

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2013/13 - Het gebruik van de verbodingsrekening tussen een buitenlandse vennootschap en haar Belgisch bijkantoor

Advies van 4 september 2013¹

I. Inleiding

1. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van de verrichtingen tussen een zetel en haar bijkantoor² verwijst de Commissie in eerste instantie naar haar advies 172/1 *Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor*³. Onderhavig advies strekt er toe de werking van de verbodingsrekening tussen een Belgisch bijkantoor en haar buitenlandse zetel te verduidelijken.

II. Publicatieverplichting

2. Een vennootschap naar buitenlands recht is verplicht haar jaarrekening, en in voorkomend geval haar geconsolideerde jaarrekening, in België openbaar te maken wanneer zij in België een bijkantoor heeft (artikel 81, 82, 83 en 107 van het Wetboek van vennootschappen, hierna: W.Venn.). Deze openbaarmaking geschiedt door het neerleggen van de rekeningen bij de Nationale Bank van België, in de vorm waarin deze rekeningen werden opgesteld, gecontroleerd en openbaar gemaakt volgens het recht van de Staat waaronder de vennootschap valt.

3. Een buitenlandse vennootschap is verplicht om voor haar Belgisch bijkantoor een afzonderlijke interne jaarrekening op te maken. Deze verplichting volgt uit een samenlezing van artikel 1, tweede lid en artikel 9 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen. Sinds 1991 is de verplichting tot openbaarmaking van deze afzonderlijke jaarrekening weggevallen.

4. Indien het bijkantoor een bijkantoor is van een buitenlandse rechtspersoon die geen rechtsvorm heeft waarvoor in België een publicatieverplichting bestaat, moet deze buitenlandse rechtspersoon haar jaarrekening in België niet neerleggen⁴. Omgekeerd, wanneer de buitenlandse entiteit in haar thuisland geen neerleggingsverplichting zou hebben en in België voor een entiteit met een dergelijke rechtsvorm geen vrijstelling van publicatieplicht geldt, dan moet er toch in België gepubliceerd worden.

¹ Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 29 mei 2013 werd ter consultatie gepubliceerd op de website van de CBN.

² Voor een definitie van het begrip *bijkantoor* wordt verwezen naar het CBN-advies 1/5 - Ondernemingen naar buitenlands recht: bijkantoren en centra van werkzaamheden in België – Begrip (Bull. CBN nr. 3, juli 1978, p. 12).

³ Bull. CBN nr. 35, oktober 1995, p. 18-39.

⁴ In toepassing van artikel 18 van het koninklijk besluit van 4 augustus 1996 betreffende de sociale balans (BS 30 augustus 1996) zal het bijkantoor wel een sociale balans moeten opstellen en neerleggen.

III. Presentatie van de interne jaarrekening van een Belgisch bijkantoor

5. Zoals vermeld in het advies 172/1 *Opneming van de rekeningen van een buitenlands bijkantoor* heeft de verbindingsrekening tussen een zetel en haar bijkantoor voor beiden een verschillende functie. Vanuit het standpunt van een Belgische zetel heeft de verbindingsrekening eerder het kenmerk van een wachtrekening. Een Belgische zetel zal de verrichtingen van haar bijkantoor periodiek bijwerken in haar boekhouding. Dit houdt in dat ze in principe alle verrichtingen van het bijkantoor zal opnemen in haar eigen boekhouding en dat vervolgens alle transacties tussen de zetel en haar bijkantoren worden weggewerkt. Na voormelde periodieke bijwerking zal geen wachtrekening meer zichtbaar zijn in de jaarrekening van de zetel.

6. In geval van een Belgisch bijkantoor zullen in de interne jaarrekening van deze laatste alle geboekte verrichtingen tussen het bijkantoor en haar buitenlandse zetel tot uiting komen. In de boekhouding van het bijkantoor zal immers geen correctie plaatsvinden voor de transacties die hebben plaatsgevonden tussen het bijkantoor en haar buitenlandse zetel. De verbindingsrekening fungeert in de boekhouding van het bijkantoor over het algemeen als een rekening-courant waaruit blijkt welke middelen de zetel ter beschikking stelt van het bijkantoor, hetzij voor de duurzame financiering van de infrastructuur, hetzij voor de courante kasbehoeften. De verbindingsrekening in de boekhouding van het bijkantoor kan zowel een debet- als een creditsaldo vertonen.

7. Vertoont de rekening-courant op inventarisdatum een creditsaldo, dan kan dit saldo in de interne jaarrekening van het Belgisch bijkantoor worden geboekt hetzij op de rekening 489 *Andere diverse schulden*; hetzij op de rekening 179 *Diverse schulden*; hetzij op de rekening 100 *Geplaatst kapitaal*. Het lijkt in dergelijk geval aangewezen om deze rekeningen een aangepaste benaming te geven zoals bijvoorbeeld:

489 *Interne schulden tegenover de zetel*

179 *Interne schulden tegenover de zetel*

100 *Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld*

8. Wanneer de rekening-courant een debetsaldo vertoont, met name wanneer het Belgisch bijkantoor een vordering heeft op de buitenlandse zetel, vormt dit debetsaldo een actiefbestanddeel van het Belgisch bijkantoor. De Commissie is van mening dat deze vordering op de buitenlandse zetel, naar analogie met vorderingen op verbonden ondernemingen, best tot uiting kan worden gebracht door een boeking op de rekening 2810 *Vorderingen op rekening*. Ook in dit geval is het aangewezen deze rekening een meer passende benaming te geven, bijvoorbeeld 2810 *Interne vorderingen tegenover de zetel*.

IV. Geplaatst kapitaal

9. Wat betreft de middelen die door de buitenlandse zetel ter beschikking worden gesteld, stelt zich de vraag welke bedragen in de interne jaarrekening geplaatst worden op de rekening *100 Geplaatst kapitaal* en welke bedragen in de interne jaarrekening voorgesteld worden op een schuldenrekening.

10. Wat betreft het gebruik van de passiefrubriek I.A. *Geplaatst kapitaal* bepaalt artikel 95, § 2 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) dat voor bijkantoren onder "geplaatst kapitaal" moet worden verstaan "de eigen middelen die door de buitenlandse onderneming aan de bedrijfsuitoefening van hun bijkantoren in België, duurzaam worden besteed, voor zover deze middelen niet hun oorsprong vinden in gereserveerde of overgedragen winsten die zijn opgenomen onder de posten IV en V. De benaming "Geplaatst kapitaal" wordt dienovereenkomstig aangepast."

11. De Commissie merkt op dat de omschrijving van de rubriek *geplaatst kapitaal* van een bijkantoor minder geschikt is in de mate dat daaruit af te leiden valt dat het eigen vermogen van het bijkantoor ook gereserveerde of overgedragen resultaten zou bevatten, wat niet het geval is.

Een dergelijke reserve-rekening kan bijvoorbeeld zijn gebruikt om te voldoen aan de zogenaamde onaantastbaarheidsvoorwaarde vermeld in artikel 190 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

12. Het is aan het bestuursorgaan om, voor de opmaak van de interne jaarrekening van het Belgische bijkantoor, het bedrag vast te stellen van de eigen middelen van de buitenlandse onderneming die *duurzaam* ter beschikking worden gesteld van het bijkantoor. Bijgevolg wordt voor de middelen van de buitenlandse onderneming die ter beschikking worden gesteld van het Belgisch bijkantoor een onderscheid gemaakt tussen:

- de eigen middelen die door de buitenlandse onderneming aan de bedrijfsuitoefening van haar bijkantoren of centra van werkzaamheden in België, duurzaam worden besteed; en
- de andere dan de duurzaam ter beschikking gestelde eigen middelen van de buitenlandse onderneming. Deze crediteurposities van de buitenlandse zetel tegenover haar bijkantoor zijn doorgaans posities op korte termijn en worden bijgevolg doorgaans op een rekening-courant geboekt.

V. Resultaatverwerking van het bijkantoor

13. Uit de vaststelling dat het resultaat van het bijkantoor in naam en voor rekening van de zetel wordt gerealiseerd, kan worden afgeleid dat er voor het bijkantoor slechts sprake kan zijn van een beperkte resultaatverwerking. Het resultaat van het bijkantoor kan immers slechts worden toegevoegd aan of worden aangerekend op de rekening van de zetel. Boekhoudkundig worden hiervoor de rekeningen 694 en 794 gebruikt met een aangepaste benaming. Zoals eerder vermeld

kan volgens de Commissie uit de omschrijving van de rubriek *Geplaatst kapitaal* van een bijkantoor worden afgeleid dat het eigen vermogen van het bijkantoor ook gereserveerde of overgedragen resultaten zou bevatten, wat in feite niet het geval is. Dit kan bijvoorbeeld worden vermeden wanneer bij de resultaatverwerking de rekening-courant ten opzichte van de zetel wordt gebruikt in plaats van de rekening 14 *Overgedragen resultaat*.

VI. Voorbeeld

14. Een buitenlandse onderneming heeft een Belgisch bijkantoor opgericht. Bij de oprichting van dit bijkantoor wordt een bedrag van 1.000 gestort op een Belgische bankrekening. Dit bedrag wordt duurzaam ter beschikking gesteld van het Belgisch bijkantoor.

Boeking in hoofde van het Belgisch bijkantoor

5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		1.000
	aan 100	Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld	1.000

Tijdens het boekjaar heeft het bijkantoor de volgende verrichtingen gedaan:

Er werd een dienst verricht ten gunste van de zetel. Daarvoor werd intern 30 aangerekend aan de zetel. Daarnaast heeft het bijkantoor voor een bedrag van 500 goederen afgenomen van de buitenlandse zetel, het bijkantoor heeft deze goederen verkocht aan een derde voor een bedrag van 600. Voor de eenvoud van het voorbeeld wordt verondersteld dat het bijkantoor geen andere verrichtingen heeft gedaan. Ook de gevolgen op btw-vlak worden buiten beschouwing gelaten.

Boeking tijdens het jaar in hoofde van het Belgisch bijkantoor

2810	Interne vorderingen tegenover de zetel		30
	aan 70	Omzet	30
60	Aankopen handelsgoederen		500
	aan 489	Interne schulden tegenover de zetel	500
400	Handelsdebiteuren		600
	aan 70	Omzet	600

Inventarisverrichtingen in hoofde van het Belgisch bijkantoor

Op inventarisdatum blijkt dat tussen het bijkantoor en de zetel in de boekhouding zowel een debiteur- als een crediteurpositie wordt uitgedrukt. Per saldo bestaat boekhoudkundig slechts een schuldpositie. Daarom zal in hoofde van het bijkantoor de volgende boeking plaatsvinden.

489	Interne schulden tegenover de zetel		30
	aan 2810	Interne vorderingen tegenover de zetel	30

Door het gebruik van de rekening 14 *Overgedragen resultaat* kan het resultaat worden opgevolgd dat het bijkantoor heeft behaald. In feite heeft de rekening 14 *Overgedragen resultaat* van het bijkantoor evenzeer de kenmerken van een verbindingsrekening met de zetel en vertegenwoordigt het bedrag vermeld op deze rekening een interne schuld aan de zetel.

Eerste optie: boeking als overgedragen resultaat

694	Overgedragen resultaat		130
	aan 14	Overgedragen resultaat	130

Eindejaarsbalans

Activa			Passiva		
55	Bank	1.000	100	Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld	1.000
400	Handelsdebiteuren	600	14	Overgedragen resultaat	130
			489	Interne schulden tegenover de zetel	470

Tweede optie: boeking als interne schuld aan de zetel

694	Overgedragen resultaat		130
	aan 489	Interne schuld aan de zetel	130

Eindejaarsbalans

Activa			Passiva		
55	Bank	1.000	100	Eigen middelen door de zetel duurzaam ter beschikking gesteld	1.000
400	Handelsdebiteuren	600	489	Interne schulden tegenover de zetel	600

15. De Commissie is van mening dat de bovenstaande verwerking in overeenstemming is met de huidige definiëring van de inhoud van de rubriek *I.A. Geplaatst kapitaal* voor (de natuurlijke personen en voor) de bijkantoren in België van ondernemingen naar buitenlands recht zoals geformuleerd in artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) van het KB W. Venn.

16. De Commissie is evenwel van mening dat de huidige formulering in artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) van het KB W.Venn. minder geschikt is en zal voorstellen om bij een volgende wijziging aan het KB W.Venn. de tekst van artikel 95, § 2 I. A, eerste lid, e) als volgt te wijzigen: "e) wat de natuurlijke personen betreft en de bijkantoren in België van ondernemingen naar buitenlands recht, de verbindingsrekening met het vermogen van respectievelijk de exploitant en de zetel." Na die aanpassing zal deze rekening, voor een bijkantoor, fungeren als de verbinding tussen het bijkantoor en de zetel. Uiteraard kan iedere onderneming, ten behoeve van een interne opvolging, vervolgens naar eigen wens deze verbindingsrekening verder onderverdelen in subrekeningen.