

## COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

### CBN-advies 2021/XX - Beoordeling van de groottecriteria overeenkomstig artikelen 1:24 en 1:25 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

#### Ontwerpadvies van 18 november 2020

I.	Inleiding	2
II.	Definitie van kleine vennootschappen en microvennootschappen	2
III.	Personeelsbestand	2
A.	Grensbedrag	2
B.	Berekeningswijze van het personeelsbestand	3
IV.	Omzet	3
A.	Algemene regel	3
B.	Afwijkende regeling	4
C.	Duur van het boekjaar van meer of minder dan twaalf maanden	5
V.	Beoordeling op geconsolideerde basis	5
A.	Toepassingsgebied	5
B.	Berekeningsmethoden	6
1.	Consolidatie moedervernootschap	6
2.	Vereenvoudigde methode: berekening van het balanstotaal en de omzet van alle verbonden vennootschappen op geaggregeerde basis (+ 20 %)	7
3.	Voorbeeld	7
C.	Beoordelingsdatum	8
1.	Balansdatum	8
2.	In aanmerking te nemen omzet van een tijdens het boekjaar overgenomen vennootschap	9
VI.	Wijziging van categorie - consistentiebeginsel	9
VII.	Startende vennootschappen	10
A.	Eerste boekjaar – enkelvoudige jaarrekening	10
B.	Tweede boekjaar – enkelvoudige jaarrekening	10
C.	Eerste en tweede boekjaar - geconsolideerde jaarrekening	11

## **I. Inleiding**

1. De invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WV) bracht enkele verduidelijkingen met zich mee wat betreft de definities van kleine vennootschappen en microvennootschappen die voorheen waren opgenomen in de artikelen 15 en 15/1 van het Wetboek van vennootschappen. Om deze reden besloot de Commissie voor boekhoudkundige normen CBN-advies 2016/3 te herzien.
2. Daarnaast achtte de Commissie het noodzakelijk om in onderhavig advies eveneens de verschillende vragen te beantwoorden die rijzen bij de bepaling van de grootte van startende vennootschappen.
3. Dit advies vervangt advies 2016/3 – *Beoordeling groottecriteria artikelen 15 en 15/1 W.Venn.*

## **II. Definitie van kleine vennootschappen en microvennootschappen**

4. Artikel 1:24 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WV) maakt een onderscheid tussen 'kleine' vennootschappen en vennootschappen die niet als dusdanig kunnen worden gekwalificeerd. Volgens artikel 1:24, § 1 WV zijn kleine vennootschappen deze met rechtspersoonlijkheid<sup>1</sup> die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het aantal werknemers: 50;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 9.000.000 euro;
- balanstotaal: 4.500.000 euro.

5. Artikel 1:25 WV definieert microvennootschappen als kleine vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die geen dochtervennootschap of moedervennootschap zijn en die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het aantal werknemers: 10;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 700.000 euro;
- balanstotaal: 350.000 euro.

Microvennootschappen worden gedefinieerd als een subcategorie van kleine vennootschappen. Bijgevolg zijn de meeste bepalingen die gelden voor kleine vennootschappen ook van toepassing op microvennootschappen. Aangezien deze vennootschappen echter geen moedervennootschap, noch dochtervennootschap kunnen zijn van een andere vennootschap, sluit § 2 van artikel 1:25 WV noodzakelijkerwijs de toepassing uit van paragrafen 6 en 7 van artikel 1:24 WV op microvennootschappen, paragrafen die betrekking hebben op de berekening van de grensbedragen voor moedervennootschappen van vennootschapsgroepen.

## **III. Personeelsbestand**

### **A. Grensbedrag**

6. Het jaargemiddelde van het personeelsbestand is één van de criteria vermeld in artikelen 1:24 en 1:25 WV.

---

<sup>1</sup> Hierdoor worden de maatschappen uitgesloten uit het toepassingsgebied van deze definitie.

## **B. Berekeningswijze van het personeelsbestand**

7. Het jaargemiddelde van het personeelsbestand moet worden berekend als het gemiddeld aantal werknemers in voltijdse equivalenten dat is geregistreerd in de DIMONA-databank per einde van elke maand van het boekjaar.<sup>2</sup>
8. Voor het gedeelte van de tewerkstelling in de vennootschap dat niet valt onder de registratieverplichting in de DIMONA-databank, is het gemiddelde personeelsbestand het gemiddelde, in voltijdse equivalenten, van de in het algemeen personeelsregister of een gelijkwaardig document ingeschreven aantal werknemers per einde van elke maand van het beschouwde boekjaar.
9. Het aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten is gelijk aan het arbeidsvolume uitgedrukt in voltijdse equivalenten. Voor de deeltijds tewerkgestelde werknemers gebeurt de berekening op basis van het contractueel overeengekomen aantal te presteren uren, gerelateerd ten opzichte van de normale arbeidsduur van een vergelijkbare voltijdse werknemer (referentiewerknemer).

## **IV. Omzet**

### **A. Algemene regel**

10. Artikel 3:90, I.A. van het koninklijk besluit van 29 april 2019 ter uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: KB WVV) definieert de omzet als het bedrag van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap, onder aftrek van de op de verkoopprijs in de handel toegestane kortingen (afslag, ristorno, rabat). Dit bedrag omvat niet de belasting over de toegevoegde waarde, noch enige andere rechtstreeks met de omzet verbonden belasting. Onder omzet worden eveneens opgenomen de tegemoetkomingen van de overheid in het kader van een tarifieringspolitiek als compensatie voor lagere ontvangsten. Voor de natuurlijke personen die zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefenen, omvat de omzet ook de onttrekkingen in natura anders dan ten behoeve van hun bedrijf. De Commissie heeft in het verleden reeds enkele adviezen gepubliceerd over de inhoud van het omzetbegrip.<sup>3</sup>

De minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel (hierna: MAR) voorziet binnen rubriek 70 *Omzet* de volgende onderverdeling:

700 tot 707 *Verkopen en dienstprestaties*

708 *Toegekende kortingen, ristorno's en rabatten (-)*

---

<sup>2</sup> Artikel 1:24, § 5 eerste en tweede lid WVV (kleine vennootschappen); artikel 1:24, § 2 en 1:25, §§ 2 en 5, eerste en tweede lid WVV (microvennootschappen).

<sup>3</sup> Omtrent de aard van de omzet: zie onder meer CBN-advies 100 *Omzet – Begrip*, 11; rekening houdende met het feit dat geen compensaties mogen worden verricht tussen kosten en opbrengsten, behoren doorgerekende kosten tot de omzet indien deze doorrekening tot de gebruikelijke activiteit van de onderneming behoort, of de onderneming deze kosten betaalt voor eigen rekening en niet als lasthebber voor rekening van een derde, haar lastgever. Met betrekking tot de omzet van tussenpersonen: zie CBN-advies 103 *Omzet – Tussenpersonen*, 12-14; de accijns op bepaalde producten is niet rechtstreeks met de omzet verbonden en kan dus niet van het bedrag van de omzet worden afgetrokken: zie CBN-advies 2013/11 - *Begrip "omzet": doorrekening van belastingen en accijnzen*, 40-41; ontvangen royalties worden gerekend tot de omzet voor zover ze tot de gewone activiteit van de onderneming behoren of in het rechtstreekse verlengde liggen van haar hoofdbedrijvigheid: zie CBN-advies 104 - *Royalties*, 15; Overige CBN-adviezen met betrekking tot de omzet zijn: CBN-advies 102 - *Omzet - Verkopen CIF (Cost, Insurance, Freight)*, 11, CBN-advies 103/2 - *Omzet van expediteurs* en CBN-advies 103/3 - *Omzet van lijnagenten*, 3.

### Voorbeeld

De resultatenrekening bevat de volgende gegevens:

- omzet: 3.300.000 euro;
- andere bedrijfsopbrengsten: 200.000 euro;
- financiële opbrengsten (dividenden): 700.000 euro; en
- niet-recurrente financiële opbrengsten: 550.000 euro.

In toepassing van de algemene regel zoals bedoeld in artikel 3:90, I.A. KB WVV bedraagt de omzet 3.300.000 euro.

### B. Afwijkende regeling

11. Wanneer de opbrengsten die voortspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post *Omzet*, heeft de wetgever een afwijkende regeling voorzien krachtens dewelke het begrip 'omzet' in dergelijk geval staat voor het totaal van de bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten.<sup>4</sup>

12. Naast de 'klassieke' omzet, wordt met bedrijfsopbrengsten, met uitzondering van de niet-recurrente bedrijfsopbrengsten, het volgende bedoeld: de toename of afname van de voorraad goederen in bewerking, gereed product, onroerende goederen bestemd voor verkoop en bestellingen in uitvoering samen met de geactiveerde intern geproduceerde vaste activa en de andere bedrijfsopbrengsten. De andere bedrijfsopbrengsten omvatten de van derden ontvangen en met de bedrijfsuitoefening verbonden opbrengsten die niet hun oorsprong vinden in een verkoop of een dienstverlening aan derden binnen het kader van de gewone bedrijfsuitvoering van de vennootschap, en niet als een financiële of niet-recurrente bedrijfsopbrengst kunnen worden aangemerkt. In het bijzonder worden onder die post opgenomen de subsidies of compenserende bedragen bij in- of uitvoer, de exploitatiesubsidies alsook de meerwaarden die worden verwezenlijkt bij de realisatie van handelsvorderingen.<sup>5</sup>

13. De financiële opbrengsten, met uitzondering van de niet-recurrente financiële opbrengsten, omvatten onder meer de '*Andere financiële opbrengsten*'. Deze bestaan uit de meerwaarden verwezenlijkt bij de realisatie van vorderingen, andere dan handelsvorderingen, van geldbeleggingen en van liquide middelen, de als opbrengst geboekte kapitaal- en interestsubsidies, de wisselresultaten en de resultaten uit de omrekening van vreemde valuta tenzij deze specifiek verbonden zijn met een andere post van de resultatenrekening; in dit laatste geval mogen ze onder die post worden opgenomen, en alle opbrengsten van financiële aard die geen verband houden met welbepaalde activa.<sup>6</sup>

### Voorbeeld

Uit de resultatenrekening blijken de volgende cijfers:

- omzet: 300.000 euro;
- andere bedrijfsopbrengsten (met uitzondering van de niet-recurrente): 850.000 euro;

---

<sup>4</sup> Artikel 1:24, § 5, derde lid WVV (kleine vennootschappen); artikel 1:25, § 2 en 1:24, § 5, derde lid WVV (microvennootschappen).

<sup>5</sup> Artikel 3:90, I.D. KB WVV.

<sup>6</sup> Artikel 3:90, IV.C. KB WVV.

- andere financiële opbrengsten (met uitzondering van de niet-recurrente): 2.700.000 euro; en
- niet-recurrente financiële en bedrijfsopbrengsten: 550.000 euro.

De eerste drie posten komen voort uit het gewoon bedrijf van de vennootschap. Samen vormen zij een totaal van 3.850.000 euro, waarvan meer dan de helft is samengesteld uit elementen die niet overeenkomen met de definitie van omzet in de zin van artikel 3:90, I.A. KB WVV. In dit geval wordt voor de toepassing van de grensbedragen opgenomen in artikel 1:24, § 1 WVV, het bedrag van 3.850.000 euro als omzet beschouwd.

### **C. Duur van het boekjaar van meer of minder dan twaalf maanden**

14. Doorgaans heeft een boekjaar een duur van twaalf maanden. Het ontbreken van een expliciete toelating dat een boekjaar uit meer of minder dan twaalf maanden kan bestaan, getuigt er volgens de Commissie van dat de wetgever zich verzet tegen het feit dat het boekjaar stelselmatig een duur zou hebben die korter of langer is dan twaalf maanden. Een uitzonderlijke verlenging of verkorting van het boekjaar tot een duur van meer of minder dan twaalf maanden kan worden toegestaan.<sup>7</sup> In zo'n geval kan de duur van een boekjaar evenwel nooit langer zijn dan vierentwintig maanden min één kalenderdag.<sup>8</sup>

15. Heeft het boekjaar uitzonderlijk een duur van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt het bedrag van de omzet excl. btw (9.000.000 EUR) zoals bepaald door artikel 1:24, § 1 WVV vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer twaalf is en de teller het aantal maanden van het betrokken boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld.<sup>9</sup>

## **V. Beoordeling op geconsolideerde basis**

### **A. Toepassingsgebied**

16. In principe is de enkelvoudige jaarrekening de basis voor de beoordeling of de groottecriteria worden nageleefd.<sup>10</sup>

17. De wetgever heeft evenwel voorzien dat voor verbonden vennootschappen de berekening van het al dan niet overschrijden van de grensbedragen gebeurt op geconsolideerde basis<sup>11</sup>. Sedert de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU betreft deze uitzondering enkel de moedervenootschappen zoals bepaald in artikel 1:15, 1<sup>o</sup> WVV, namelijk de vennootschappen die in rechte of in feite een controle uitoefenen op één of meerdere andere vennootschappen.

Naast de moedervenootschappen *sensu stricto*, worden eveneens bedoeld:

- vennootschappen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken en die de beoordeling moeten maken op geconsolideerde basis;

<sup>7</sup> Zie CBN-advies 2010/10 - *Duur van het boekjaar*, 25-27.

<sup>8</sup> Artikel 1:24, § 4 WVV (kleine vennootschappen); artikel 1:25, § 2 en 1:24, § 4 WVV (microvennootschappen).

<sup>9</sup> Artikel 1:24, § 4 WVV (kleine vennootschappen, algemene bepaling); artikel 1:25, § 2 en 1:24, § 4 WVV (microvennootschappen, algemene bepaling); artikel 1:24, § 5, derde lid en 1:25, § 2 WVV (afwijkingregeling).

<sup>10</sup> Voor de jaarrekeningen met betrekking tot boekjaren die hun aanvang namen ten laatste op 31 december 2015, vond de toetsing van de groottecriteria (voor verbonden vennootschappen) steeds plaats op geconsolideerde basis.

<sup>11</sup> Artikel 1:24, § 6 WVV.

- vennootschappen die een consortium vormen en worden gelijkgesteld met een moedervennootschap.

De Commissie wenst te benadrukken dat deze gelijkstelling enkel geldt voor de toepassing van paragrafen 6 en 7 van artikel 1:24, WVV<sup>12</sup>. Daar deze paragrafen expliciet door inassing van art. 1:25, § 2 WVV niet van toepassing zijn op de microvennootschappen<sup>13</sup>, kan het niet worden toegestaan de kwalificatie van microvennootschap te weigeren aan een entiteit die voldoet aan de in artikel 1:25, §§ 1 en 2 WVV vermelde criteria alleen maar omdat deze een moedervennootschap zou zijn gezien zij een consortium vormt<sup>14</sup>.

18. De andere verbonden vennootschappen in de zin van artikel 1:20, 1<sup>o</sup> WVV – hoofdzakelijk de dochtervennootschappen – worden aldus niet beoogd door deze uitzondering, voor zover zij zelf geen moedervennootschap zijn.

19. Een beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis impliceert niet dat de moedervennootschap effectief een geconsolideerde jaarrekening moet publiceren.

20. De Commissie merkt op dat wanneer de groottecriteria moeten worden beoordeeld op geconsolideerde basis, er rekening moet worden gehouden met de gegevens van alle verbonden vennootschappen, inclusief de verbonden vennootschappen die, door de toepassing van de door het KB WVV voorziene bepalingen inzake consolidatie, buiten de consolidatiekring vallen.<sup>15</sup> De in artikelen 3:97 tot 3:102 KB WVV geboden mogelijkheid wordt immers niet overgenomen door artikel 1:24, § 6 WVV.

## **B. Berekeningsmethoden**

21. Voor moedervennootschappen vindt de beoordeling van de overschrijding van de groottecriteria dus plaats op geconsolideerde basis. Teneinde de administratieve lasten voor ondernemingen te verminderen, biedt artikel 1:24 WVV de mogelijkheid om een vereenvoudigde berekeningsmethode toe te passen.

### **1. Consolidatie moedervennootschap**

22. Deze eerste methode houdt in dat voor een moedervennootschap de groottecriteria worden beoordeeld op basis van de cijfers van de volledige groep waartoe deze moedervennootschap behoort. In principe vindt de berekening van de geconsolideerde omzet en het geconsolideerd balanstotaal plaats door toepassing van de consolidatiebepalingen van het KB WVV, hetgeen onder meer betekent dat de in artikelen 3:127, 3:134 en 3:136 KB WVV vermelde weglatingen en verrekeningen worden toegepast.

23. De beoordeling op basis van de cijfers van de volledige groep geldt niet alleen voor de uiteindelijke moedervennootschap maar ook voor alle andere vennootschappen die behoren tot de groep en die zelf ook een moedervennootschap zijn.

---

<sup>12</sup> Artikel 1:24, § 7, tweede lid WVV.

<sup>13</sup> Zie *supra* randnummer 6.

<sup>14</sup> Zoals de Commissie in randnummer 5 benadrukt, bepaalt de in artikel 1:25, § 1 WVV opgenomen definitie van microvennootschappen dat een microvennootschap nooit een moedervennootschap kan zijn.

<sup>15</sup> Bijgevolg wordt zij mee in aanmerking genomen voor de berekening op geconsolideerde basis van omzet, balanstotaal en personeelsbestand.

24. Om het personeelsbestand te berekenen, wordt het gemiddeld aantal werknemers per vennootschap van alle verbonden vennootschappen berekend volgens de onder Titel III. *Personeelsbestand* opgenomen methode, .

## **2. Vereenvoudigde methode: berekening van het balanstotaal en de omzet van alle verbonden vennootschappen op geaggregeerde basis (+ 20 %)**

25. Een beoordeling van de grensbedragen van de omzet en het balanstotaal op geconsolideerde basis vergt bijkomende administratieve lasten wanneer een vennootschap op grond van het WVV niet verplicht is om een geconsolideerde jaarrekening op te maken<sup>16</sup>. Een vennootschap die behoort tot een groep van beperkte omvang<sup>17</sup> wordt immers vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen.<sup>18</sup> Om te vermijden dat uitsluitend voor de beoordeling van de groottecriteria van een vennootschap een volledige consolidatieoefening moet plaatsvinden, kan een moedervernootschap er volgens een tweede methode voor opteren om voor de beoordeling van de groottecriteria, louter de totalen van de omzet en de balanstotalen van al de verbonden vennootschappen op te tellen. In dit laatste geval worden de grensbedragen betreffende het balanstotaal en de netto-omzet zoals opgenomen in artikel 1:24, § 1 WVV vermeerderd met twintig procent<sup>19</sup>. De grensbedragen zijn in dergelijk geval de volgende:

- jaargemiddelde van het aantal werknemers: 50;
- jaaronzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 10.800.000 euro;
- balanstotaal: 5.400.000 euro.

26. De beoordeling van de cijfers van de volledige groep gebeurt niet alleen voor de moedervernootschap die aan het hoofd van de groep staat, maar ook voor alle andere vennootschappen die behoren tot de groep<sup>20</sup> en die zelf ook een moedervernootschap zijn. Voor de beoordeling van de groottecriteria volgens de vereenvoudigde methode dient men zich dus te baseren op de geaggregeerde cijfers van de moedervernootschap die aan het hoofd van de groep staat.

27. Wat het criterium personeelsbestand betreft, wordt het gemiddeld aantal werknemers per vennootschap, berekend volgens de methode vermeld onder Titel III. *Personeelsbestand*, van alle verbonden vennootschappen eenvoudigweg opgeteld.

28. Een individuele vennootschap heeft steeds de vrije keuze om de toetsing van de groottecriteria uit te voeren op basis van de cijfers die werden verkregen door een volledige consolidatie van alle verbonden vennootschappen dan wel volgens de toepassing van de vereenvoudigde methode.

## **3. Voorbeeld**

29. Vennootschap A is de moedervernootschap van B, die niet als moedervernootschap kan worden beschouwd aangezien zij geen controle uitoefent op een andere vennootschap. De omzet van vennootschap B bedraagt 300.000 euro en wordt gefactureerd aan vennootschap A. De balanstotalen van vennootschappen A en B omvatten een bedrag van 400.000 euro dat door de verrekeningen en

---

<sup>16</sup> Of wanneer de balansdata van de verbonden vennootschappen niet allemaal dezelfde zijn, zie verder onder punt C. Beoordelingsdatum.

<sup>17</sup> Voor de definitie van een groep van beperkte omvang wordt verwezen naar artikel 1:26 WVV.

<sup>18</sup> Artikel 3:25 WVV.

<sup>19</sup> Artikel 1:24, § 6 WVV.

<sup>20</sup> Dit zijn de verbonden vennootschappen in de zin van artikel 1:20 WVV.

weglaten bedoeld in de artikelen 3:127 en 3:134 KB WvV niet wordt opgenomen in de geconsolideerde balans van vennootschap A.

Vennootschap A		Vennootschap B	
- Omzet	1.000.000	- Omzet	8.500.000
- Balanstotaal	3.000.000	- Balanstotaal	2.000.000
- Aantal werknemers:	10	- Aantal werknemers:	24

#### Beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis

Omzet:  $1.000.000 + 8.500.000 - 300.000 = 9.200.000 > 9.000.000$   
Balanstotaal:  $3.000.000 + 2.000.000 - 400.000 = 4.600.000 > 4.500.000$   
Aantal werknemers:  $10 + 24 = 34 < 50$

Besluit: op geconsolideerde basis wordt meer dan één van de criteria overschreden. Bijgevolg kan vennootschap A, de moederennootschap, niet worden aangemerkt als een kleine vennootschap. Aangezien vennootschap B zelf geen moederennootschap is, gebeurt de beoordeling van de groottecriteria voor vennootschap B op eenvoudige basis. Op eenvoudige basis overschrijdt vennootschap B geen van de criteria, waardoor zij kan worden aangemerkt als een kleine vennootschap.

#### Beoordeling van de groottecriteria volgens de vereenvoudigde methode

Omzet:  $1.000.000 + 8.500.000 = 9.500.000 < 10.800.000$   
Balanstotaal:  $3.000.000 + 2.000.000 = 5.000.000 < 5.400.000$   
Aantal werknemers:  $10 + 24 = 34 < 50$

Besluit: volgens de vereenvoudigde of geaggregeerde methode, wordt op geconsolideerde basis geen van de criteria overschreden. Bijgevolg kunnen zowel vennootschap A als vennootschap B worden aangemerkt als kleine vennootschappen.

### **C. Beoordelingsdatum**

#### **1. Balansdatum**

30. Voor verbonden vennootschappen, net zoals dit het geval is voor niet-verbonden vennootschappen, moeten de jaaronzet en het balanstotaal worden vastgesteld op balansdatum. Bijgevolg zal op de balansdatum moeten worden nagegaan met welke vennootschappen de vennootschap verbonden is in de zin van artikel 1:20 WvV, ongeacht de datum waarop de jaarrekening van de moederennootschap wordt afgesloten. Voor de vaststelling van de geconsolideerde of geaggregeerde cijfers ter beoordeling van de groottecriteria is niet voorzien in een alternatieve datum zoals dit wel het geval is voor de opmaak van de geconsolideerde jaarrekening.<sup>21,22</sup>

<sup>21</sup> Artikel 3:109, tweede lid KB WvV.

<sup>22</sup> Zie ook CBN-advies 2017/10 – *Groottecriteria artikel 15 W.Venn. – Verbonden vennootschappen – Verschillende afsluitingsdata - Wijziging van consolidatiekring.*



31. De toetsing van de groottecriteria vindt aldus plaats op basis van de laatst vastgestelde jaarrekeningen van de verbonden vennootschappen.

## **2. In aanmerking te nemen omzet van een tijdens het boekjaar overgenomen vennootschap**

32. Wanneer de verbondenheid pas in de loop van het boekjaar is tot stand gekomen, moet meteen de volledige omzet van dat boekjaar in aanmerking worden genomen voor de beoordeling op geconsolideerde basis van de in artikel 1:24, § 1 WVV vermelde criteria. In het tegenovergestelde geval dient er meteen niet langer rekening gehouden te worden met de vennootschap die niet meer verbonden is.

## **VI. Wijziging van categorie - consistentiebeginsel**

33. Wanneer meer dan één van de drie criteria vermeld in artikel 1:24 of 1:25 WVV worden overschreden of niet meer worden overschreden, heeft dit slechts gevolgen wanneer dit zich gedurende twee opeenvolgende boekjaren voordoet (consistentiebeginsel). De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk voor de tweede keer meer dan één van de criteria werden overschreden of niet meer werden overschreden. Door een éénmalige overschrijding zal een vennootschap haar statuut van kleine vennootschap niet verliezen. Evenmin zal een vennootschap door het éénmalig niet overschrijden van meer dan één criterium een kleine vennootschap worden.

34. Het consistentiebeginsel werd ingevoerd om te vermijden dat kleine ondernemingen die bijvoorbeeld een uitzonderlijk jaar achter de rug hebben, hun kwalificatie als kleine vennootschap zouden verliezen. Dankzij het consistentiebeginsel is een vermoeden gecreëerd dat een onderneming klein is en kunnen de administratieve lasten worden verlaagd zoals dit ook de bedoeling is geweest van de wetgever.<sup>23</sup>

### ***Voorbeelden ter illustratie van het consistentiebeginsel***

In de voorbeelden wordt er van uitgegaan dat de vennootschap in jaar N-1 niet meer dan één van de grensbedragen heeft overschreden en een jaarrekening heeft opgemaakt volgens het verkort schema.

Jaar	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8
Criteria	<	>	<	>	<	>	<	>	<
Schema	VKT	VKT	VKT	VKT	VKT	VKT	VKT	VKT	VKT

<sup>23</sup> Parl. St., Kamer, 2015-2016, nr.54-1444/009, 3.

Jaar	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8
Criteria	<	>	>	<	<	>	<	>	<
Schema	VKT	VKT	VKT	VOL	VOL	VKT	VKT	VKT	VKT

#### Legende

- > Meer dan één van de criteria wordt op de balansdatum overschreden
- < Maximaal één van de criteria wordt op de balansdatum overschreden
- VKT Verkort schema van de jaarrekening
- VOL Volledig schema van de jaarrekening

## VII. Startende vennootschappen

### A. Eerste boekjaar – enkelvoudige jaarrekening

35. Voor de beoordeling van de groottecriteria wordt in principe een beroep gedaan op de historische cijfers van de twee laatst afgesloten boekjaren. Voor de beoordeling van de grootte van een nieuw opgerichte vennootschap zijn dergelijke historische cijfers niet voorhanden.

36. De wetgever heeft dit ontbreken van historische cijfers opgevangen door een inschattingsverplichting op te leggen. Bij het begin van het eerste boekjaar van de nieuw opgerichte vennootschap moet te goeder trouw worden geraamd hoeveel het personeelsbestand, de omzet en het balanstotaal zullen bedragen op de balansdatum van dat eerste boekjaar. De wet bepaalt het volgende: *“Indien uit deze schatting blijkt dat meer dan één van de criteria zullen worden overschreden gedurende het eerste boekjaar, moet daarmee voor dat eerste boekjaar meteen rekening worden gehouden<sup>24</sup>”*. Anders gezegd: indien uit deze schatting kan worden besloten dat de grensbedragen van artikel 1:24, § 1 WVV gedurende het eerste boekjaar zullen worden overschreden, kan de vennootschap *ab initio* niet worden beschouwd als ‘klein’, zelfs indien de werkelijke cijfers, zodra deze gekend zijn, het tegendeel aantonen.

37. Wanneer de cijfers bij het begin van het boekjaar te goeder trouw werden geraamd en er uit deze raming kan worden besloten dat de vennootschap niet meer dan één van de in artikel 1:24, § 1 WVV vermelde criteria zal overschrijden, wordt de vennootschap voor dit eerste boekjaar aangemerkt als een kleine vennootschap ongeacht de uiteindelijke, werkelijke omvang van het personeelsbestand, de omzet en het balanstotaal op de balansdatum van dit eerste boekjaar. Hetzelfde geldt uiteraard voor microvennootschappen conform art. 1:25, § 1 WVV.

38. Bij deze schatting moet rekening worden gehouden met een proratering ingeval het boekjaar meer of minder dan twaalf maanden telt.

### B. Tweede boekjaar – enkelvoudige jaarrekening

39. Voor de beoordeling van de grootte van de vennootschap gedurende het tweede boekjaar zijn de historische cijfers van het eerste boekjaar beschikbaar. Voor de beoordeling van de grootte van de

<sup>24</sup> Artikel 1:24, § 3 WVV.

vennootschap gedurende het tweede boekjaar wordt bijgevolg uitsluitend rekening gehouden met de werkelijke omvang van het personeelsbestand, de omzet en het balanstotaal op de balansdatum van het eerste afgesloten boekjaar. De grootte van de vennootschap op basis van de geraamde cijfers bij de aanvang van het eerste boekjaar heeft volgens de Commissie geen invloed op de beoordeling van de grootte van de volgende boekjaren.

40. Indien op de balansdatum van het eerste afgesloten boekjaar meer dan één van de in artikel 1:24, § 1 WVV vermelde criteria werden overschreden, zal de vennootschap tijdens het tweede boekjaar aldus worden aangemerkt als een grote vennootschap. Ten vroegste het vierde boekjaar zal deze vennootschap een kleine vennootschap worden, namelijk indien de vennootschap twee jaar na elkaar niet meer dan één van de criteria vermeld in artikel 1:24, § 1 WVV heeft overschreden.

41. Indien op de balansdatum van het eerste afgesloten boekjaar niet meer dan één van de criteria van artikel 1:24, § 1 WVV werd overschreden, zal de vennootschap tijdens het tweede boekjaar aldus worden aangemerkt als een kleine vennootschap. Ten vroegste het vierde boekjaar zal deze vennootschap een grote vennootschap worden, namelijk indien de vennootschap twee jaar na elkaar meer dan één van de criteria vermeld in artikel 1:24, § 1 WVV heeft overschreden.

### **C. Eerste en tweede boekjaar - geconsolideerde jaarrekening**

42. Indien de vennootschap op de balansdatum van het eerste boekjaar een moedervernootschap is, vindt de beoordeling van de groottecriteria plaats op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis. Bijgevolg moet het bestuursorgaan voor het eerste boekjaar te goeder trouw een schatting maken van de cijfers van het boekjaar op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis. Het bestuursorgaan moet bij aanvang van het eerste boekjaar dus niet alleen een raming maken van de cijfers van de vennootschap zelf, maar ook van de cijfers van de verbonden vennootschappen voor diezelfde periode.

43. De Commissie is van mening dat, behoudens buitengewone omstandigheden, voor de raming van de cijfers van het betreffende boekjaar voor de verbonden vennootschappen een beroep kan worden gedaan op de cijfers van het laatst afgesloten boekjaar.

44. De beoordeling van de grootte van de moedervernootschap voor het eerste boekjaar is gebaseerd op de beschikbare historische cijfers. Voor het tweede boekjaar gebeurt de beoordeling op balansdatum van het eerste boekjaar bijgevolg enkel op basis van het werkelijke aantal van het personeelsbestand, de werkelijke omzet en het werkelijke balanstotaal. De grootte van de moedervernootschap die blijkt uit de schatting bij de aanvang van het eerste boekjaar heeft volgens de Commissie geen invloed op de beoordeling van de grootte gedurende de volgende boekjaren.