COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2022/08 – Wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel

Advies van 16 maart 2022[1]

I. Inleiding
II. Boekhoudkundige beginselen en waarderingsregels
III. Standpunt van de Commissie
  A. Het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel
  B. Aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar
  C. Uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel
IV. Boekhoudkundige verwerking van materiële vaste activa in de openingsbalans

I. Inleiding

1. De Commissie voor boekhoudkundige normen werd om advies gevraagd inzake de gevolgen van een wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel voor de waardering van bepaalde activa (en passiva) bij een vennootschap die, voor de eerste keer, haar statutaire jaarrekening opstelt overeenkomstig het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel.

2. Onderhavig advies behandelt meer bepaald de boekhoudkundige verwerking van eventuele verschillen in de waarderingsregels van materiële vaste activa tussen de referentiestelsels IFRS[2] en BE GAAP[3]. Dit advies kan evenwel ook dienstig zijn bij de overgang van een ander referentiestelsel dan IFRS naar BE GAAP.

3. Onderhavig advies gaat enkel over de toepassing van het Belgisch boekhoudrecht op de belichte verrichtingen, met uitsluiting van specifieke fiscaalrechtelijke aspecten. Dit advies is zowel van toepassing op vennootschappen als op VZW's, IVZW's en stichtingen.

4. Onderhavig advies behandelt enkel de opstelling van de statutaire jaarrekening, met uitsluiting van de geconsolideerde jaarrekening.

II. Boekhoudkundige beginselen en waarderingsregels

5. Volgens het Belgisch boekhoudrecht moet de beginbalans van een boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 3:59, tweede lid van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV), overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar.[4]

Bij de vaststelling en toepassing van de waarderingsregels wordt ervan uitgegaan dat de vennootschap, VZW, IVZW of stichting haar bedrijf zal voortzetten.[5] Deze waarderingsregels moeten van het ene boekjaar op het andere identiek blijven en stelselmatig worden toegepast behalve voor wat betreft de jaarrekening over het eerste boekjaar waarop voor een vennootschap de bepalingen van boek 3, titels 1 tot 3 KB WVV van toepassing zijn[6].

6. Elk actiefbestanddeel wordt gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen. Onder aanschaffingswaarde[7] wordt verstaan: of de aanschaffingsprijs, of de vervaardigingsprijs, of de inbrengwaarde.[8]

Indien, bij het begin van het eerste boekjaar waarop voor een vennootschap, VZW, IVZW of stichting de bepalingen van boek 3, titel 1 KB WVV toepasselijk worden, de aanschaffingswaarde van bepaalde actiefbestanddelen niet kan worden wedersamengesteld, is de aanschaffingswaarde van elk van die bestanddelen gelijk aan de waarde waarvoor ze, vóór toepassing van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen, in de inventaris van het voorafgaande boekjaar voorkwamen.[9]

De aldus vastgestelde aanschaffingswaarde maakt, in voorkomend geval, het voorwerp uit van afschrijvingen en waardeverminderingen. Bovendien moeten de herwaarderingsmeerwaarden die geboekt werden vóór het eerste boekjaar waarop voor een vennootschap, VZW, IVZW of stichting de bepalingen van boek 3, titel 1 KB WVV van toepassing zijn, de kapitaalsubsidies die bekomen werden vóór datzelfde boekjaar alsook de door een vennootschap ontvangen uitgiftepremies in de jaarrekening slechts opgenomen worden voor zover ze nog als zodanig in de boekhouding van de vennootschap, VZW, IVZW of stichting voorkwamen op het einde van het voorafgaande boekjaar.[10]

Voorbeeld 1

De omzet (exclusief de belasting over de toegevoegde waarde) van een vennootschap onder firma (VOF) overschrijdt gedurende het

voorgaande boekjaar (20X0) 500.000 euro. De VOF moet voortaan een dubbele boekhouding voeren (voorheen voerde zij een vereenvoudigde boekhouding).[11] Onder de activa van de vennootschap werd een oude machine opgenomen waarvan de aanschaffingswaarde niet kan worden wedersamengesteld. De waarde van de machine zoals opgenomen in de openingsbalans bij aanvang van het boekjaar 20X1 moet gelijk zijn aan de waarde waartegen de machine, vóór afschrijvingen en waardeverminderingen, werd opgenomen in de inventaris zoals opgemaakt aan het einde van het voorgaande boekjaar (20X0). De aldus vastgestelde aanschaffingswaarde maakt vervolgens het voorwerp uit van afschrijvingen.

7. Voor de VZW's, IVZW's en stichtingen die voor de eerste keer de bepalingen van boek 3, titel 1 en titel 3 KB WVV (hierna: titels 1 & 3) toepassen, geeft artikel 3:175 KB WVV twee alternatieve methodes voor de opstelling en de waardering van de openingsbalans en de jaarrekening.

- Als de VZW, IVZW of stichting, naar de mening van haar bestuursorgaan dat wordt vermeld in de toelichting bij de jaarrekening, reeds een boekhouding voert die ten minste overeenstemt met deze die titels 1 & 3 vereisen, stemt de openingsbalans van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van titels 1 & 3 gelden, overeen met de afsluitingsbalans van het vorige boekjaar.

  Indien een VZW, IVZW of stichting waarderingsregels toepast die niet overeenstemmen met de regels die titels 1 & 3 opleggen, moet ze deze regels aanpassen.

  De vermelding van deze aanpassing in de toelichting wordt vervolledigd met een inschatting van de gevolgen ervan.[12]

- Als de VZW, IVZW of stichting, naar de mening van haar bestuursorgaan, geen boekhouding voert die ten minste overeenstemt met deze die titels 1 & 3 vereisen, worden de bestanddelen van de activa voor de opstelling van de openingsbalans van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van titels 1 & 3 gelden, gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde, verminderd met de afschrijvingen die zouden zijn geboekt alsof de bepalingen van titels 1 & 3 van bij het begin zouden zijn toegepast of aan de waarde nul indien de aanschaffingswaarde niet wordt teruggevonden.

  Het bestuursorgaan kan, mits melding en verantwoording in de toelichting, evenwel beslissen om deze activa te waarderen tegen werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde waarbij het verschil tussen de waarde bepaald volgens paragraaf 2 van artikel 3:175, KB WVV en deze waarde wordt geboekt op een afzonderlijke subrekening van het betrokken actief met als tegenpost een opbrengstrekening of een rekening van het eigen vermogen. Wanneer het een vast actief met een beperkte gebruiksduur betreft, moet deze waarde worden afgeschreven over de residuele gebruiksduur.

  Bij ontstentenis van betrouwbare werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde, worden de activa in de toelichting bij de jaarrekening opgenomen, aangevuld met de vermelding dat er geen betrouwbare werkelijke waarde, marktwaarde of gebruikswaarde aan kan worden gekoppeld.[13]

III. Standpunt van de Commissie

A. Het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel

8. Het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel is toepasbaar in het geval van een wijziging van boekhoudkundig referentiestelsel zelfs indien er zich waarderingsverschillen voordoen die voortvloeien uit een verschil in waarderingsregels tussen het buitenlandse en het Belgische referentiestelsel. Als de toestand bij de aanvang en de toestand bij de afsluiting van het boekjaar hierdoor moeilijk vergelijkbaar zijn, moet hiervan melding worden gemaakt in de toelichting bij de jaarrekening.

9. De Commissie benadrukt dat een uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel mogelijk is wanneer dit geen materiële of substantiële[14] gevolgen heeft voor het getrouw beeld van de jaarrekening[15].

B. Aanpassing van de bedragen van het voorafgaande boekjaar

10. De Commissie is van mening dat bepaalde waarderingsverschillen tussen een buitenlands en het Belgisch boekhoudkundig referentiestelsel een aanpassing van de saldi in de openingsbalans vereisen. De bedoeling is om ze in overeenstemming te brengen met de saldi zoals die eruit zouden hebben gezien indien de Belgische boekhoudregels van meet af aan waren toegepast. Er kan geen uitzondering worden gemaakt op de regel dat, indien de door de vennootschap gevoerde boekhouding en bijgevolg de daaruit voortvloeiende jaarrekening niet overeenstemt met BE GAAP, deze moeten worden omgezet naar het Belgisch referentiestelsel.

11. Artikel 3:59, eerste en tweede lid KB WVV bepaalt dat bij elke rubriek en subrubriek van de balans en van de resultatenrekening het bedrag van de overeenkomstige post van het voorafgaande boekjaar wordt vermeld [...]. Wanneer de bedragen van het boekjaar niet vergelijkbaar zijn met die van het voorafgaande boekjaar, mogen de bedragen van het voorafgaande boekjaar worden aangepast met het oog op hun vergelijkbaarheid; in dat geval worden deze aanpassingen, behalve indien zij onbelangrijk zijn, in de toelichting bij de waarderingsregels vermeld en onder verwijzing naar de betrokken rubrieken toegelicht. Worden de bedragen van het voorafgaande boekjaar niet aangepast, dan moet de toelichting de nodige gegevens bevatten om een vergelijking mogelijk te maken.

12. De vraag die zich stelt is of er in de eerste jaarrekening over het boekjaar waarin het Belgisch referentiestelsel van toepassing werd vergelijkende cijfers moeten worden opgenomen, en zo ja, of de vennootschap, VZW, IVZW of stichting deze cijfers dient aan te passen met het oog op hun vergelijkbaarheid in de tijd.

13. Met het oog op het verschaffen van betekenisvolle informatie aan de lezer, is het hoogst aangewezen de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar op te nemen en aan te passen, gezien het continuïteitsbeginsel van de vennootschap die haar referentiestelsel wijzigt. Om de vergelijkbaarheid van de opeenvolgende jaarrekeningen te waarborgen, dienen de cijfers van het voorgaande boekjaar zo te worden aangepast dat daaruit blijkt hoe de vermogenstoestand en de resultaten van de onderneming er zouden hebben uitgezien indien de wijziging van referentiestelsel zich reeds had voorgedaan in het voorafgaande boekjaar. Dit veronderstelt een herberekening van de cijfers van het voorafgaande boekjaar op grond van de Belgische waarderingsregels. Bovendien moeten de aanpassingen, behalve indien zij onbelangrijk zijn, in de toelichting bij de waarderingsregels vermeld worden en onder verwijzing naar de betrokken rubrieken toegelicht worden. De Commissie is van mening dat de vergelijkbaarheid het best kan bereikt worden door het opnemen van een concordantietabel in de toelichting.

C. Uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel

14. De Commissie meent dat een uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel slechts kan worden verantwoord onder de volgende twee cumulatieve voorwaarden:

- de afwijkende waarderingsregels hebben betrekking op verrichtingen die volgens het Belgisch boekhoudrecht de balans gedurende meerdere boekjaren kunnen beïnvloeden en die dus moeten worden uitgedrukt in de boekhouding overeenkomstig de Belgische regelgeving, zelfs al werden zij gerealiseerd vóór de wijziging van het boekhoudkundig referentiestelsel; en
- de toepassing van het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel op deze verrichtingen zou ertoe leiden dat de waardering die wordt opgenomen in de openingsbalans in strijd is met de waarderingsregels van het Belgisch boekhoudrecht.

Zoals reeds opgenomen in randnummer 9, is de Commissie van oordeel dat een uitzondering op het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel kan worden verantwoord wanneer er geen materiële (of substantiële) gevolgen zijn voor het getrouw beeld van de jaarrekening.

15. De Commissie meent dat de daaropvolgende boekhoudkundige herwerkingen rechtstreeks moeten worden uitgevoerd door, desgevallend, het debiteren of crediteren van:

- het kapitaal[16], de uitgiftepremies, de belastingvrije reserves, de beschikbare reserves en/of de overgedragen winst (of verlies)[17], naar de keuze van de vennootschap[18];
- het vermogen van de vereniging of stichting, de belastingvrije reserves en/of de overgedragen winst (of verlies), naar de keuze van de vereniging of stichting[19].

Deze herwerking kan eveneens een invloed hebben op de uitkeerbare winst.

Neem hierbij het voorbeeld van een actiefbestanddeel dat in overeenstemming met het IFRS referentiestelsel gewaardeerd wordt tegen fair value through profit or loss: bij elke jaarafsluiting wordt het actief (of passief) geherwaardeerd tegen de reële waarde ervan en wordt elke wijziging van deze reële waarde rechtstreeks geboekt in de resultatenrekening.

16. Indien het waarderingsverschil te wijten is aan een herwaarderingsmeerwaarde (bijvoorbeeld als gevolg van waardering tegen reële waarde [fair value] zoals in sommige gevallen binnen het IFRS referentiestelsel is toegestaan) geboekt overeenkomstig een ander boekhoudkundige referentiestelsel, en die herwaardering niet mag worden gehandhaafd binnen het Belgisch boekhoudrecht (door niet-naleving van de voorwaarden zoals bepaald in artikel 3:35, § 1 KB WVV), zal de vennootschap de boekhoudkundige herwerking evenwel uitvoeren door de rekening 12 Herwaarderingsmeerwaarden[20] te debiteren ten belope van het nog niet afgeschreven gedeelte en/of indien de herwaarderingsmeerwaarde in het kapitaal werd geïncorporeerd, door rekening 10 Kapitaal[21] te debiteren ten belope van het nog niet afgeschreven gedeelte.

Voorbeeld 2

Neem bijvoorbeeld het geval van een deelneming die wordt geboekt onder de financiële vaste activa op de balans van een vennootschap die haar jaarrekening opstelt volgens het IFRS-referentiestelsel en die de fair value through profit of loss-waardering toepast voor dit soort activa.

Stel dat de werkelijke waarde van het financieel vast actief hoger ligt dan de aanschaffingswaarde en dat de boeking van het actief tegen werkelijke waarde plaatsvindt zonder dat er onder IFRS een herwaarderingsreserve werd geboekt[22].

Volgens het Belgisch boekhoudrecht moet het financieel vast actief in beginsel geboekt worden tegen aanschaffingswaarde[23]. De vennootschap kan, indien er wordt voldaan aan de voorwaarden, een herwaarderingsmeerwaarde boeken overeenkomstig artikel 3:35, § 1 KB WVV. In de veronderstelling dat er in onderhavig geval niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 3:35, § 1 KB WVV is het behoud van het financieel vast actief in de openingsbalans tegen werkelijke waarde in strijd met het Belgisch boekhoudrecht.

Bijgevolg moet de vennootschap de boekwaarde van het financieel vast actief herwerken zodat dit geboekt wordt tegen de initiële aanschaffingswaarde. Deze herwerking kan plaatsvinden door:

- het bedrag dat overeenstemt met het verschil tussen de werkelijke waarde van het financieel vast actief en de aanschaffingswaarde ervan te crediteren op de passende rekening van rubriek 28 Financiële vaste activa; en
- één of meerdere van de volgende rekeningen naar keuze[24] en ten belope van hetzelfde bedrag te debiteren: 10 Kapitaal[25], 11 Uitgiftepremies, 132 Belastingvrije reserves, 133 Beschikbare reserves en/of 14 Overgedragen winst of Overgedragen verlies.

In het geval waarin het zou gaan om een geldbelegging geboekt tegen werkelijke waarde die uitstijgt boven de aanschaffingswaarde, zal dit verschil sowieso moeten worden afgeboekt vermits naar Belgisch boekhoudrecht[26] geldbeleggingen moeten worden geboekt volgens het principe 'lower of cost or market' en in geen geval geherwaardeerd kunnen worden.

IV. Boekhoudkundige verwerking van materiële vaste activa in de openingsbalans

17. Om te kunnen voldoen aan de vereiste van het getrouw beeld en in toepassing van de continuïteitsoptiek, meent de Commissie dat de materiële vaste activa overeenkomstig het Belgisch boekhoudrecht moeten worden opgenomen in de eerste openingsbalans tegen aanschaffingswaarde verminderd met de afschrijvingen en waardeverminderingen. Deze aanschaffingswaarde kan evenwel geherwaardeerd worden om die zo gewenst beter te laten aansluiten bij de waardering binnen de laatst opgestelde jaarrekening conform een buitenlands referentiestelsel (IFRS of andere), voor zover een dergelijke herwaardering in lijn is met de Belgische wettelijke bepalingen.

Artikel 3:35 KB WVV bepaalt immers dat een stijging van de waarde van een materieel vast actief[27] (al dan niet met een beperkte gebruiksduur) slechts geboekt kan worden via een herwaardering, met tegenboeking in rubriek Herwaarderingsmeerwaarden van het passief, voor zover er voldaan is aan de voorwaarden van het KB WVV inzake herwaarderingsmeerwaarden[28]. De Commissie herinnert hierbij ook aan de regel dat, indien de herwaardering betrekking heeft op materiële vaste activa met een beperkte gebruiksduur, deze op basis van de geherwaardeerde waarde wordt afgeschreven volgens een overeenkomstig artikel 3:6, § 1 KB WVV opgemaakt plan dat ertoe strekt de toerekening van de geherwaardeerde waarde te spreiden over de vermoedelijke residuele gebruiksduur van de betrokken activa[29]. Tevens wil de Commissie benadrukken dat naar Belgisch boekhoudrecht het boeken van een herwaardering geenszins een verplichting uitmaakt.

18. De Commissie meent dat er bij de bepaling van de boekwaarde van de materiële vaste activa[30] een onderscheid moet worden gemaakt tussen, enerzijds, de initiële aanschaffingswaarde en, anderzijds, de bestanddelen van de herwaardering indien de boekwaarde in de openingsbalans hoger is dan de som van de historische aanschaffingswaarde en de aanschaffingswaarde van de daarop volgende investeringen.

De geherwaardeerde waarde die voor deze vaste activa in aanmerking wordt genomen, wordt verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast[31].

Er moet worden opgemerkt dat een herwaarderingsmeerwaarde nooit rechtstreeks of onrechtstreeks mag worden aangewend om overgedragen verliezen geheel of gedeeltelijk aan te zuiveren voor het nog niet afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde[32].

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerpadvies op 2 december 2021 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 De Commissie verduidelijkt dat de statutaire jaarrekening van bepaalde vennootschappen (uit bepaalde sectoren) verplicht moet worden opgesteld volgens de internationale financiële rapporteringsstandaarden (het IFRS-referentiestelsel). Dit geldt in het bijzonder voor openbare gereglementeerde vastgoedvennootschappen (openbare GVV's). De Commissie stelt dat indien een openbare GVV niet meer als dusdanig wordt geregistreerd, deze terug kan keren naar het Belgische referentiestelsel.

3 De term BE GAAP (BElgian Generally Accepted Accounting Principles) omvat het geheel van de Belgische, boekhoudkundige bepalingen zoals opgenomen in het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV).

4 Artikel 3:3, § 2 KB WVV.

5 Artikel 3:6, § 1, derde lid KB WVV.

6 Artikel 3:8, eerste en vierde lid KB WVV. Titel 1 omvat de gemeenschappelijke bepalingen voor vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, VZW's , IVZW's en stichtingen, titel 2 de bijzondere bepalingen betreffende de jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid en titel 3 de bijzondere bepalingen betreffende de jaarrekening van VZW's, IVZW's en stichtingen die niet voldoen aan de voorwaarden om een vereenvoudigde boekhouding te kunnen voeren.
In het geval van een eerste boekjaar kunnen de waarderingsregels en de toepassing ervan niet identiek zijn van het ene boekjaar op het andere, aangezien er geen voorafgaand boekjaar is.

7 Definities: aanschaffingsprijs (artikel 3:14 KB WVV), vervaardigingsprijs (artikel 3:15 KB WVV), inbrengwaarde (artikel 3:17 KB WVV).

8 Artikel 3:13 KB WVV.

9 Artikel 3:22, eerste lid KB WVV.

10 Artikel 3:22, tweede en derde lid KB WVV.

11 Artikel III.85, § 1 van het Wetboek van economisch recht en artikel 1 van het koninklijk besluit van 21 oktober 2018 tot uitvoering van de artikelen III.82 tot en met III.95 van het Wetboek van economisch recht.

12 Artikel 3:175, § 2 KB WVV.

13 Artikel 3:175, § 3 KB WVV.

14 Cf. artikel 3:58, § 5, tweede lid KB WVV: "Met materieel belang wordt bedoeld de hoedanigheid van informatie waarvan redelijkerwijze kan worden verwacht dat de weglating of onjuiste vermelding ervan de beslissingen die een gebruiker op basis van de jaarrekening van een onderneming neemt, zou kunnen beïnvloeden. Het materieel belang van afzonderlijke posten wordt beoordeeld in de context van andere gelijkaardige posten".

15 Fiscale overwegingen worden hier buiten beschouwing gelaten.

16 Rekening 11 Inbreng buiten kapitaal indien het een kapitaalloze vennootschap betreft.

17 Naar de mening van de Commissie lijkt het aangewezen de herwerking uit te voeren door debitering of creditering van het overgedragen resultaat (overgedragen winst/verlies) aangezien elke betrokken wijziging door de algemene vergadering zal moeten worden bevestigd.

18 De keuze van de vennootschap zal in het bijzonder afhangen van het fiscaal statuut of van de gebruikte rekeningen. In functie van de gemaakte keuze zal de vennootschap desgevallend een statutenwijziging moeten doorvoeren.

19 De keuze van de vereniging (of stichting) zal in het bijzonder afhangen van het fiscaal statuut of van de gebruikte rekeningen. In functie van de gemaakte keuze zal de vereniging (of stichting) desgevallend een statutenwijziging moeten doorvoeren.

20 Het afgeschreven gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarde dat hierop nog geboekt zou staan, wordt naar keuze van de vennootschap overgebracht naar een reserve of opgenomen in het kapitaal. In het tweede geval (opname in het kapitaal) moet er noodzakelijkerwijs een statutenwijziging worden doorgevoerd.

21 Dit geeft eveneens aanleiding tot een wijziging van de statuten van de vennootschap. Rekening 11 Inbreng buiten kapitaal wordt gedebiteerd indien het een kapitaalloze vennootschap betreft.

22 Fair value through profit or loss: elke wijziging van deze reële waarde wordt rechtstreeks geboekt in de resultatenrekening.

23 Artikel 3:13 KB WVV.

24 De keuze zal afhangen van het fiscale statuut van de rekening(en) waarin een beweging werd geregistreerd. Afhankelijk van de gemaakte keuze, moet de vennootschap, in voorkomend geval, overgaan tot een statutenwijziging.

25 Of rekening 11 Inbreng buiten kapitaal voor de kapitaalloze vennootschappen

26 Artikel 3:52 KB WVV.

27 Hetzelfde geldt voor de deelnemingen en aandelen geboekt binnen de financiële vaste activa.

28 Artikel 3:34 en 3:35 KB WVV. Hierbij wordt ook verwezen naar CBN-advies 2011/14 – Herwaarderingsmeerwaarden.

29 Artikel 3:35, § 2 KB WVV.

30 Hetzelfde geldt voor de deelnemingen en aandelen geboekt binnen de financiële vaste activa.

31 Artikel 3:35, § 1, tweede lid KB WVV.

32 Artikel 3:35, § 3, tweede lid KB WVV.