COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2022/13 – Boekhoudkundige verwerking van fusies tussen verenigingen en stichtingen

Advies van 11 mei 2022[1]

I. Inleiding
II. Regelgeving ingevoerd door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen
A. Definitie
B. Toepassingsgebied
C. Boekhoudrecht: toepassing van het continuïteitsbeginsel
1. Beginsel
2. Datum waarop de fusie boekhoudkundig van kracht wordt
3. Fusie tussen een vereniging (of stichting) die een vereenvoudigde boekhouding voert en een vereniging (of stichting) die een dubbele boekhouding voert
4. Toepassing van de waarderingsregels van de verkrijgende vereniging of stichting op de overgedragen activa en passiva
5. Overdracht van het vermogen van de vereniging of stichting
D. Negatief beginvermogen
E. Overgedragen verlies

I. Inleiding

1. Naar aanleiding van de invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV) heeft de wetgever een regeling uitgewerkt inzake de fusie en splitsing van verenigingen zonder winstoogmerk (VZW's), internationale verenigingen zonder winstoogmerk (IVZW's) en stichtingen.

2. Deze nieuwe regelgeving is duidelijk gebaseerd op de regeling die van toepassing is op vennootschappen met rechtspersoonlijkheid en biedt een alternatief voor de verrichtingen die door de Commissie worden gekwalificeerd als "pseudo-fusies" in CBN-adviezen 2013/1 – De boekhoudkundige verwerking van (pseudo-)fusies van verenigingen en stichtingen en 2015/3 – Verplichting tot opstelling en publicatie van de jaarrekening door de inbrengende vereniging in het kader van een pseudo-fusie.[2]

3. Hoewel boek 13 WVV zowel fusies als splitsingen behandelt, beperkt onderhavig advies zich enkel tot fusies. Splitsingen van verenigingen en stichtingen zullen behandeld worden in een afzonderlijk advies.

4. Bovendien worden in onderhavig advies enkel de fusies behandeld tussen rechtspersonen die onder Belgisch recht vallen (aangezien de wet geen mogelijkheid biedt tot grensoverschrijdende fusies).

II. Regelgeving ingevoerd door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

A. Definitie

5. Sinds de samenvoeging in het WVV van de bepalingen m.b.t. vennootschappen, verenigingen en stichtingen[3], kunnen VZW's, IVZW's en stichtingen via een fusie herstructureringen doorvoeren. Een fusie kan worden gekenmerkt door de ontbinding zonder vereffening van een rechtspersoon (hierna: de ontbonden rechtspersoon) teneinde zijn gehele vermogen in te brengen in een rechtspersoon die zijn belangeloos doel verderzet (hierna: de verkrijgende rechtspersoon).[4] Indien de voorwaarden zoals bepaald in titel 1, boek 13 WVV worden nageleefd, heeft de fusie de volgende uitwerkingen[5]:

1° het gehele vermogen van de ontbonden rechtspersoon, zowel rechten als verplichtingen, gaat over op de verkrijgende rechtspersoon[6];

2° de ontbonden rechtspersoon houdt van rechtswege op te bestaan; evenwel wordt hij geacht te bestaan gedurende de in artikel 2:143, § 4 WVV bepaalde termijn van zes maanden en, als een vordering tot nietigverklaring wordt ingesteld, voor de duur van het geding tot op het ogenblik waarop over die vordering tot nietigverklaring uitspraak is gedaan bij een in kracht van gewijsde gegane beslissing;

3° de leden van de ontbonden vereniging verliezen hun hoedanigheid tenzij het verrichtingsvoorstel bepaalt dat zij van rechtswege lid worden van de verkrijgende VZW of IVZW.

6. In de context van een fusie die voldoet aan de hierboven gegeven definitie, wordt de inbreng van het volledige vermogen

noodzakelijkerwijs om niet uitgevoerd: er is geen vergoeding in maatschappelijke rechten (deze zijn onbestaand bij verenigingen en stichtingen), noch in geld. Het is niettemin mogelijk te bepalen dat de leden van de ontbonden rechtspersoon lid kunnen worden van de verkrijgende rechtspersoon.

7. Net zoals bij fusies tussen vennootschappen met rechtspersoonlijkheid (boek 12 WVV), vindt de gehele overdracht van het vermogen aan een andere vereniging of stichting plaats in het kader van een ontbinding zonder vereffening. Dit vormt een afwijking op de gewone regels van de ontbinding van verenigingen en stichtingen opgenomen in boek 2, titel 8, hoofdstuk 2 WVV. Dit is het grote verschil tussen de regeling van de pseudo-fusie die voorheen werd toegepast en de nieuwe fusieregeling ingevoerd door het WVV.[7]

B. Toepassingsgebied

8. De regelgeving inzake herstructureringen van verenigingen en stichtingen betreft de verrichtingen die door VZW's, IVZW's en stichtingen werden uitgevoerd. De verkrijgende rechtspersoon moet rekening houden met een bepaald aantal beperkingen die gelinkt zijn aan de aard van de inbrengende vereniging of stichting.

Een VZW of IVZW kan niet enkel ontbonden worden en haar vermogen inbrengen in een andere VZW of IVZW, maar ook in een stichting, universiteit of publiekrechtelijke rechtspersoon die het belangeloos doel ervan of een doel dat daar zo nauw mogelijk bij aansluit, moet nastreven.[8] In dit geval is de verscheidenheid aan mogelijke verkrijgende rechtspersonen vrij groot.

Het vermogen van een private stichting zal daarentegen enkel kunnen worden ingebracht in een andere private stichting of in een andere stichting van openbaar nut, universiteit of publiekrechtelijke rechtspersoon teneinde een niet gepersonaliseerd fonds erin op te richten om het belangeloos doel ervan na te streven.[9]

Een stichting van openbaar nut kan op haar beurt slechts overgaan tot een fusie ten behoeve van een andere stichting van openbaar nut, een universiteit of een publiekrechtelijke rechtspersoon teneinde een niet gepersonaliseerd fonds erin op te richten om het belangeloos doel ervan na te streven.[10]

C. Boekhoudrecht: toepassing van het continuïteitsbeginsel

1. Beginsel

9. Fusies tussen (internationale) verenigingen en stichtingen worden voltrokken in boekhoudkundige continuïteit. De tekst van artikel 3:56 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) die zonder onderscheid van toepassing is op vennootschappen, verenigingen en stichtingen bepaalt immers het volgende:

> [...] alle actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap, VZW, IVZW of stichting, inclusief de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen, de afschrijvingen, waardeverminderingen en gevormde voorzieningen, de rechten en verplichtingen alsook de opbrengsten en kosten van het boekjaar, onverminderd de toepassing van artikel 3:77 voor vennootschappen, [worden] opgenomen in de boekhouding van de overnemende vennootschap, VZW, IVZW of stichting tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap, VZW, IVZW of stichting voorkwamen op de datum vanaf wanneer de handelingen van de overgenomen vennootschap, VZW, IVZW of stichting boekhoudkundig geacht worden te zijn verricht voor rekening van de overnemende vennootschap, VZW, IVZW of stichting.

10. Het spreekt voor zich dat de overdracht van de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen met de nodige voorzichtigheid dient te gebeuren. Daar het begrip 'eigen vermogen' in de Franstalige versie van het schema van de jaarrekening onbestaand is voor verenigingen en stichtingen, moet er worden verduidelijkt dat het 'de bestanddelen van het eigen vermogen' zijn die bij een fusie tussen verenigingen en stichtingen in boekhoudkundige continuïteit worden overgedragen. Het gebruik van het begrip 'eigen vermogen' wordt dus voorbehouden aan fusies tussen vennootschappen. De Commissie zal in deze zin een wijziging aan het schema van de jaarrekening voor verenigingen en stichtingen voorstellen aan de regering.

11. In dit opzicht wenst de Commissie eraan te herinneren dat het eigen vermogen van verenigingen en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren, bestaat uit de volgende bestanddelen: fondsen van de vereniging of stichting, samengesteld uit het beginvermogen en uit de permanente financiering, herwaarderingsmeerwaarden, bestemde fondsen en andere reserves, overgedragen resultaat en kapitaalsubsidies. In het kader van een fusie heeft deze overdracht tevens meer zin dan in geval van een inbreng om niet van een algemeenheid.

12. Concreet worden de rubrieken van de balans en de resultatenrekening van de betrokken verenigingen en stichtingen bij elkaar opgeteld wanneer deze een dubbele boekhouding voeren. Bovendien zullen de wederzijdse vorderingen en schulden van beide entiteiten uitdoven door vermenging.[11]

13. Het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel is van toepassing wanneer de verrichting voldoet aan de definitie opgenomen in artikel 13:1 WVV.[12] Zoals reeds eerder in onderhavig advies werd verduidelijkt, maakt een fusie tussen verenigingen en stichtingen een loutere universele overdracht uit van het vermogen van de ontbonden vereniging of stichting, zonder tegenprestatie die vergelijkbaar is met die welke wordt toegekend aan de aandeelhouders in geval van de overnemende vennootschap bij een fusie tussen vennootschappen. Daarom wordt de naleving van de definitie van een fusie tussen verenigingen en stichtingen onderworpen aan minder strenge voorwaarden.

14. Het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel kan via het volgende voorbeeld worden toegelicht:

Voorbeeld 1 – Standaardvoorbeeld

Tenzij anders vermeld, wordt er in dit en de volgende voorbeelden vanuit gegaan dat de rechtspersonen die betrokken zijn in de fusie een dubbele boekhouding voeren.

Een te ontbinden rechtspersoon (A) brengt in het kader van een fusie zijn vermogen in bij rechtspersoon B.

De balansen[13] van de deelnemende rechtspersonen vóór de fusie worden hieronder weergegeven:

A

Vaste activa	6.000[14]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	4.000	Beginvermogen	5.000
		Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	10.000		10.000

B

Vaste activa	5.500[15]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	9.500	Beginvermogen	8.000
		Bestemde fondsen	5.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na afloop van de fusie ziet de balans van de verkrijgende rechtspersoon (B) er als volgt uit:

B (+A)

Vaste activa	11.500	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	13.500	Beginvermogen	13.000
		Bestemde fondsen	8.500
		Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	25.000		25.000

2. Datum waarop de fusie boekhoudkundig van kracht wordt

15. Artikel 13:3, § 1, tweede lid WVV betreffende het verrichtingsvoorstel bepaalt dat dit voorstel in geval van een fusie “de redenen voor die verrichting en alle nadere regels ervan” moet bevatten. In tegenstelling tot wat er in het WVV wordt bepaald m.b.t. fusievoorstellen bij fusies tussen vennootschappen, wordt er hier niet vereist dat het verrichtingsvoorstel de datum vermeldt waarop de fusie tussen verenigingen of stichtingen boekhoudkundig van kracht wordt. De voorbereidende werken beperken zich tot het volgende: “onder de modaliteiten van de verrichting zou in het voorstel onder meer kunnen worden vermeld vanaf welke datum de verrichtingen van de ontbonden rechtspersoon vanuit boekhoudkundig oogpunt worden beschouwd als zijnde verricht voor rekening van de verkrijgende rechtspersonen […]"[16].

De datum waarop de verrichting boekhoudkundig van kracht wordt, is immers essentieel voor de toepassing van het continuïteitsbeginsel aangezien aan de hand van deze datum de waarde kan worden bepaald waartegen de vermogensbestanddelen van de ontbonden vereniging of stichting worden overgedragen, alsook vanaf wanneer de verrichtingen van de ontbonden vereniging of stichting moeten worden opgenomen in de rekeningen van de verkrijgende vereniging of stichting.

De Commissie wil er eveneens op wijzen dat een pseudo-fusie (in het WVV behouden onder het begrip ‘inbreng om niet van een algemeenheid'[17]) die de mogelijkheid biedt de overdracht om niet te onderwerpen aan de procedure van een inbreng van een algemeenheid, het wel verplicht maakt de datum te vermelden waarop de verrichting boekhoudkundig van kracht wordt. Het WVV bepaalt overigens dat voormelde datum niet eerder mag worden geplaatst dan op de eerste dag na de afsluiting van het boekjaar waarvoor de jaarrekening van de bij de verrichting betrokken vennootschappen reeds werd goedgekeurd.[18] De Commissie acht het aangewezen om de

datum waarop de fusie boekhoudkundig van kracht wordt te vermelden in het verrichtingsvoorstel bij een fusie tussen verenigingen en stichtingen.

16. Teneinde deze leemte weg te werken, zal de Commissie een voorstel overmaken aan de regering met als doel om, enerzijds, de vermelding van de datum waarop de verrichting boekhoudkundig van kracht wordt in het verrichtingsvoorstel verplicht te maken en, anderzijds, om de boekhoudkundige retroactiviteit van de fusie op dezelfde manier te beperken als bij herstructureringen van vennootschappen.

3. Fusie tussen een vereniging (of stichting) die een vereenvoudigde boekhouding voert en een vereniging (of stichting) die een dubbele boekhouding voert

17. Het is mogelijk dat een fusie wordt voltrokken tussen enerzijds een vereniging of stichting die een vereenvoudigde boekhouding voert (art. III.85, § 2 WER) en de jaarrekening overeenkomstig het vereenvoudigd schema opmaakt en anderzijds een vereniging of stichting die een dubbele boekhouding voert (art. III.84 WER) en de jaarrekening overeenkomstig een ander schema dan het vereenvoudigd schema opmaakt[19].

Overeenkomstig het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel worden de overgedragen activa en passiva opgenomen in de rekeningen van de verkrijgende vereniging of stichting tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de ontbonden vereniging of stichting voorkwamen[20].

18. In het geval waarbij een vereniging of stichting die een vereenvoudigde boekhouding voert, wordt overgenomen door een vereniging of stichting die een dubbele boekhouding voert, brengt de toepassing van het continuïteitsbeginsel bepaalde moeilijkheden met zich mee m.b.t. de overdracht van het eigen vermogen. Het schema van de jaarrekening zoals bepaald in bijlage 8 KB WVV vereist immers een staat van uitgaven en ontvangsten alsook, in de toelichting, een staat van het vermogen (waaronder een inventaris van bezittingen en schulden), zonder dat er informatie wordt vereist over het eigen vermogen en de samenstelling ervan.[21] Door de toepassing van de regels van het dubbel boekhouden moet het eigen vermogen van de verkrijgende vereniging of stichting worden vermeerderd ten belope van voormeld verschil tussen de bezittingen en de schulden van de ontbonden vereniging of stichting dat is opgenomen in de staat van het vermogen van deze vereniging of stichting. De bestemming van het eigen vermogen onder de verschillende daartoe voorziene rekeningen van de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (MAR), zal afhangen van de mate waarin het bestuursorgaan in staat is de oorsprong van de eigenvermogensbestanddelen te achterhalen. Indien dit lukt, kunnen de verschillende eigenvermogensbestanddelen worden opgenomen onder de overeenstemmende rekeningen (fondsen van de vereniging of stichting[22], herwaarderingsmeerwaarden, bestemde fondsen en andere reserves, overgedragen resultaat, kapitaalsubsidies). Mocht dit niet lukken, zou het, bij gebrek aan elementen die een andere bestemming verantwoorden, logisch zijn om het geheel van eigenvermogensbestanddelen op te nemen onder de fondsen van de vereniging.[23] Het komt aan het bestuursorgaan toe om zich in dit kader uit te spreken over het getrouw beeld. De algemene vergadering heeft in ieder geval de mogelijkheid om bepaalde bestanddelen binnen het eigen vermogen opnieuw toe te wijzen.[24]

Wanneer een vereniging of stichting die een vereenvoudigde boekhouding voert een vereniging of stichting overneemt die meer dan één van de criteria van artikelen 3:47, § 2 en 3:51, § 2 WVV overschrijdt, zal de verkrijgende vereniging of stichting doorgaans zelf ook deze criteria overschrijden en niet langer een vereenvoudigde boekhouding kunnen voeren. Het komt aldus aan het bestuursorgaan toe om de potentiële impact van artikel 3:175, § 2 en 3 KB WVV te onderzoeken voor wat betreft de openingsbalans van het eerste boekjaar.

4. Toepassing van de waarderingsregels van de verkrijgende vereniging of stichting op de overgedragen activa en passiva

19. Ondanks de toepassing van het continuïteitsprincipe kan de verrichting aanleiding geven tot een aanpassing van de waarde van bepaalde vermogensbestanddelen van de ontbonden vereniging of stichting. Dit als gevolg van de opname van voormelde bestanddelen in de rekeningen van de verkrijgende vereniging of stichting (op het vlak van de afschrijvingsduur, waardeverminderingen, waarderingsmethodes, ...). Het komt aan het bestuursorgaan van de verkrijgende vereniging of stichting toe om te bepalen in hoeverre dergelijke correcties noodzakelijk zijn in het licht van de boekhoudwetgeving en de waarderingsregels die toepasbaar worden op deze vermogensbestanddelen.

De boekingen die op basis hiervan eventueel moeten worden uitgevoerd, zullen gebeuren na de boeking van de fusie in toepassing van het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel.

Zo kan een vereniging of stichting bijvoorbeeld overeenkomstig artikel 3:159 KB WVV beslissen om de materiële vaste activa waarvan de functionaliteit constant is, niet af te schrijven en de onderhouds- en vervangingskosten die daaraan verbonden zijn, op zich te nemen. Indien de vereniging of stichting die gebruik maakt van deze mogelijkheid in het kader van een fusie haar volledige vermogen overdraagt in een andere vereniging of stichting, zal de verkrijgende vereniging of stichting de waarderingsregel slechts kunnen behouden indien zij eveneens voldoet aan de vereiste opgenomen in artikel 3:159 KB WVV. Indien er in hoofde van de verkrijgende vereniging of stichting geen sprake is van een constante functionaliteit, zullen op de oorspronkelijke aanschaffingswaarde van dit actief aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen of herwaarderingsmeerwaarden worden geboekt, mits voldaan is aan de voorwaarden om dergelijke meerwaarden te boeken[25].

De staat van activa en passiva bedoeld in artikel 13:3, § 1, derde lid WVV moet in principe worden opgemaakt op basis van de waarderingsregels van de overgenomen vereniging of stichting. Met het oog op de verbetering van de kwaliteit van de financiële informatie verstrekt aan de betrokken partijen beveelt de Commissie echter aan dat, in het kader van de opmaak van deze staat van activa en passiva, de ontbonden verenigingen en stichtingen die een vereenvoudigde boekhouding houden dezelfde waarderingsregels volgen als de

overnemende vereniging of stichting.

5. Overdracht van het vermogen van de vereniging of stichting

20. Op grond van het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel wordt het Beginvermogen van de ontbonden vereniging of stichting (opgenomen op rekening 100)[26] over het algemeen als dusdanig opgenomen door de verkrijgende vereniging of stichting.

21. Het kan evenwel gebeuren dat bepaalde schenkingen, legaten of subsidies die zijn opgenomen onder de Permanente financiering van de ontbonden vereniging of stichting (rekening 101)[27] gepaard gaan met specifieke voorwaarden vanwege de schenker, de erflater of de subsidiërende overheid. Ingeval de verkrijgende vereniging of stichting niet langer voldoet aan deze voorwaarden, zal zij voor de terugbetaling van de schenking, het legaat of de subsidie in kwestie een voorziening of een schuld moeten boeken. Hetzelfde geldt voor schenkingen, legaten of subsidies waarvan de overdracht gesanctioneerd wordt met een terugnemingsrecht vanwege de schenker, de erflater of de subsidiërende overheid.

22. Met Bestemde fondsen (rekeningen 130 tot 132) die in het kader van een fusie worden overgedragen, worden de fondsen bedoeld die in hoofde van de ontbonden vereniging of stichting bij beslissing van de algemene vergadering van de vereniging of van bestuursorgaan van de stichting zijn bestemd.[28] Na de fusie dient bij de verkrijgende vereniging of stichting te worden nagegaan of de nieuwe situatie strookt met de initiële bestemmingsbeslissing. Het is immers mogelijk dat bepaalde bestemde fondsen ten gevolge van de fusie niet langer een voorwerp hebben. In dit geval kunnen deze fondsen rechtstreeks naar de reserves worden overgeboekt (rekening 139 Andere bestemde fondsen en andere reserves).

D. Negatief beginvermogen

23. Ingeval het Beginvermogen van de ontbonden vereniging of stichting of van de verkrijgende vereniging of stichting negatief is, kan dit worden opgeteld bij het Beginvermogen van de andere partij. Het negatieve beginvermogen zou eventueel ook kunnen worden gecompenseerd via het Overgedragen resultaat.[29]

24. De Commissie is van oordeel dat er een compensatie zou moeten kunnen plaatsvinden met de Bestemde fondsen van de andere partij[30] indien dit zo wordt beslist door de algemene vergadering die uitspraak doet over de fusie.[31]

Voorbeeld 2 – Negatief beginvermogen wordt na de fusie positief

Het beginvermogen van de te ontbinden vereniging A is negatief. Vereniging A beschikt niet over winst voor het lopende boekjaar, noch voor de voorafgaande boekjaren. A brengt haar vermogen in bij vereniging B. B beschikt over een beginvermogen van 8.000. Dit volstaat om het negatieve beginvermogen van de ontbonden vennootschap A te compenseren.

A

Vaste activa	3.500[32]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	2.000	Beginvermogen	-2.000
		Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen winst	0
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	5.500		5.500

B

Vaste activa	5.500[33]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	7.500	Beginvermogen	8.000
		Bestemde fondsen	2.000
		Overgedragen winst	1.000
		Schulden	2.000
	13.000		13.000

Na afloop van de fusie ziet de balans van de verkrijgende vereniging B er als volgt uit:

B (+A)

Vaste activa	9.000	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	9.500	Beginvermogen	6.000
		Bestemde fondsen	5.500
		Overgedragen winst	1.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	18.500		18.500

Voorbeeld 3 – Negatief beginvermogen blijft na de fusie negatief

Het beginvermogen van te ontbinden vereniging A is negatief. De vereniging beschikt niet over overgedragen winst. Vereniging A brengt haar vermogen in bij vereniging B. Het vermogen van B is niet voldoende groot om het negatieve beginvermogen van A volledig te compenseren. Het vermogen van B wordt bijgevolg negatief. Dit kan echter gecompenseerd worden met de overgedragen winst van B:

A

Vaste activa	3.500[34]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	2.000	Beginvermogen	-2.000
		Bestemde fondsen	3.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	5.500		5.500

B

Vaste activa	5.500[35]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	9.500	Beginvermogen	1.000
		Bestemde fondsen	9.000
		Overgedragen winst	3.000
		Schulden	2.000
	15.000		15.000

Na afloop van de fusie ziet de balans van de verkrijgende vereniging B er als volgt uit:

B (+A)

Vaste activa	9.000	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	11.500	Beginvermogen	-1.000
		Bestemde fondsen	12.500
		Overgedragen winst	3.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	20.500		20.500

Sedert de inwerkingtreding van het WVV is het toegestaan om negatieve fondsen van een vereniging te compenseren[36] met de overgedragen winst via de volgende boekingen:

14	Overgedragen resultaat			1.000	
	aan	790	Overgedragen positief resultaat van het vorige boekjaar		1.000

69X	Overdracht aan het beginvermogen			1.000	
	aan	10	Fondsen van de vereniging: beginvermogen		1.000

B (+A)

Vaste activa	9.000	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	11.500	Beginvermogen	0
		Bestemde fondsen	12.500
		Overgedragen winst	2.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	5.000
	20.500		20.500

E. Overgedragen verlies

25. Indien de balans van de ontbonden vereniging of stichting vóór de fusie een overgedragen verlies aantoont (rekening 14(1) – Overgedragen verlies), kan dit verlies in het kader van de fusie niet worden toegerekend aan het beginvermogen (rekening 100 – Beginvermogen). Bij een fusie door overneming wordt het Overgedragen verlies van de ontbonden vereniging of stichting opgeteld bij de Overgedragen winst, indien aanwezig, van de verkrijgende vereniging of stichting. Bij een fusie door oprichting van een nieuwe vereniging of stichting wordt het Overgedragen verlies van de ontbonden vereniging of stichting in hoofde van de nieuwe vereniging of stichting opgeteld bij de Overgedragen winst, indien aanwezig, van een andere ontbonden vereniging of stichting.

Voorbeeld 4 – Samenvoeging van overgedragen verlies en overgedragen winst

De balans van vereniging A vertoont een overgedragen verlies van 2.500. Deze vereniging brengt haar volledige vermogen in bij vereniging B die beschikt over een overgedragen winst van 500. De overgedragen winst van B is niet voldoende om het verlies van vereniging A te compenseren. Het bedrag van de verliezen kan evenwel niet worden weggewerkt door het beginvermogen.

A

Vaste activa	6.000[37]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	4.000	Beginvermogen	5.000
		Bestemde fondsen	3.500
		Overgedragen verlies	-2.500
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	3.000
	10.000		10.000

B

Vaste activa	5.500[38]	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	9.000	Beginvermogen	8.000
		Bestemde fondsen	2.000
		Overgedragen winst	500
		Schulden	4.000
	14.500		14.500

Na afloop van de fusie ziet de balans van de verkrijgende vereniging er als volgt uit:

B (+A)

Vaste activa	11.500	Fondsen van de vereniging of stichting	
Vlottende activa	13.000	Beginvermogen	13.000
		Bestemde fondsen	5.500
		Overgedragen verlies	-2.000
		Voorzieningen	1.000
		Schulden	7.000
	24.500		24.500

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat het ontwerp van dit advies op 22 februari 2022 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 De pseudo-fusie wordt in het WVV beoogd door de verrichting van een inbreng om niet van een algemeenheid (artikel 13:10 WVV).

3 Het betreft de verenigingen en stichtingen die waren opgenomen in de wet van 27 juni 1921. Feitelijke verenigingen worden hier niet in opgenomen.

4 Artikel 13:1, § 1 WVV.

5 Artikel 13:1, § 2 WVV.

6 Deze regel kent echter enkele uitzonderingen (infra, randnummers 21 en 22).

7 De voorbereidende werken vermelden dat het complex-worden van de regels inzake ontbinding in het WVV heeft bijgedragen tot de invoering van fusies en splitsingen tussen verenigingen en stichtingen (Parl. St., Kamer, 2017-2018, nr. 54-3119/001, 321).

8 Artikel 13:2, § 1 WVV.

9 Artikel 13:2, § 2, eerste lid WVV.

10 Artikel 13:2, § 2, tweede lid WVV.

11 De behandeling van een eventuele terugneming van waardeverminderingen op vorderingen zal plaatsvinden in een later advies.

12 Zie artikel 3:56 KB WVV (supra, randnummer 9).

13 De balansen die hierna worden gebruikt volgen niet noodzakelijk het model van de Nationale Bank van België. Dit model maakt bijvoorbeeld geen onderscheid meer tussen het beginvermogen en de permanente financiering binnen de fondsen van de vereniging. De keuze hiervoor wordt verantwoord door het gegeven dat via deze balansen het compensatiebeginsel zoals bedoeld in artikel 3:171, § 2, I KB WVV kan worden geïllustreerd.

14 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (8.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (2.000).

15 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (10.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (4.500).

16 Parl. St., Kamer, 2017-2018, nr.54-3119/001, 322.

17 Artikel 13:10 WVV.

18 De samenlezing van artikel 12:1, § 1, tweede lid WVV en artikel 13:10 WVV maakt artikel 12:103 WVV van toepassing op de inbreng om niet van algemeenheid door een vereniging of stichting. Hierdoor moet de procedure zoals omschreven in artikel 12:93 WVV worden gevolgd, waar op grond van § 2, 3° van datzelfde artikel de datum moet worden vermeld vanaf wanneer de verrichtingen van de rechtspersoon die de inbreng doet, boekhoudkundig worden geacht te zijn verricht voor rekening van een van de verkrijgende rechtspersonen die niet eerder mag worden geplaatst dan op de eerste dag na de afsluiting van het boekjaar waarvoor de jaarrekening reeds werd goedgekeurd van de bij de verrichting betrokken rechtspersonen.

19 Micro-, verkort of volledig schema.

20 Zie ook artikel 3:56 KB WVV.

21 Zie supra, randnummer 11.

22 Hierbij brengt de Commissie in herinnering dat de Fondsen van de vereniging of stichting moeten worden uitgesplitst tussen, enerzijds, het beginvermogen (met name het vermogen van de vereniging of stichting op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van het KB WVV gelden) en, anderzijds, de permanente financiering (met name de schenkingen, legaten en subsidies die uitsluitend bestemd zijn om duurzaam bij te dragen tot de activiteit van de vereniging of stichting). De permanente financiering kan worden teruggevonden onder de ontvangsten van de ontbonden vereniging of stichting (zie bijlage 8 KB WVV).

23 Wat betreft de in voorgaande voetnoot voorgestelde uitsplitsing, lijkt het zinvol om aan te nemen dat het eigen vermogen van de ontbonden vereniging of stichting moet worden opgeteld bij het beginvermogen.

24 Zie infra, randnummer 25.

25 Zie artikel 3:35 KB WVV.

26 Overeenkomstig artikel 3:171, § 2, I., eerste lid KB WVV is het beginvermogen het vermogen van de vereniging of stichting op de eerste dag van

het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van het KB WVV gelden.

27 De Commissie brengt in herinnering dat ontvangen subsidies in bepaalde gevallen kunnen worden geboekt onder Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen (met name bij de toekenning van een onderzoeksfonds met exclusief gebruiksrecht ten behoeve van de opdrachtgever; zie CBN-advies 2011/17 – Boekhoudkundige verwerking van “onderzoeksfondsen” in de jaarrekening van grote en zeer grote verenigingen en stichtingen), Te innen opbrengsten of Over te dragen resultaten (CBN-adviezen 2011/13 – Overheidssubsidies en 2011/7 – Bestemde fondsen).

28 Zie CBN-advies 2011/7 – Bestemde fondsen.

29 Artikel 3:171, § 2, I KB WVV.

30 Zie CBN-advies 2021/15 – Verenigingen en stichtingen: compensatie van negatieve fondsen.

31 De Commissie brengt hierbij in herinnering dat de toewijzing van gelden aan de bestemde fondsen een beleidsbeslissing is waarbij de algemene vergadering beslist welke financiële middelen aan welke beleidsdoelstellingen worden verbonden. Bij fusies kunnen de door de algemene vergadering reeds vooropgestelde beleidsdoelstellingen niet worden genegeerd. Bijgevolg kan de boekhoudkundige compensatie met bestemde fondsen enkel plaatsvinden indien deze wordt voorafgegaan door een nieuwe beslissing van de algemene vergadering (op voorstel van het bestuursorgaan).

32 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (7.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (3.500).

33 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (10.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (4.500).

34 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (7.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (3.500).

35 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (10.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (4.500).

36 Artikel 3:171, § 2, I KB WVV alsook CBN-advies 2021/15 – Verenigingen en stichtingen: compensatie van negatieve fondsen.

37 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (8.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (2.000).

38 De boekwaarde van de vaste activa is als volgt samengesteld: aanschaffingswaarde (10.000) en geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen (4.500).