CBN-advies 148/1 - Overeenkomsten waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden voorzien

Door overeenkomst waarin gespreide of opeenvolgende prestaties worden voorzien is hier verstaan een overeenkomst waarbij één der partijen zich tegen een vaste totaalprijs verbindt om, gespreid over een zekere tijd, bepaalde goederen te leveren, dan wel op gespreide wijze of volgens een afgesproken periodiciteit, bepaalde in de overeenkomst omschreven diensten te leveren.

Als voorbeeld weze vermeld, een verkoopsovereenkomst voor een abonnement op een krant of tijdschrift of een onderhoudscontract voor een welbepaald aantal onderhouds- of servicebeurten tegen een vaste totaalprijs.

Dergelijke overeenkomsten, waarin de toekomstige prestaties definitief worden vastgelegd en een totaalprijs is bedongen, moeten duidelijk worden onderscheiden van het geval waarbij opeenvolgende overeenkomsten in uitvoering van een raamcontract worden gesloten.

In een overeenkomst waarin gespreide prestaties worden voorzien, gebeurt de facturatie meestal op een ander tijdstip dan wanneer de leveringen en prestaties zelf plaatshebben. Vaak wordt de prijs betaald bij de aanvang van de overeenkomst of de periode.

In dat geval moet, in toepassing van artikel 19, 4de lid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 de boeking van een resultaat (naar gelang van het geval bij de opbrengsten of de kosten) gebeuren tijdens het boekjaar waarin de leveringen of prestaties effectief plaatshebben en niet tijdens het boekjaar waarin zij worden gefactureerd of betaald. De dag waarop deze goederen of diensten worden betaald of geïnd heeft immers, op grond van hetzelfde artikel 19, 4e lid, geen invloed op het boekjaar waarin de betrokken opbrengsten of kosten worden geboekt.

Hieruit volgt dat in geval van facturatie bij de aanvang van de periode van de verkoopprijs van toekomstige gespreide prestaties, het bedrag zonder btw van de prijs der toekomstige leveringen of diensten moet worden uitgesteld en op de balans geboekt in de overlopende rekeningen; in geval van verkoop, onder de passiefrekening Over te dragen opbrengsten (rekening 493), in geval van aankoop, onder de actiefrekening Over te dragen kosten (rekening 490). Het volgend boekjaar worden zij als resultaat geboekt bij de opbrengsten of bij de kosten, naar gelang van het geval.

Vanzelfsprekend geldt ook voor deze overlopende passiva de inventarisverplichting. De onderneming moet nagaan in hoever aan deze passiva nog effectieve schulden beantwoorden.

De vraag werd gesteld of het gedeelte van het gefactureerde bedrag dat betrekking heeft op nog niet geleverde diensten, niet moet worden beschouwd als een Ontvangen vooruitbetaling op bestelling (rekening 46).

Op het vlak van de balansvoorstelling zou zulks niet correct zijn. Als begrip impliceert een voorschot immers dat slechts een gedeelte van een totaalprijs - aanrekenbaar hierop - wordt vooruitbetaald, en dat de koper niet al zijn verplichtingen heeft vervuld. In casu wordt de prijs evenwel integraal en definitief vereffend. Daardoor is de koper alle voor hem uit de overeenkomst voortvloeiende verplichtingen nagekomen, behoudens andersluidende contractuele bepalingen.

De Commissie heeft er overigens op gewezen dat bij overeenkomsten waarin gespreide prestaties worden voorzien, de toerekening van hieraan verbonden kosten en opbrengsten niet mocht gebeuren via de rekening voorzieningen. Zo de levering van vroeger gefactureerde diensten in de toekomst productiekosten zal vergen, dan moet de toerekening uiteraard betrekking hebben op de opbrengsten en niet op de kosten. Hierdoor zal het boekjaar zowel de kosten dragen verbonden aan de levering van goederen of het verlenen van diensten, als de opbrengst van hun realisatie (matching principle).