 3.4. Verlenging van de afwijking

26. Het bijkantoor dat een verlenging van de toegekende afwijking wenst te verkrijgen, dient een aanvraag in te dienen voor afsluitdatum van het boekjaar waarvoor de verlening wordt aangevraagd.

In de aanvraag dient het bijkantoor gegevens te verschaffen die toestaan om te beoordelen of nog steeds voldaan is aan de voorwaarden die aan de basis liggen van de toegestane afwijking. Zoals voor elke aanvraag tot afwijking dient het bijkantoor een kopie bij te voegen van de interne jaarrekening van het laatste afgesloten boekjaar.

27. In dit opzicht benadrukt de Commissie het belang om de verkregen afwijking te vermelden in de toelichting bij de interne jaarrekening (zie supra, randnr. 25). Als dergelijke vermelding ontbreekt, zal de Commissie de bevoegde minister of zijn afgevaardigde adviseren een ongunstig advies te geven wat betreft de verlenging van de afwijking.

#### 3.5. Verandering van functionele valuta in de door de afwijking bestreken periode

28. Indien de personen belast met het beheer van het bijkantoor in de door de afwijking bestreken periode van plan zijn de functionele valuta opnieuw te veranderen, dienen zij een nieuwe aanvraag tot afwijking in te dienen. Deze voorwaarde is echter niet van toepassing als de euro de nieuwe functionele valuta wordt.[48]

### 4. Impact van de afwijking op de belastingaangifte van het bijkantoor

29. Buitenlandse vennootschappen die in België een bijkantoor hebben dat ook beschouwd wordt als een Belgische inrichting zoals bedoeld in artikel 229 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), zijn onderworpen aan de belasting van niet-inwoners, meer bepaald op de winst opgebracht door bemiddeling van hun Belgische inrichting (hierna: BNI/Ven.).[49]

In principe wordt het belastbaar nettobedrag voor de BNI/Ven. bepaald door de toepasselijke regels inzake vennootschapsbelasting.[50] De belastbare winst van de Belgische inrichting wordt dus normaal gezien bepaald op basis van de boekhouding en de interne jaarrekening van het Belgische bijkantoor.[51]

Als het bijkantoor geniet van een afwijking wat betreft de functionele valuta om haar boekhouding te voeren en haar jaarrekening op te stellen, moet zij, voor haar belastingaangifte aan de BNI/Ven., haar belastbare grondslag omrekenen naar euro.[52]

Volgens de Dienst Voorafgaandelijke Beslissingen in fiscale zaken (hierna: DVB):

> "[...] [Mag] het voeren van een boekhouding in vreemde valuta – waarvoor een formeel akkoord werd verkregen bij de minister bevoegd voor ondernemingen – niet tot gevolg [...] hebben dat, naar aanleiding van de aangifte, wisselkoerseffecten ontstaan [...] die niet hun oorsprong vinden in de jaarrekening of in de boekhouding van de vennootschap.
>
> Dit kan worden bekomen door de belastbare grondslag in al haar componenten als bedoeld in artikel 183, WIB 92 vast te stellen door de omzetting van de vreemde munt in EUR van iedere lijn van de fiscale aangifte tegen dezelfde wisselkoers, met name de koers op de laatste dag van het boekjaar dan wel de jaarlijks gemiddelde referentiewisselkoers."[53]

## V. Interne jaarrekening van het bijkantoor

### A. Vorm van de interne jaarrekening

30. Zoals vermeld hierboven, randnr. 4 en 5, moet het bijkantoor zijn interne jaarrekening opmaken overeenkomstig de Belgische wettelijke schema's. Net zoals voor de vennootschappen naar Belgisch recht, worden de inhoud en de vorm van hun jaarrekening bepaald "op basis van dezelfde criteria inzake personeelsbestand, jaaromzet en balanstotaal als degene die gelden voor de ondernemingen onderworpen aan het WVV."[54]

Volgens de Commissie worden de groottecriteria inzake personeelsbestand, jaarlijkse omzet en balanstotaal beoordeeld voor de buitenlandse vennootschap in haar geheel, en niet voor enkel het Belgische bijkantoor.[55]

31. Ter herinnering: het bijkantoor moet zijn interne jaarrekening niet neerleggen bij de Balanscentrale, behalve in de gevallen als bedoeld in artikel 3:20, § 3 WVV.

### B. Waarderingsregels van de interne jaarrekening

32. De personen belast met het beheer van het bijkantoor dienen de waarderingsregels met betrekking tot de jaarrekening van het bijkantoor vast te leggen aangezien zij "jegens derden dezelfde aansprakelijkheid [dragen] als degenen die een Belgische vennootschap besturen"[56].

Het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap dient in principe de waarderingsregels ook goed te keuren aangezien die in de regel zullen verschillen van diegene die toegepast zijn op de jaarrekening van de buitenlandse vennootschap waarin de interne jaarrekening van het bijkantoor is opgenomen.

#### 1. Bestemming van activa en passiva voor het bijkantoor

33. De activa en passiva die een buitenlandse vennootschap bestemt voor haar Belgische bijkantoor, maken geen deel uit van een overeenkomst in juridische zin, bij gebrek aan een rechtspersoonlijkheid specifiek voor het Belgische bijkantoor, verschillend van die van het moederbedrijf.

34. Het Belgisch boekhoudrecht definieert of bepaalt geen enkel bestemmingscriterium voor de activa en passiva. Bij gebrek aan wettelijke of reglementaire bepalingen dient het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap te bepalen welke activa en passiva bestemd worden voor het Belgische bijkantoor.

De Commissie is van oordeel dat het bestuursorgaan daarbij het voorbeeld mag volgen van de toegestane benadering van de OESO waarvan het centrale element de toewijzing is van de belangrijke menselijke factoren en de toekenning van de risico's eigen aan deze factoren[57].

De Commissie benadrukt hierbij het belang van de boekhouding in de toegestane benadering van de OESO.[58]

Ze herinnert er ook aan dat de boekhoudprincipes, volgens dewelke elke boeking moet onderbouwd zijn door een verantwoordingsstuk[59] dat beantwoordt aan de realiteit[60], van toepassing zijn op de boekingen betreffende interne verrichtingen tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor.[61]

Dit impliceert dat als de buitenlandse vennootschap (het moederbedrijf) schulden bestemt voor haar Belgische bijkantoor, het bijkantoor die schulden dient te boeken in zijn rekeningen op basis van een verantwoordingsstuk waarmee de persoon of de dienst geïdentificeerd kan worden waar de schuld van uitgaat.[62] De Commissie is van oordeel dat zulk verantwoordingsstuk dient uit te gaan van het passende bestuursniveau binnen het moederbedrijf en niet enkel van de personen belast met het beheer van het bijkantoor. De Commissie herinnert er in dit opzicht aan dat de inventaris die opgemaakt wordt door het bestuursorgaan, dergelijk verantwoordingsstuk vormt.

### 2. Waarderingscriteria van de bestemde activa en passiva

35. De activa worden door het bijkantoor opgenomen in de balans aan hun "inbrengwaarde", anders gezegd "de waarde van de goederen bij de [...] bestemming"[63].

De inbrengwaarde mag echter niet hoger zijn dan "de prijs die op het ogenblik van de inbreng of de bestemming voor de aankoop van de betrokken goederen op de markt zou moeten worden betaald".[64] Deze beperking beoogt "overwaarderingen te vermijden".[65,66]

36. Zodra de bestemming van een actief door het moederbedrijf voor zijn bijkantoor boekhoudkundig beschouwd wordt als inbreng, rijst de vraag of een immaterieel vast actief, bestemd voor een Belgisch bijkantoor, al dan niet beschouwd wordt als immaterieel vast actief van derden.

De Commissie is van oordeel dat het antwoord hierop negatief is, want hoewel het moederbedrijf en het bijkantoor boekhoudkundig gezien verschillende entiteiten zijn, vormen ze eenzelfde rechtspersoon.[67] De bestemming van een immaterieel vast actief door het moederbedrijf voor het Belgische bijkantoor behoudt zo haar oorspronkelijk boekhoudkundige aard. Indien het moederbedrijf het immaterieel vast actief verkregen zou hebben van derden, zou het na de bestemming ervan als dusdanig beschouwd worden door het bijkantoor.

Bijgevolg zorgt de bestemming door het moederbedrijf van een immaterieel vast actief dat intern tot stand is gekomen voor een cumulatieve toepassing van artikelen 3:17, tweede lid en 3:38, eerste lid KB WVV.[68]

Het bestemde immaterieel vast actief wordt dus geboekt door het Belgische bijkantoor aan zijn inbrengwaarde, anders gezegd aan de waarde die is toegekend aan het immaterieel vast actief bij zijn bestemming.[69] Met dien verstande dat deze waarde overeenkomt met de vervaardigingsprijs van het vast actief, een waarde die niet hoger mag liggen dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde van dit vast actief of van het toekomstig rendement ervan voor het bijkantoor[70], noch hoger mag liggen dan de marktwaarde bij de aankoop van dit vast actief op het ogenblik van de bestemming[71].

De Commissie wil hierbij benadrukken dat dergelijke bestemming in geen enkel geval kan leiden tot de boeking van goodwill die bij het moederbedrijf intern tot stand zou zijn gekomen.

Volgens de Commissie zou er in het tegenovergestelde geval immers een niet te verantwoorden discriminatie ontstaan tussen vennootschappen naar Belgisch recht, die dan zouden vallen onder de beperking van artikel 3:38, eerste lid KB WVV, en de Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen die zouden ontsnappen aan deze beperking in die zin dat het vast actief tot stand zou komen in het buitenland en vervolgens bestemd zou worden voor het Belgische bijkantoor.

## VI. Verhouding tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor

37. Traditioneel maakt de verhouding tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor het voorwerp uit van een zogenaamde "verbindingsrekening" die voor het moederbedrijf evenwel een andere werking heeft dan voor zijn bijkantoor. Op niveau van het moederbedrijf, heeft de verbindingsrekening de eigenschappen van een wachtrekening, terwijl ze voor het bijkantoor dienst doet als rekening-courant.[72]

38. Voor wat betreft de interne jaarrekening van de Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen wordt onder de rubriek I. Inbreng begrepen[73]: de verbindingsrekening met het vermogen van respectievelijk de exploitant en de zetel die de eigen middelen bevat die de buitenlandse onderneming duurzaam besteedt aan de bedrijfsuitoefening van haar bijkantoren in België[74].

39. De Commissie ontleedt hieronder de boekhoudkundige gevolgen van de bestaande verhoudingen tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor.

### A. De 'verbindingsrekening' of 'rekening-courant' tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoor

40. Zoals voorheen vermeld, heeft de verbindingsrekening een andere rol voor het moederbedrijf dan voor zijn bijkantoor.

#### 1. Gebruik van de rekening door een moederbedrijf

41. De verbindingsrekening neemt in hoofde van het moederbedrijf meestal de vorm aan van een wachtrekening.[75] In zijn boekhouding zal het moederbedrijf overgaan tot de periodieke inschrijving van de verrichtingen van zijn bijkantoor. Dit betekent dat het moederbedrijf in principe alle verrichtingen van het bijkantoor opneemt in de eigen boekhouding en dat vervolgens alle verrichtingen tussen het moederbedrijf en zijn bijkantoren worden verwijderd. Na de periodieke inschrijving zoals hoger beschreven, neemt de jaarrekening van het moederbedrijf geen wachtrekening meer op.

#### 2. Gebruik van de rekening door een Belgisch bijkantoor

42. Alle geboekte verrichtingen tussen het Belgische bijkantoor en zijn (buitenlands) moederbedrijf worden weergegeven in de interne jaarrekening van het bijkantoor. De boekhouding van het bijkantoor zal dan ook niet moeten worden aangepast wat betreft de uitgevoerde verrichtingen tussen het bijkantoor en zijn (buitenlands) moederbedrijf. Binnen de rekeningen van het bijkantoor fungeert de verbindingsrekening over het algemeen als een rekening-courant en geeft ze de middelen weer die het moederbedrijf ter beschikking stelt van het bijkantoor, hetzij voor de duurzame financiering van de infrastructuur, hetzij voor de courante kasbehoeften. In de boekhouding van het bijkantoor kan de verbindingsrekening zowel een debet- als een creditsaldo vertonen.

43. Als de rekening-courant een creditsaldo vertoont op de inventarisdatum, wordt dit saldo opgenomen in de interne jaarrekening van het bijkantoor, op rekening 489 Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf[76], 179 Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf[77] en/of 100 Verbindingsrekening.

Rekening 100 Verbindingsrekening bevat "de eigen middelen […] die […] [het moederbedrijf] duurzaam besteedt aan de bedrijfsuitoefening van haar bijkantoren"[78] (zie infra, randnr. 47) en het saldo wordt opgenomen onder rekeningen 489 en 179.

44. Als de rekening-courant een debetsaldo vertoont, met name wanneer het bijkantoor een vordering heeft uitstaan op zijn moederbedrijf, wordt dat debetsaldo een actiefbestanddeel van het bijkantoor.

De Commissie is van oordeel dat, als de vordering bedoeld is om de activiteit van het moederbedrijf duurzaam te steunen, zij mag opgenomen worden bij rekening 2810 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf.[79]

In het tegenovergestelde geval, worden rekeningen 416 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf[80] en 2910 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf[81] gebruikt.

45. Als op de inventarisdatum blijkt dat er in de boekhouding zowel een debiteurs- als crediteurspositie is opgenomen tussen het bijkantoor en het moederbedrijf, dienen deze verrekend te worden ten belope van het allerkleinste bedrag. Bijgevolg bestaat er na afloop van deze verrekening nog één vorderings- of schuldpositie ten belope van het saldo.

### B. De verbindingsrekening of de door het moederbedrijf duurzaam bestemde eigen middelen voor de activiteit van zijn bijkantoor

46. Zoals hierboven uiteengezet vervangt de benaming "Verbindingsrekening" de titel van de rubriek "Inbreng" op het niveau van de interne jaarrekening van Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen.[82]

Deze rubriek bevat de "verbindingsrekening met het vermogen [van het moederbedrijf] […], die de eigen middelen bevat die de buitenlandse […] [vennootschap] duurzaam besteedt aan de bedrijfsuitoefening van haar bijkantoren in België".[83]

De Commissie stelt echter vast dat de bijkantoren in de praktijk gebruik maken van rekening 132 Belastingvrije reserves en van rubriek IV.C. Belastingvrije reserves om te voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals bepaald in artikel 190 WIB 92.

47. Bij het opstellen van de interne jaarrekening van het bijkantoor, is het de taak van het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap en de personen belast met het beheer van het Belgische bijkantoor, om het bedrag te bepalen van de door de buitenlandse vennootschap bestemde eigen middelen die duurzaam ter beschikking van het bijkantoor zijn gesteld. Het is dit bedrag dat vervolgens wordt overgenomen op rekening 100 Verbindingsrekening.

Het bestuursorgaan zou hiervoor inspiratie kunnen putten uit de begrippen "vrij kapitaal" (free capital), dat tot stand is gekomen door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO)[84], en "de door de buitenlandse vennootschap aan de inrichting ter beschikking gestelde kapitaalsdotatie", zoals bepaald in artikel 229, § 4, eerste lid, 3e gedachtestreep WIB 92.

48. Voor zover het bijkantoor nood heeft aan een financiering hoger dan het bedrag dat op de verbindingsrekening staat, zorgt de hieruit voortvloeiende crediteurspositie van het bijkantoor voor:

- hetzij een interne schuld ten aanzien van het moederbedrijf geboekt op rekeningen 489 of 179 als het gaat over een positie respectievelijk op korte of lange termijn;
- hetzij een schuld tegenover een derde op geboekt op rekeningen 430/439 of 173/174 als het gaat over een schuld die de buitenlandse

vennootschap aangegaan is ten opzichte van een derde maar die door het moederbedrijf bestemd werd voor het bijkantoor.

49. Als het buitenlandse moederbedrijf een actief afhoudt dat hij vooraf bestemd had voor zijn Belgisch bijkantoor, moet het bijkantoor deze onttrekking boeken via het crediteren van de met het actief overeenstemmende rekening en het debiteren van rekening 100 Verbindingsrekening.

### C. Resultaatbestemming van het bijkantoor

50. Het bijkantoor behaalt zijn resultaat op naam en voor rekening van de buitenlandse vennootschap.

Wat het bijkantoor betreft is de bestemming van dit resultaat dus beperkt in de mate dat de bestemming enkel kan uitgevoerd worden namens het moederbedrijf.

Als het bijkantoor winst behaalt, beveelt de Commissie, boekhoudkundig gezien, in beginsel het gebruik aan van de daartoe gecreëerde rekening 697 Over te dragen winst aan het moederbedrijf, en de rekening 489 Interne schuld ten aanzien van het moederbedrijf. Als het bijkantoor verlies maakt, beveelt de Commissie in beginsel het gebruik aan van de daartoe gecreëerde rekening 797 Over te dragen verlies aan het moederbedrijf en de rekening 2810 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf.

De Commissie is van oordeel dat het gebruik van rekeningen 489 en 2810 moet primeren[85] op het gebruik van de rekening 14 Overgedragen winst (verlies). In het geval van overgedragen winst wordt op die manier een interne schuld ten aanzien van het moederbedrijf uitgedrukt, terwijl in het geval van overgedragen verlies een interne vordering ten aanzien van het moederbedrijf wordt geboekt.

De Commissie is evenwel van oordeel dat het gebruik van rekening 14 Overgedragen winst (verlies) de voorkeur geniet in het geval waarin het bijkantoor het door haar gerealiseerde resultaat niet overdraagt aan het moederbedrijf of indien het verlies niet wordt gedragen door het moederbedrijf. Voormeld gebruik biedt aldus de mogelijkheid het door het bijkantoor gerealiseerde resultaat te volgen.

Voorbeeld

Een buitenlandse vennootschap richt een bijkantoor op in België. Bij de oprichting van dit bijkantoor wordt er een bedrag van 1.000 euro op een Belgische rekening-courant geplaatst. Dit bedrag wordt duurzaam ter beschikking gesteld van het Belgische bijkantoor.

**Boekingen in hoofde van het Belgische bijkantoor**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 5500 | Kredietinstellingen - Rekening-courant | | | 1.000 | |
| | aan | 100 | Verbindingsrekening | | 1.000 |

In de loop van het boekjaar heeft het bijkantoor volgende verrichtingen uitgevoerd:

Hij heeft diensten verleend ten behoeve van het moederbedrijf voor een bedrag van 30 euro, dat intern aan het moederbedrijf wordt aangerekend. Het bijkantoor heeft goederen gekocht van het moederbedrijf voor een bedrag van 500 euro. Het bijkantoor heeft deze goederen verkocht aan een derde voor 600 euro. Om de berekening eenvoudig te houden, veronderstellen we dat het bijkantoor in dit voorbeeld geen andere verrichtingen meer heeft uitgevoerd. De effecten op het niveau van de btw blijven ook buiten beschouwing.

**Boekingen tijdens het boekjaar in hoofde van het Belgische bijkantoor**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 416 | Interne vorderingen aan het moederbedrijf | | | 30 | |
| | aan | 701 | Interne omzet | | 30 |
| 60 | Aankoop handelsgoederen | | | 500 | |
| | aan | 489 | Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf | | 500 |
| 400 | Handelsvorderingen | | | 600 | |
| | aan | 700 | Omzet | | 600 |

**Inventarisverrichtingen in hoofde van het Belgische bijkantoor**

Verrekening tussen debet- en creditposities tussen het bijkantoor en het moederbedrijf ten belope van het kleinste bedrag:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 489 | Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf | | | 30 | |
| | aan | 416 | Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf | | 30 |

**Bestemming van het resultaat van het Belgische bijkantoor (130)**

Optie 1: boeking als interne schuld ten aanzien van het moederbedrijf

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 697 | Over te dragen winst aan het moederbedrijf | | | 130 | |
| | aan | 489 | Interne schuld ten aanzien van het moederbedrijf | | 130 |

Balans van het bijkantoor aan het einde van het boekjaar

| Activa | | Passiva | |
|---|---|---|---|
| 55 Bank | 100 | 100 Verbindingsrekening | 1.000 |
| 400/416[86] Vorderingen | 600 | 489 Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf | 600 |

Optie 2: boeking als overgedragen resultaat

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 697 | Over te dragen winst aan het moederbedrijf | | | 130 | |
| | aan | 14 | Overgedragen winst | | 130 |

Balans van het bijkantoor aan het einde van het boekjaar

| Activa | | Passiva | |
|---|---|---|---|
| 55 Bank | 100 | 100 Verbindingsrekening | 1.000 |
| 400/416 Vorderingen | 600 | 14 Overgedragen winst | 130 |
| | | 489 Interne schulden ten aanzien van het moederbedrijf | 470 |

## VII. Jaarverslag, controleverslag, sociale balans en andere documenten

### A. Ontbreken van een jaarverslag specifiek van het bijkantoor

51. Noch het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap, noch de personen belast met het beheer van het Belgische bijkantoor moeten een jaarverslag opmaken specifiek van de activiteiten van het Belgische bijkantoor.

Hoewel artikel III.90, § 2 WER verwijst naar het WVV wat betreft “de vorm, de inhoud, de controle en de neerlegging van de jaarrekening en het jaarverslag”, verklaart geen enkele bepaling van het WVV dat het voor Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen verplicht is een jaarverslag op te maken.

Daarentegen, zoals hierboven uiteengezet in randnummers 4 en 5, is volgens artikel 3:1, § 2 WVV de verplichting tot opstelling van de inventaris van toepassing voor buitenlandse vennootschappen voor wat hun Belgische bijkantoren betreft en dit volgens de waarderingsmaatstaven bepaald door het KB WVV, alsook de verplichting tot het opmaken van de jaarrekening waarvan de vorm en inhoud bepaald zijn door het KB WVV.[87]

### B. Ontbreken van een verslag van de commissaris specifiek van het bijkantoor

52. De buitenlandse vennootschap moet geen commissaris benoemen uitsluitend om de rekeningen van het Belgische bijkantoor te controleren, zelfs wanneer het bijkantoor de groottecriteria overschrijdt om als een “kleine vennootschap” te worden beschouwd, zoals bedoeld in artikel 1:24 WVV. Geen enkele bepaling van het WVV maakt namelijk de regeling toepasselijk dat Belgische bijkantoren de verplichting hebben een commissaris te benoemen.

De Commissie benadrukt dat het de buitenlandse vennootschap toebehoort in orde te zijn met de nationale wetgeving betreffende de controle van de eigen rekeningen, die onvermijdelijk ook die van het Belgische bijkantoor bevatten.

53. Als het bijkantoor een ondernemingsraad heeft[88], dient deze ondernemingsraad een bedrijfsrevisor aan te stellen die de controle van de interne jaarrekening op zich neemt (alsook de sociale balans, zie hieronder).[89]

### C. Verplichting tot opmaken en neerleggen van een sociale balans specifiek van het bijkantoor

54. De buitenlandse vennootschap met een Belgisch bijkantoor dient een sociale balans op te maken in overeenstemming met de Belgische wettelijke en reglementaire bepalingen.[90] Deze sociale balans heeft enkel betrekking op de tewerkstelling in het geheel van Belgische bijkantoren, dat wordt gezien als één enkele onderneming.[91] De verkorte of volledige versie van de sociale balans zal afhangen van de grootte van het bijkantoor, berekend op enkelvoudige basis.[92]

De buitenlandse vennootschap dient de sociale balans van haar Belgische bijkantoor neer te leggen bij de Balanscentrale, samen met en volgends dezelfde modaliteiten als de statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening[93].[94]

55. Als het bijkantoor een ondernemingsraad heeft (zie hierboven), dient de buitenlandse vennootschap een bedrijfsrevisor aan te stellen die met name de controle van de sociale balans van het Belgische bijkantoor op zich neemt.[95]

In dit opzicht dient het Belgische bijkantoor zijn eigen jaarrekening en andere vereiste economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de Ondernemingsraad.[96]

### D. Ander document neer te leggen bij de Balanscentrale

56. Voor zover de buitenlandse vennootschap met een Belgisch bijkantoor zijn statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening in België moet neerleggen bij de Balanscentrale[97], moet hier door de vennootschap ook een document neergelegd worden waarin volgende zaken beschreven worden:

a) het bedrag, bij het sluiten van de jaarrekening, van de schulden of van het deel van de schulden gewaarborgd door de Belgische overheidsinstellingen;
b) het bedrag, op diezelfde datum (bij het sluiten van de jaarrekening), van de opeisbare schulden, ongeacht of uitstel van betaling is verkregen, jegens fiscale besturen en de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid;
c) het bedrag van het afgesloten boekjaar van de kapitaal- of interestsubsidies uitbetaald of toegekend door openbare besturen of instellingen.[98]

De Commissie verwijst hierbij naar haar advies 110/2[99], waarin ze bepaalde dat:

> "Niets wijst erop dat toen het Parlement, op eigen initiatief, [artikel 3:12, § 1er, 5° WVV] inlaste, het de bedoeling had de vermeldingen die deze bepaling voorschrijft enkel op te leggen aan vennootschappen naar Belgisch recht. Alles pleit juist voor het tegendeel, zowel in rechte als in feite, zodat de [buitenlandse] vennootschappen met [een bijkantoor] in België en die in die hoedanigheid van de waarborg van de overheid kunnen genieten (littera a)), schulden kunnen hebben zoals bedoeld in littera b) en kapitaal- of interestsubsidies kunnen bekomen zoals bedoeld in littera c), deze inlichtingen zouden publiceren op dezelfde wijze als de vennootschappen naar Belgisch recht. Vanuit het oogpunt van de buitenlandse balans is de toepassing van deze bepaling niet van aard om moeilijkheden te veroorzaken, rekening houdend met het feit dat hoewel het document tegelijk met de jaarrekening dient neergelegd te worden, het niettemin een apart stuk vormt".

## VIII. Bewaarplicht voor boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken eigen aan de activiteiten van het bijkantoor[100]

57. De buitenlandse vennootschap dient de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken betreffende haar Belgische bijkantoren te bewaren in België.[101] Als deze documenten niet fysiek in België aanwezig zijn, dienen ze er wel meteen toegankelijk te zijn en bewaard te worden hetzij in origineel, hetzij in afschrift, overeenkomstig artikelen III.86, vierde lid, III.87, § 2, tweede lid en III.88, tweede lid van het WER en artikel 8 van het KB WER.

Het Belgisch boekhoudrecht schrijft echter niet voor dat de materiële verrichtingen voor het inschrijven en verwerken van de gegevens van de bijkantoren in België moeten geschieden.[102]

Bijgevolg wijst niets erop dat de buitenlandse vennootschap de boekhouding van het moederbedrijf, van haar Belgische bijkantoor en van haar andere bijkantoren verspreid over verschillende staten niet zou mogen centraliseren op één database die zich in het buitenland bevindt. Dit alles op voorwaarde dat de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken van het Belgische bijkantoor meteen toegankelijk zijn in België en dat ze er bewaard worden hetzij in origineel, hetzij in afschrift, overeenkomstig de wettelijke en reglementaire bepalingen hierboven uiteengezet.

58. Artikel III.86, vierde lid WER bepaalt dat de verantwoordingsstukken gedurende zeven jaar bewaard dienen te worden. De Commissie is van oordeel deze termijn van toepassing is voor de verantwoordingsstukken die de interne verrichtingen betreffen tussen het moederbedrijf en het Belgische bijkantoor.

De Commissie benadrukt echter dat de wettelijke bewaringstermijnen minimumtermijnen zijn. Zo is het de taak van het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap en van de personen belast met het beheer van het Belgische bijkantoor om een passende archiveringspolitiek uit te stippelen en, in voorkomend geval, deze stukken langer te bewaren in functie van hun specifieke belang (met name in geval van geschillen).

## IX. Sluiting van het bijkantoor

59. Wanneer de buitenlandse vennootschap haar Belgische bijkantoor sluit, moet zij deze sluiting binnen de dertig dagen openbaar maken door middel van neerlegging ter griffie van de ondernemingsrechtbank.[103]

60. Het WVV schrijft in dit geval niets anders meer voor.

De buitenlandse vennootschap dient daarom haar statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening betreffende de periode die loopt vanaf het begin van het boekjaar waarin de sluiting plaatsvindt tot de sluitingsdatum van het bijkantoor, niet neer te leggen bij de Balanscentrale.

De maatregelen inzake openbaarmaking die opgelegd zijn aan de buitenlandse vennootschappen met een Belgisch bijkantoor beogen de rechten van derden te beschermen die via de bijkantoren in contact treden met buitenlandse vennootschappen.[104] De verplichting tot jaarlijkse neerlegging van de statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening van de buitenlandse vennootschap[105] is dus verbonden met de aanwezigheid van het bijkantoor in België en heeft geen doel meer na sluiting van het bijkantoor.

61. Als een buitenlandse vennootschap over meerdere Belgische bijkantoren beschikt, heeft de sluiting van een van de bijkantoren geen gevolg voor de verplichting van de vennootschap om de statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening neer te leggen, zolang deze vennootschap minstens één bijkantoor behoudt in België.

62. Als het bestuursorgaan van de buitenlandse vennootschap heeft besloten het Belgische bijkantoor te sluiten, dienen de personen belast met het beheer van het bijkantoor bijgevolg de waarderingsregels aan te passen.[106]

**Onderhavig advies vervangt CBN-advies 2019/02 - Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: eigen boekhoudkundige verplichtingen.**

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 30 juni 2022 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 CBN-advies 2022/14 – Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht – begrip "bijkantoor" – publicatieplicht (update).

3 De Commissie zal de boekhoudkundige verwerking onderzoeken van de exit-taxes die met name voortvloeien uit de overdrachten van activa tussen het buitenlands/Belgisch moederbedrijf en het Belgische/buitenlandse bijkantoor.

4 Art. III.82, § 1, derde lid WER.

5 Art. III.82, § 1, derde lid WER.

6 Waarvan met name het koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het WER (hierna: KB WER).

7 Art. III.90, § 2, eerste lid WER ; art. 3:1, § 2 WVV.

8 Art. 3:1 tot 3:95 van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

9 Art. III.82 tot III.95 WER.

10 Art III.84, zesde en zevende lid WER; bijlage bij het KB WER.

11 Art. III.89 WER; art. 3:1, § 2 WVV.

12 Art. III.90 WER; art. 3:1, § 2 WVV.

13 Art. 3:20, § 3 WVV. In tegenstelling tot de jaarrekening van de vennootschap naar buitenlands recht die in principe in België gepubliceerd moet worden, maar "in de vorm waarin deze rekeningen zijn opgesteld, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de vennootschap valt". Zie in dat opzicht artikelen 2:23, 2:24, 2:27, 2:28, 2:29 en 3:20 WVV, alsook CBN-advies 2018/06, randnummers 20 tot 33.
Artikel 3:1, § 1 en 2 WVV:
"§ 1. Het bestuursorgaan is verplicht elk jaar een inventaris op te maken volgens de waarderingsregels bepaald door de Koning, evenals een jaarrekening in de vorm en met de inhoud bepaald door de Koning. Die jaarrekening bestaat uit de balans, de resultatenrekening en de toelichting, en vormt een geheel.
De jaarrekening moet binnen zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar ter goedkeuring worden voorgelegd aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering.
Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn aan de vennoten verenigd in vergadering of de algemene vergadering is voorgelegd, wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.
§ 2. De in paragraaf 1 bedoelde verplichting geldt ook voor buitenlandse vennootschappen voor wat hun in België gevestigde bijkantoren betreft, behalve wanneer die bijkantoren geen eigen opbrengsten hebben door verkoop van goederen of dienstverlening aan derden of door geleverde goederen of verleende diensten aan de buitenlandse vennootschap waarvan zij afhangen, en waarvan de werkingskosten volledig door de laatstgenoemde worden gedragen."

14 Art. III.85 en III.90, § 2, eerste lid WER.

15 Art. 3:2, tweede lid en 3:3, tweede lid WVV.

16 Art. 1, eerste lid KB WER.
Er moet worden opgemerkt dat "het in het eerste lid bepaalde bedrag [...] op 620.000 euro [wordt] gebracht voor de in het eerste lid bedoelde ondernemingen die als voornaamste beroepsbezigheid gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen, bestemd voor het voortbewegen van motorvoertuigen op de openbare weg, in het klein verkopen".

17 Volgens de Commissie lijkt het inderdaad moeilijk te rechtvaardigen dat de Belgische wetgever meer verlangt van de vennootschappen de vallen onder het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie, dan van de vennootschappen naar Belgisch recht met vergelijkbare rechtsvorm.

18 Met betrekking tot de berekeningswijze van het criterium van de omzet gemaakt in hoofde van het Belgische bijkantoor, zie infra, randnr. 30.

19 Art. 3:1, § 2 WVV; art. III.90, § 2, vierde lid, 5° WER; Art. 9, 1° KB WER.

20 Art. 2 en 12 KB van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen alsook enkele uitvoeringsbesluiten van die wet.

21 In het bijzonder in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen en in het KB WER.

22 Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991 tot wijziging van artikel 12, § 2 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen alsook enkele uitvoeringsbesluiten van die wet, BS, 31 december 1991, 30092.

23 Art. III.84, zevende lid WER; art. 1 en 2 van het KB WER.

24 CBN-advies 2010/20 - Gebruik van uniforme boekhoudsoftware door internationale ondernemingen. Zie ook CBN-advies R100/2 - Aanpassing

van het rekeningstelsel van de onderneming.

25 De verplichting tot het in acht nemen van een “één-op-één relatie” houdt in dat voor elke buitenlandse rekening telkens één rekening voorhanden is die voldoet aan het Belgische genormaliseerd stelsel, en omgekeerd.

26 Artikel III.86 van het WER bepaalt immers dat elke boeking moet geschieden aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk, waarnaar zij moet verwijzen. Volgens het CBN-advies 174/1 - Beginselen van een regelmatige boekhouding, moet de band tussen de boeking en het verantwoordingsstuk blijken uit een wederzijdse verwijzing, waarmee men op elk tijdstip van de boeking naar het verantwoordingsstuk kan en vice versa.

27 Art. I.5, tweede lid, in fine, en III.84, zesde lid, WER. Zie ook randnr. 58 en 59.

28 Artikel 52, § 1 van de bij koninklijk besluit van 18 juli 1966 gecoördineerde wetten op het gebruik van de talen in bestuurszaken, BS 2 augustus 1966; artikelen 1, 2 en 5 van het decreet van 19 juli 1973 tot regeling van het gebruik van de talen voor de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en de werknemers, alsmede van de voor de wet en de verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden van de ondernemingen, BS 6 september 1973; artikelen 1 en 2 van het decreet van 30 juni 1982 inzake de bescherming van de vrijheid van het taalgebruik van de Franse taal in de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en hun personeel, alsook van de akten en documenten van ondernemingen opgelegd door de wet en de reglementen, BS 27 augustus 1982.

29 Zie ook volgende adviezen: 117/1 – Jaarrekening in Belgische frank; 117/2 – Munt waarin de boekhouding moet worden gevoerd en de jaarrekening opgesteld; 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro; 2009/10 – Bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen; 2011/12 – Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure.

30 Artikel III.89, § 2 en artikel III.90, § 1 van het WER gelezen in samenhang met artikelen 3:4 en 3:5, derde lid KB WVV.

31 Art. 3:5, derde lid KB WVV.

32 CBN-advies 152/1 - Boekingen van deviezenverrichtingen en verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen in de jaarrekening.

33 Dit onderdeel maakt het voorwerp uit van een minderheidsstandpunt, namelijk dat van de heer Michel De Wolf, benoemd op voorstel van de van de Minister van Middenstand. Hij meent dat de afwijking zoals bedoeld in artikelen III.94 WER en 3:42, § 1 WVV niet verenigbaar is met Richtlijn 2013/34/EU.

34 Aangezien het Belgische bijkantoor van een buitenlandse vennootschap een onderneming is die onder het Belgisch boekhoudrecht valt, is de Commissie van oordeel dat dat bijkantoor kan genieten van de afwijkingen bepaald in artikelen III.94 WER en 3:42, § 1 WVV.

35 CBN-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.

36 Commentaar van de Commissie betreffende de wet van 12 juli 1991 houdende wijziging van artikel 3 van de wet van 30 december 1885 en van de artikelen 1018 en 1650 van het Gerechtelijk Wetboek ten einde de bedragen in de openbare en administratieve akten te kunnen uitdrukken in ecu of in een andere munteenheid dan de Belgische frank (BS, 9 augustus 1991), Bull. CBN, 1992, randnr. 27, 15-17.

37 Over de berekeningswijze van de groottecriteria gemaakt in hoofde van het Belgische bijkantoor, zie infra, randnr. 30.

38 Art. 3:42, § 1 WVV.

39 Art. 3:42, § 1 eerste lid WVV.

40 CBN-advies 117/2 – Munt waarin de boekhouding moet worden gevoerd en de jaarrekening opgesteld.

41 Beslissing van de Commissie betreffende haar beleid inzake de afwijking van het voeren van de boekhouding en het opstellen en openbaar maken van de jaarrekening in een andere munt dan de euro, Bull. CBN, 2002, randnr. 47, 56.

42 CBN-advies 2011/12 - Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure.

43 Art. III.87, § 2, WER.

44 Zie ook CBN-adviezen 174/1 – Beginselen van een regelmatige boekhouding en 2011/12 – Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure.

45 De Commissie verwijst hieromtrent naar haar advies 152/1 - Boekingen van deviezenverrichtingen en verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen in de jaarrekening, dat toepasselijk is op het boeken en verwerken van verrichtingen die niet uitgevoerd zijn in de functionele valuta van het bijkantoor.

46 Art. 3:42, § 1, laatste lid WVV.

47 CBN-advies 2011/12 - Afwijking inzake functionele valuta: praktische implicaties en procedure, punt III.

48 Zie ook CBN-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro.

49 Art. 227, 2°, 228, § 2, 3° en 233, WIB 92.

50 Art. 235, 2°, WIB 92.

51 Art. 24, 183 en 185, WIB 92. Ziek ook Cass., 20 februari 1997, Pas., 1997, I, nr. 100.

52 Art. 183 WIB 92; nr.183/8, Com.IB.

53 Voorafgaande beslissing van 23 november 2021 nr. 2021.0963; zie ook voorafgaande beslissingen van 23 februari 2021 nr. 2020.2179, van 12 januari 2021 nr. 2020.1862, van 24 november 2020 nr. 2020.1916, van 18 augustus 2020 nr. 2020.1263 en van 25 januari 2022 nr. 2021.1181. Hoewel deze beslissingen betrekking hebben op vennootschappen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, kunnen ze omgezet worden naar Belgische instellingen onderworpen aan de BNI/Ven. voor zover het nettobedrag van de belastbare winst voor de BNI/Ven. bepaald wordt volgens de toepasselijke regels inzake vennootschapsbelasting.

54 Art. III.90, § 2, tweede lid, WER.

55 Oud CBN-advies 110/4 – Bijkantoren of centra van werkzaamheden in België van ondernemingen naar buitenlands recht - Toepassing van

artikel 10, par. 2 van de Boekhoudwet en van artikel 198 van de Vennootschapswet. Zie ook J. GABRIEL, “Succursales de sociétés étrangères en Belgique **”, Revue de droit des affaires internationales, 1987, nr. 2, 274-275.

56 Art. 2:149 WVV.

57 Zie met name OESO Rapport 2010 over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen, 22 juli 2010.

58 Zie met name OESO Rapport 2010 over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen, 22 juli 2010, 21-22, § 36-37, en 52-54, § 175-182.

59 Art. III.86, eerste lid, WER.

60 CBN-advies 174/1 - Beginselen van een regelmatige boekhouding, 1 februari 1997, punt III, B.

61 CBN-advies 174/1 - Beginselen van een regelmatige boekhouding, 1 februari 1997, punt III, B.

62 CBN-advies 174/1 - Beginselen van een regelmatige boekhouding, 1 februari 1997, punt III, B.

63 Art. 3:17, tweede lid KB WVV. Hierbij verduidelijkt het Verslag aan de Koning bij het KB van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen dat deze “omschrijving van de inbrengwaarde [...] het geval [omvat] waarin er geen overeenkomst is. Dit is inderdaad zo bij inbreng [...] door een buitenlandse onderneming in haar bijkantoor in België” (Verslag aan de Koning bij het KB van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS, 1983, 11897, commentaar bij artikel 18).

64 Art. 3:17, tweede lid, in fine KB WVV.

65 Verslag aan de Koning bij het KB van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS, 1983, 11897, commentaar bij artikel 18.

66 Artikel 229, § 5 WIB 92 bepaalt in geval van de overdracht naar België van een of meerdere in het buitenland gelegen bestanddelen van het actief, verwezenlijkt vanaf 1 januari 2019, dat “de later gerealiseerde meerwaarden, minderwaarden, afschrijvingen en waardeverminderingen [die] deze activa [betreffen], vastgesteld uitgaande van de werkelijke waarde die zij hebben op het ogenblik van de verrichting.” (eigen onderlijning). Voor de definitie van de werkelijke waarde, verwijzen wij de lezer naar de nieuwe leden 3 tot en met 5 van artikel 229, nieuwe § 5 WIB 92. De meeste overdrachten van bestanddelen van het actief, verwezenlijkt vanaf 1 januari 2019, door het moederbedrijf aan haar Belgisch bijkantoor zullen dus tot gevolg hebben dat de boekhoudkundige en fiscale waarden van de overgedragen actief, overeenkomen.

67 Zie hierbij ook artikel 3:89, § 1, II, derde lid KB WVV dat een onderscheid maakt tussen octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van de vennootschap en degene die behoren tot derden.

68 Art. 3:38, eerste lid KB WVV bepaalt dat “andere dan van derden verworven immateriële vaste activa worden slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de vennootschap van deze vaste activa.” (eigen onderlijning).

69 Art. 3:17, tweede lid KB WVV.

70 Art. 3:38, eerste lid KB WVV.

71 Art. 3:17, tweede lid, in fine KB WVV.

72 Voor deze respectievelijke rollen, zie infra, randnr. 41 en volgende.

73 Art. 29, 5° KB van 18 december 2015 tot omzetting van Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013 van het Europees Parlement en van de Raad betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

74 Art. 3:89, § 2, I., 4° KB WVV.

75 Zie hierover CBN-advies 172/1 - Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor.

76 De benaming van rekening 489 Andere diverse schulden werd naar deze aanleiding aangepast.

77 De benaming van rekening 179 Overige schulden werd naar deze aanleiding aangepast.

78 Art. 3:89, § 2, I., 4° KB WVV.

79 De benaming van rekening 2810 Vorderingen op rekeningen werd naar deze aanleiding aangepast.

80 De benaming van rekening 416 Diverse vorderingen werd naar deze aanleiding aangepast.

81 De benaming van rekening 2910 Vorderingen op rekening werd naar deze aanleiding aangepast.

82 Art. 3:89, § 2, I., 4° KB WVV.

83 Art. 3:89, § 2, I., 4° KB WVV.

84 Zie met name OESO Rapport 2010 over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen, 22 juli 2010, 36-51, § 99 tot 171.

85 Indien het resultaat van het bijkantoor moet worden overgedragen of indien het verlies van het bijkantoor wordt gedragen door het moederbedrijf.

86 Saldo tussen rekening 416 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf (30) + rekening 400 Handelsvorderingen (600) - rekening 416 Interne vorderingen ten aanzien van het moederbedrijf (30).

87 Ter herinnering: deze jaarrekening moet niet worden neergelegd bij de Balanscentrale behalve in de gevallen als bedoeld in artikel 3:20, § 3 WVV. (art. 3:20, § 3 WVV).

88 Het Belgische bijkantoor van een buitenlandse vennootschap is een onderneming zoals bedoeld door de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven aangezien het bijkantoor meetelt als een “technische bedrijfseenheid” overeenkomstig artikel 14, § 1, tweede lid , 1° van deze wet.

89 Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, art. 15bis; art.3:83, eerste lid, 1° WVV. Voor zover het bijkantoor echter geen jaarverslag moet opmaken over zijn activiteiten, kan de revisor hierover geen verslag opmaken zoals bepaald in artikel 3:83, eerste lid, 1° WVV.

90 Artikel 18 van het koninklijk besluit van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans; zie ook artikelen 44 en volgende van de wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid en artikel 3:20, § 3 WVV dat geen betrekking heeft op de neerlegging van de sociale balans van het Belgische bijkantoor.

91 Art. 18, tweede lid KB van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans.

92 Art. 18, eerste en derde lid KB van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans.

93 Over de verplichting tot neerlegging van de statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening door de buitenlandse vennootschappen met een Belgisch bijkantoor, zie CBN-advies 2018/06 - Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht - begrip “bijkantoor” - publicatieplicht, geactualiseerd op 22 juni 2022.

94 Art. 18, vierde lid KB van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans; art. 45bis, eerste lid wet van 22 december 1995 houdende maatregelen tot uitvoering van het meerjarenplan voor werkgelegenheid; art. 3:12, § 1, 8° en art. 3:20 WVV.

95 Art. 15bis wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven; art. 3:83, tweede lid WVV.

96 Art. 15 wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven; art. 17, tweede lid, 2° koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de ondernemingsraden.

97 Over de verplichting tot neerlegging van de statutaire en/of geconsolideerde jaarrekening door de buitenlandse vennootschappen met een Belgisch bijkantoor, zie CBN-advies 2018/06 - Belgische bijkantoren van vennootschappen naar buitenlands recht: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht - begrip “bijkantoor” - publicatieplicht, geactualiseerd op 22 juni 2022.

98 Art. 3:12, § 1, 5° en 3:20, § 2 WVV. Over de draagwijdte van de verwijzing van artikel 3:20, § 2 WVV naar artikel 3:12 WVV, zie randnummer 32 van CBN-advies 2018/06 - Belgische bijkantoren van vennootschappen naar buitenlands recht: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht - begrip “bijkantoor” - publicatieplicht, geactualiseerd op 22 juni 2022.

99 CBN-advies 110/2 - Stukken die tegelijk met de jaarrekening dienen neergelegd te worden (artikel 80 (nieuw) van de Vennootschapswet) - Openbaar maken van de buitenlandse vennootschappen met een bijkantoor in België (artikel 198 van de Vennootschapswet).

100 Voor niet-specifieke aspecten voor Belgische bijkantoren, zie met name CBN-advies 2011/21 - Bewaring van de boeken en verantwoordingsstukken en CBN-advies 2016/22 - Bewaring van boeken en verantwoordingsstukken bij een geïnformatiseerde boekhouding.

101 Art. I.5, tweede lid, in fine, III.86, vierde lid, III.87, § 2, tweede lid en III.88, tweede lid WER; art. 8 KB WER.

102 Deze kwestie werd vroeger bediscussieerd omwille van vroeger artikel 1, tweede lid, in fine, van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, dat bepaalde: “De boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken met betrekking tot [Belgische bijkantoren] worden in België gehouden en bewaard“ (eigen onderlijning). Koninklijk besluit nr. 22 tot wijziging van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen maakte een einde aan deze controverse door de woorden “gehouden en” in voornoemd artikel te verwijderen. Zodoende heeft de regering CBN-advies 1/2 gevolgd - Ondernemingen naar buitenlands recht - Houden en bewaren in België van de boeken, rekeningen en verantwoordingsstukken. Zie hierbij het Verslag aan de Koning bij voornoemd koninklijk besluit nr. 22 (Pasinomie, 1978, 2242).

103 Art. 2:24, § 3, 1°, d) WVV.

104 Richtlijn (EU) 2017/1132, overweging 16: zie ook CBN-advies 2018/06 - Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen naar buitenlands recht: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht - begrip “bijkantoor” – publicatieplicht, geactualiseerd op 22 juni 2022.

105 Voor deze verplichting, zie CBN-advies 2018/06 - Belgische bijkantoren van buitenlandse vennootschappen: toepassing van het Belgisch boekhoudrecht - begrip “bijkantoor” – publicatieplicht, geactualiseerd op 22 juni 2022.

106 Art. 3:6, § 2, derde lid KB WVV. Zie hierbij CBN-advies 2018/18 - Going concern - Waarderingsregels bij de stopzetting of gedeeltelijke stopzetting van het bedrijf van een onderneming.