

BOS & Financiën: financiële aspecten van fusies van vzw's

BOS is een belangrijk, maar complex proces dat heel wat verschillende aspecten behelst. Ter ondersteuning van haar besturen¹ heeft Katholiek Onderwijs Vlaanderen een aantal nota's en documenten ontwikkeld. De voorliggende nota BOS & Financiën past in de reeks: BOS Kadernota, BOS & Communicatie en Inspraak, BOS & Juridische aspecten van een fusie van vzw's, BOS & Overdracht gesubsidieerde infrastructuur, BOS & Patrimonium, BOS & Personeel, BOS & Preventie. Daarnaast werden er een aantal meer specifieke ondersteunende documenten uitgewerkt zoals een draaiboek bij fusie van vzw's, BOS & keuze van vzw, BOS & contractoverdracht, een voorbeeld van intentieverklaring, een voorbeeld van fusieovereenkomst, een voorbeeld van statuten, een voorbeeld van huishoudelijk reglement,....

1	Situering.....	3
2	Voordelen van schaalvergroting	3
3	Verzekeringopolissen	4
4	Omvang en activiteiten van de inbrengende en verkrijgende vzw's.....	4
4.1	Het soort van boekhouding - verplichte revisorale controle	4
4.2	Analyse van de fiscale situatie.....	6
4.2.1	Btw.....	6
4.2.2	De vrijstelling onroerende voorheffing	7
4.2.3	De aangifte van de patrimoniumtaks	7
4.2.4	Beroep op en vergoeding van vrijwilligerswerk.....	7
4.2.5	Fiscale fiches.....	8
4.2.6	De aanrekening van de kosten van kinderopvang en de uitreiking van attesten voor aftrek van kinderopvang	8
4.3	Analyse van de boekhoudpakketten en de boekhoudafdeling van de fuserende schoolbesturen.....	9
4.4	Analyse van de inkomsten	10
4.5	Analyse van de uitgaven	11
4.6	Keuze van de juridische fusiemethode	12
4.6.1	Fusiemethoden	12
4.6.2	Schenkbelasting en registratierecht	13
4.6.3	Fiscale gevolgen van schenkingen waarbij de verkrijgende vzw armer wordt	13
4.6.4	Notariskosten	15
5	Boekhoudkundige verwerking van de fusie	15
5.1	Wetgeving	15
5.2	Waarderingsregels	15
5.3	De openingsbalans van de verkrijgende vzw	16

¹ Als we in deze nota de term 'bestuur' gebruiken, dan hebben we het over een schoolbestuur, een inter-naatsbestuur of een centrumbestuur.

5.4	De (zeer) grote of (zeer) groot geworden verkrijgende vzw	16
5.5	Beginvermogen versus permanente financiering	17
5.6	Overgedragen resultaat	17
5.7	Het netto-actief van de inbrengende vzw's wordt overgedragen na vereffening	17
5.7.1	Van waardering in continuïteit naar waardering aan realisatiewaarde in de inbrengende vzw	17
5.7.2	Taken van de vereffenaar(s)	18
5.7.3	Uitkering van winsten, reserves, eigen vermogen, bestemde fondsen, ... aan bestuurders, leden,	19
5.7.4	Journaalpost voor de boekhoudkundige verwerking in de verkrijgende vzw	19
5.8	Overdracht van alle activa en passiva vóór ontbinding van de inbrengende vzw	20
5.9	Inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak.....	22
5.9.1	Datum van retroactiviteit.....	22
5.9.2	Vorbereiding van de inbreng van een bedrijfstak.....	22
5.9.3	Waardering van de inbreng	23
5.9.3.1	Waardering in continuïteit.....	23
5.9.3.2	Waardering volgens het zero-based principe	25
5.9.4	Boeking van de inbreng om niet in de verkrijgende vzw	26
5.9.4.1	De inbrengende vzw voerde een volledige boekhouding overeenkomstig de vereisten van het KB van 19 december 2003.....	26
5.9.4.2	De inbrengende vzw voerde geen volledige boekhouding overeenkomstig de vereisten van het KB van 19 december 2003.....	26
5.9.4.3	Correctieboekingen	26
5.9.4.4	Beschrijving van de waarderingsregels in de toelichting bij de jaarrekening	27
5.9.5	Publicatieverplichtingen door een inbrengende vzw van de algemeenheid om niet	27
6	Nieuwe financiële rekeningen en vereffening of overdracht van de rekeningen van de oude vzw's	28
7	Kruispuntbank.....	28
8	Btw-nummer	28

1 Situering

Met het oog op de te verwachten schaalvergroting zullen meer en meer schoolbesturen de stap naar fusie zetten. Om hierbij optimaal te begeleiden, is een controlelijst opgesteld met een overzicht van de verschillende aspecten. Deze mededeling gaat dieper in op de financiële en boekhoudkundige aspecten van checklist.

Het spreekt voor zich dat schoolbesturen los van het financiële en boekhoudkundige ook rekening zullen moeten houden met andere aspecten, willen ze aan een waarachtige en breed gedragen fusie werken. In de praktijk zal een ruimer overlegkader nodig zijn.

De louter financiële en boekhoudkundige fusieprocedure is immers slechts een aspect van een totaalproces om te komen tot een volwaardige bestuurlijke optimalisering en schaalvergroting. Men zal onder andere moeten denken aan overleg omtrent studietoelagen, betrokkenheid van participatieorganen, juridische aspecten en welzijn op het werk, ... Hiervoor verwijzen we graag naar andere nota's en Mededelingen waarvan sommige nog in ontwikkeling zijn.

2 Voordelen van schaalvergroting

Opeenvolgende besparingen zowel op vlak van omkadering als op vlak van werkmiddelen hebben tot gevolg dat scholen en schoolbesturen evenveel of meer moeten doen met steeds minder middelen. Het zo efficiënt mogelijk inzetten van die middelen is dan ook een absolute prioriteit voor de besturen. Schaalvergroting biedt hier heel wat kansen. Zo denken we bijvoorbeeld aan:

1. Mogelijkheid om gepaste expertise aan te trekken in het middenkader en in de raad van bestuur om een echt financieel meerjarenbeleid uit te stippelen.

Vanuit Katholiek Onderwijs Vlaanderen hopen we te kunnen bijdragen aan het beantwoorden van de professionaliseringsbehoeften van bestuurders op financieel vlak en te kunnen bijdragen aan de ontwikkeling van checks en balances die aansluiten bij het charter van goed bestuur van Katholiek Onderwijs Vlaanderen en de code van goed bestuur van uw schoolbestuur.

2. Een grotere stabiliteit op vlak van inkomsten. Door demografische evoluties en ingrepen van de overheid (denk aan het M-decreet, de fluctuaties die kunnen optreden in de middelen die verworven worden door het leerlingenkenmerk "woonplaats", ...) kan een vzw die een beperkt aantal scholen beheert, zwaar getroffen worden. In een groter geheel, zeker indien gekozen wordt voor diversificatie in het aanbod binnen de vzw, voelen schoolbesturen dat minder en kunnen ze de getroffen scholen beter ondersteunen.

3. Schaalvoordelen in onderwijs op bestuurlijk niveau situeren zich vooral in secundaire processen.

Een efficiënter en effectiever inkoopbeleid vanuit een sterkere positie als koper maakt het mogelijk om beter prijzen te bedingen.

Een efficiënter gebruik van middelen is een ander schaalvoordeel met gelijkaardig effect: indirecte kosten kunnen dan over een groter aantal personen of activiteiten worden gespreid. In een grotere vzw is het kosten/batenkundig beter te verantwoorden om een bepaalde administratief medewerker expertise te laten opbouwen in een bepaalde specialisatie omdat die medewerker dan ook de opdrachten van die specialisatie centraal kan uitvoeren. In kleinere vzw's blijft de deskundigheid soms minder diepgaand omdat minder gelijkaardige gevallen door één en dezelfde persoon worden behandeld waardoor de kosten van extra opleiding niet altijd te verantwoorden



zijn.

Een ander voorbeeld: sommige softwarepakketten worden kosten/baten-kundig pas interessant wanneer een bepaald minimumvolume wordt gerealiseerd: automatische betaalsystemen voor leerlingenbijdragen, softwarepakketten voor het opvolgen van procedures binnen de wetgeving overheidsopdrachten, ...

Schaalvergroting laat op die manier toe om hetzelfde te organiseren voor minder geld of om meer te realiseren met hetzelfde geld.

4. Waar het bijvoorbeeld gaat om onderwijshuisvesting kan een acute nood misschien vlotter gelengid worden doordat de vzw beschikt over een groter patrimonium of er kan soms vlotter worden ingespeeld op opportuniteiten.

Sommige schoolbesturen beschikken over reserves voor infrastructuurprojecten terwijl andere schoolbesturen verplicht zijn om voor infrastructuurprojecten te lenen bij een financiële instelling. Niet alle projecten komen op hetzelfde ogenblik aan de beurt. In grotere vzw's kunnen de gespaarde middelen efficiënter worden ingezet waardoor die grotere vzw's minder (snel) moeten lenen. In verhouding tot de omvang van hun onroerende goederen is de leningslast en de rentelast van grotere schoolbesturen gemiddeld genomen kleiner dan die van kleinere vzw's.

De rentevoet op beleggingen is doorgaans lager dan de rentevoet op leningen. Het verschil is de rentemarge die mee de winst vormt van financiële instellingen. Grotere schoolbesturen die de reserves efficiënter kunnen inzetten, spelen in feite zelf intern bank binnenin de vzw. Ze verlenen 'interne leningen' aan onderdelen van de vzw die moeten investeren en gebruiken daarvoor de reserves van andere onderdelen van de vzw. Zo kunnen ze de rentemarge binnen de vzw houden in plaats van hem te moeten afstaan aan financiële instellingen.

Dit neemt uiteraard niet weg dat er binnen een groter schoolbestuur afspraken kunnen gemaakt worden over de aflossing van 'interne leningen' en de tijdige heropbouw van reserves.

3 Verzekeringopolissen

De fuserende schoolbesturen dienen hun verzekeringopolissen te vergelijken en aan te passen aan de nieuwe structuur. Aanpassingen hebben minstens betrekking op de contractpartijen. Daarnaast is er ook aandacht voor de verschillen in modaliteiten (verzekerde risico's, bedrag van de dekking en van de premie). Bij de herschikking wordt nagegaan of de premies kunnen verminderen bijvoorbeeld door de schaalvergroting en door de wet op de overheidsopdrachten na te leven waarbij de resultaten van de vergelijking ten berde kunnen worden gebracht bij de onderhandelingen

Voor de aanpassing van de polis bestuurdersaansprakelijkheid moet bekend zijn welke personen de bestuursfuncties zullen vervullen. Indien vereffenaars moeten worden aangesteld (zie verder), dan worden die best ook opgenomen in de polis bestuurdersaansprakelijkheid.

4 Omvang en activiteiten van de inbrengende en verkrijgende vzw's

4.1 Het soort van boekhouding - verplichte revisorale controle

Vzw's die deelnemen aan een fusie en die al over een bedrijfsrevisor beschikken, moeten de nakende fusie meedelen aan hun bedrijfsrevisor. Voor vennootschappen bestaat de regel dat de overeenkomst met een bedrijfsrevisor stopgezet wordt door de opsorping van de vennootschap. Voor vzw's is dat niet expliciet geregeld. Vzw's zijn niet verplicht om een beroep te doen op een

bedrijfsrevisor voor de fusieoperatie zelf. Vragen om ondersteuning bij de fusie gericht aan een revisor zullen in de meeste gevallen moeten worden betaald.

Er dient te worden nagegaan welke soort van boekhouding de inbrengende en verkrijgende vzw's voeren. Bij de fusie kan u geconfronteerd worden met verschillende boekhoudingen:

- kleine vzw's die een vereenvoudigde² boekhouding voeren
- kleine vzw's die een dubbele³ boekhouding voeren, zonder dat ze daartoe verplicht zijn
- grote vzw's die (verplicht) een dubbele boekhouding voeren
- zeer grote vzw's die (verplicht) een dubbele boekhouding voeren en een revisor⁴ hebben benoemd.

De criteria die bepalen of een vzw een dubbele boekhouding moet voeren, zijn:

- gemiddeld op jaarbasis, meer dan 5 voltijds equivalente personeelsleden tewerkstellen;
- minstens 312 500 euro (exclusief btw) aan gewone ontvangsten hebben;
- een balanstotaal hebben van minstens 1 249 500 euro.

Vzw's die bij de afsluiting van het boekjaar aan 2 van deze 3 criteria voldoen, zijn grote vzw's.

Het aantal voltijds equivalente personeelsleden bevat alle personeelsleden behalve PWA's: zowel het personeel dat rechtstreeks betaald wordt door het Departement Onderwijs als het personeel ten laste van de werkingsmiddelen en zowel actieve personeelsleden en personeelsleden die vervangen worden, moeten worden geteld.

De gewone ontvangsten zijn de ontvangsten exclusief de uitzonderlijke ontvangsten. Ze bevatten onder meer de werkingstoelagen, de AGION- en DIGO-subsidies, de leerlingenbijdragen, ...

De criteria die bepalen of een vzw een commissaris moet aanstellen, zijn:

- gemiddeld op jaarbasis, meer dan 100 voltijds equivalente personeelsleden tewerkstellen of
- bij de afsluiting van het boekjaar aan minstens 2 van de volgende 3 criteria voldoen:
 - gemiddeld op jaarbasis, meer dan 50 voltijds equivalente tewerkstellen
 - minstens 7 300 000 euro (exclusief btw) aan gewone ontvangsten hebben
 - een balanstotaal hebben van minstens 3 650 000 euro.

De berekeningswijze van de voltijdse equivalenten en de gewone ontvangsten is dezelfde als die voor de criteria van grote vzw's (zie hiervoor).

Schoolbesturen die verplicht zijn om een revisor aan te stellen, kunnen een tussenkomst in de kosten aanvragen bij AgODi. De aanvraagprocedure voor de tussenkomst is beschreven in de omzendbrief [NO/2010/01](#).

Door de fusie kunnen vzw's die voorheen een vereenvoudigde boekhouding voerden, samen een grote vzw vormen die door de fusie verplicht is een dubbele boekhouding te voeren.

Indien er rechten en verplichtingen zijn die niet worden overgedragen aan de verkrijgende vzw, dan moeten die rechten en plichten buiten beschouwing worden gelaten bij de toetsing aan de criteria van grote en zeer grote vzw's.

Het is mogelijk dat de verkrijgende vzw een revisor moet aanstellen terwijl geen van de vzw's die bij de fusie betrokken zijn, in het verleden al over een bedrijfsrevisor beschikte.

Maar het is evenzeer mogelijk dat sommige van de inbrengende of verkrijgende vzw's in het verleden al een bedrijfsrevisor hadden aangesteld.

² Een vereenvoudigde boekhouding wordt ook wel een enkelvoudige boekhouding genoemd.

³ Een dubbele boekhouding wordt ook wel een volledige boekhouding genoemd.

⁴ Een revisor wordt ook wel een commissaris, een bedrijfsrevisor of een commissaris-revisor genoemd.



Er wordt dan nagegaan of:

- deze vzw's een verschillende bedrijfsrevisor hadden
- tot wanneer de mandaten van deze bedrijfsrevisoren lopen
- of en hoe een nieuwe revisor moet worden aangesteld.

Wanneer de verkrijgende (schaalvergroete) vzw een (nieuwe) bedrijfsrevisor moet aanstellen kan gebruik worden gemaakt van het modelbestek op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (https://www.ibr-ire.be/nl/het_beroep/de_bedrijfsrevisor/openbare-aanbestedingen/Pages/Default.aspx).

Het is aangewezen om een nieuwe revisor te vragen welke controles hij belangrijk vindt, in welke mate hij belang hecht aan uitgeschreven procedures (vb. over inkoopbeleid, behandeling van (achterstallige) debiteuren en of hij voorbeelden kan verstrekken van goede, uitgeschreven procedures, die als voorbeeld kunnen dienen voor de eigen interne organisatie en voor het eigen procedureboek.

4.2 Analyse van de fiscale situatie

De fiscale situatie bestaat altijd uitsluitend op het niveau van het schoolbestuur. Er bestaat nooit een apart fiscaal regime voor individuele scholen die deel uit maken van een schoolbestuur. Een fiscaal regime kan ontstaan door de activiteiten van een bepaalde school maar de fiscale gevolgen van die activiteiten beïnvloeden het geheel van het schoolbestuur.

Het is daarom erg belangrijk om de fiscale situatie te onderzoeken van de inbrengende vzw's en de verwachte fiscale situatie van de verkrijgende vzw. Daarbij dient ook aan bod te komen welke ervaringen de inbrengende vzw's hebben met belastingkantoren en met fiscale controles.

Een aantal aspecten van fiscale gunstmaatregelen zijn beschreven in het artikel "[Bakstenen en belastingen](#)" in het januari-februari-nummer 2017 van In Dialoog.

4.2.1 Btw

Zijn er vzw's met activiteiten die tot de btw-sfeer behoren (bijvoorbeeld door didactische uitbatingen zoals een didactisch restaurant, kapsalon, garage, land- of tuinbouwbedrijf, de verhuur van lokalen, aankopen in een ander land binnen en buiten de EU, ...)? Hoe worden deze btw-plichtige activiteiten georganiseerd?

Dient de verkrijgende vzw een btw-nummer aan te vragen?

Zijn er vzw's die over een geregistreerde kassa beschikken of daarrond afspraken hebben gemaakt met de lokale btw-administratie? Moeten nieuwe afspraken worden gemaakt met dezelfde of een andere lokale btw-administratie?

Zijn er inbrengende vzw's die geregeld lokalen verhuren aan derden? Wat is het btw-statuuat van de huurovereenkomsten? Heeft de verhuring ook betrekking op roerende goederen en/of diensten die in aanmerking komen voor btw-aanrekening? Is de verhuring in zijn geheel onderhevig aan de btw omdat verhuurd wordt aan vennootschappen of aan personen die de lokalen gebruiken voor beroepsdoeleinden?

Was het nodig om de vrijstelling kleine ondernemingen aan te vragen of zal dat nodig zijn voor de verkrijgende vzw? Is het mogelijk dat de verkrijgende vzw niet in aanmerking komt voor de vrijstelling kleine ondernemingen omdat de gezamenlijke jaaromzet exclusief btw groter is dan 25 000 euro?

Zijn er vzw's die gemengd btw-plichtig zijn of valt te verwachten dat de verkrijgende vzw gemengd btw-plichtig zal zijn? Welke implicaties heeft dat voor de administratie en de boekhouding van de verkrijgende vzw? Kan worden geraamd hoe het algemeen verhoudingsgetal zal veranderen door de fusie?

Zijn er vzw's die bijzondere btw-aangiftes moeten indienen of zal de verkrijgende vzw dit moeten doen? Hoe zal daarvoor gezorgd worden?

We vermelden links naar de informatie over [vrijstelling kleine ondernemingen](#), [de landbouwregeling](#), [de bijzondere btw-aangifte](#). Het statuut van gemengd btw-plichtige wordt beschreven in de [Btw-handleiding](#) nummers 334 en 411-419.

4.2.2 *De vrijstelling onroerende voorheffing*

Hoe wordt omgegaan met de vrijstelling onroerende voorheffing voor onroerende goederen die voor het onderwijs zijn bestemd? De vrijstelling wordt toegelicht in de omzendbrief [FB/VLA-BEL/2007](#).

Zijn er interpretatieverschillen die moeten worden uitgeklaard?

Is voor alle onroerende goederen bestemd voor onderwijs de vrijstelling aangevraagd?

4.2.3 *De aangifte van de patrimoniumtaks*

Onroerende goederen die bestemd worden voor onderwijs genieten van de vrijstelling van de patrimoniumtaks indien ze in het bezit zijn van een inrichtende macht van het gesubsidieerd onderwijs of van een vzw voor patrimoniaal beheer met als uitsluitend doel het ter beschikking stellen van onroerende goederen aan onderwijsinstellingen. Er dient te worden nagegaan of alle onroerende goederen die in aanmerking komen voor de vrijstelling ook zijn uitgesloten van de aangifte van de patrimoniumtaks.

Onroerende goederen van stichtingen voor patrimoniaal beheer komen niet in aanmerking voor de vrijstelling van de patrimoniumtaks. Met deze beperking moet worden rekening gehouden bij het uittekenen van toekomstige nieuwe structuren.

Er zijn geen algemene regels uitgevaardigd waarmee de vrijgestelde "liquiditeiten en het bedrijfskapitaal dat bestemd is om gedurende het jaar te verbruiken voor de activiteiten van de vzw of de stichting" uniform kunnen worden berekend. Wat door de bevoegde registratiekantoren als een aanvaardbare berekening wordt beschouwd, verschilt naargelang van het registratiekantoor. Het is aangewezen dat de ervaringen daarmee onderling worden uitgewisseld en dat een gezamenlijke berekeningswijze wordt ontwikkeld, eventueel na contact met het bevoegde registratiekantoor.

4.2.4 *Beroep op en vergoeding van vrijwilligerswerk*

Het is aangewezen om te vergelijken voor welke activiteiten de inbrengende vzw's een beroep doen op vrijwilligers. Het aanstellingsbeleid van vrijwilligers kan verschillen naargelang de inbrengende vzw.



Ook de hoogte van de vrijwilligersvergoeding en de vorm van de vergoeding kan verschillen naar gelang van de inbrengende vzw. Het kan aangewezen zijn om een gezamenlijk vergoedingsbeleid uit te werken.

Om geen inbreuk te plegen op de privacy van vrijwilligers mag geen persoonlijke informatie over de vrijwilligers worden uitgewisseld vooraleer de fusie een feit is. Onmiddellijk nadat de fusie gerealiseerd is, moet nagegaan worden of bepaalde vrijwilligers vrijwilligerswerk verrichten in meerdere inbrengende vzw's. Als dat het geval is, dan moet de verkrijgende vzw bekijken of de som van de vergoedingen die deze vrijwilligers ontvangen:

- forfaitair zijn en de wettelijk toegelaten forfaitaire bedragen overschrijden
- vergoedingen voor werkelijke kosten zijn maar deze vergoedingen niet bewezen worden terwijl ze de forfaitaire bedragen overschrijden
- een combinatie zijn van forfaitaire vergoeding bij de ene inbrengende vzw met werkelijke kosten bij de andere inbrengende vzw
- een kilometervergoeding bevatten voor meer dan 2 000 kilometer per jaar⁵.

Met deze vrijwilligers moeten nieuwe afspraken worden gemaakt, waardoor het vrijwilligersstatuut voor de toekomst gevrijwaard kan blijven. Indien de verkrijgende vzw dit niet onmiddellijk voor de toekomst regelt, dan zal ze fiscale fiches moeten opstellen voor het geheel van de uitbetaalde bedragen.

Daarnaast moet ook voor bewijs worden gezorgd dat de verkrijgende vzw de vrijwilligers heeft gevraagd om de inkomsten uit het verleden aan te geven aan de belastingen en er sociale zekerheidsbijdragen op te betalen. De verkrijgende vzw kan aansprakelijk worden gesteld indien niet toegelaten vergoedingen in de verkrijgende vzw blijven voortbestaan of indien de verkrijgende vzw niet kan bewijzen dat aan de vrijwilliger gevraagd is om situatie uit het verleden te regulariseren.

4.2.5 Fiscale fiches

Zijn er personeelsleden die voordelen ontvangen die moeten worden opgenomen in een fiscale fiche? Zijn er verschillen op vlak van beleid (voorbeeld: vergoeding woon-werkverkeer, gebruik van maaltijden op school, PC-, internet- en gsm-gebruik, ...), de hoogte van de voordelen, de aangifte in de fiscale fiche? Opnieuw is de uitwerking van een gezamenlijk beleid gewenst.

4.2.6 De aanrekening van de kosten van kinderopvang en de uitreiking van attesten voor aftrek van kinderopvang

Goede praktijken die bestaan in een inbrengende vzw worden best ook toegepast in de schaalvergroete vzw. Voor ouders is het bijvoorbeeld van belang om het aantal verschillende sets aan regels, communicatiekanalen en vergoedingensystemen te beperken. Ouders kunnen immers kinderen hebben in verschillende voormalige inbrengende vzw's (bijvoorbeeld: kleuterschool en lagere school en secundaire scholen).

⁵ VRAAG 08/106/2 - Vraag nr. 106 van mevrouw Becq dd. 30.04.2008 -Vr. en Antw., Kamer, 2007-2008, nr. 025, blz. 5889-5892: Kostenforfait vrijwilligers - Combinatie dagforfait met bewijs werkelijke kosten (<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=a67e6a0b-ec15-4360-8057-a5e52ae14985&documentLanguage=NL#findHighlighted>) en Mondelinge parlementaire vraag nr. 18299 van de heer Hendrik Bogaert dd. 15.01.2010 - Rechtspersonenbelasting - Personenbelasting - Vrijwilliger - Vergoeding voor vrijwilligerswerk (<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=b992ca46-f88d-4159-afdf-1ff4f74f6c54&documentLanguage=NL#findHighlighted>).

Wanneer er buitenschoolse kinderopvang wordt georganiseerd door of in de lokalen van de inbrengende vzw's, dan is het van belang af te stemmen met oog op optimalisatie:

- de plaatsen waar deze opvang wordt georganiseerd
- de regels erin voege zijn ten aanzien van de ouders
- de manier waarop de regels aan de ouders gecommuniceerd worden
- wie de verantwoordelijkheid draagt voor de organisatie van de opvang: de inbrengende vzw's zelf, een oudervereniging, een erkend initiatief voor kinderopvang,
- het verwerven en laten voortbestaan van sociale voordelen die worden toegekend door gemeenten
- de (financiële) afspraken die zijn gemaakt met de vereniging(en) die de opvang organiseert/organiseren
- de procedures die bestaan voor het uitreiken van fiscale attesten voor aftrek van kinderopvangkosten
- de hoogte van de vergoedingen die ouders dienen te betalen en de aanrekeningswijze.

4.3 Analyse van de boekhoudpakketten en de boekhoudafdeling van de fuserende schoolbesturen

Het is toegelaten om binnen een vzw met verschillende boekhoudpakketten te werken, maar dit is vaak onhandig. Uiteindelijk moet er immers één enkele jaarrekening worden opgesteld. Het aanhouden van meerdere boekhoudpakketten is bovendien vaak niet kostenefficiënt en vereist meer kennis bij de medewerkers die de boekhouding voeren. Er kan gekozen worden om voor verschillende processen met verschillende boekhoudpakketten te werken. Maar meestal zal het aangewezen zijn dat binnen een verkrijgende vzw één enkel boekhoudpakket gebruikt wordt per proces.

Mogelijk gebruiken de inbrengende vzw's (voor bepaalde processen) verschillende boekhoudpakketten. Dan is het aangewezen om samen te kiezen voor één boekhoudpakket, eventueel per proces. Dat kan één van de bestaande pakketten zijn of een nieuw pakket.

De meeste pakketten zijn aan elkaar gewaagd inzake kwaliteit en mogelijkheden maar het is mogelijk dat bepaalde pakketten alleen geschikt zijn voor kleinschalige schoolbesturen of voor schoolbesturen zonder of met zeer beperkte btw-verplichtingen.

We sommen hier, zeker niet exhaustief, een aantal criteria op die best aan bod komen bij de vergelijking van boekhoudpakketten en bij de voorbereiding van de keuze van boekhoudpakketten voor de verkrijgende vzw:

- welke modules maken deel uit van de te vergelijken boekhoudpakketten?
 - lijst de modules van de pakketten op
 - zijn er modules die niet in gebruik zijn genomen?
 - Wat is de reden voor het niet in gebruik nemen van bepaalde modules (er is geen behoefte aan in de inbrengende vzw, er wordt een ander systeem gebruikt voor de verwerking van het proces, ...)
 - wat zijn de voor- en nadelen van de verschillende modules?
- kan het pakket verschillende deelboekhoudingen per school en/of voor andere onderdelen van een vzw apart verwerken en consolideren naar het vzw-niveau? In welke mate vereist dit manuele interventies en/of extra input? Hoe flexibel kan een extra onderdeel worden toegevoegd of een onderdeel worden gherdefinieerd of stopgezet?
- zijn er specifieke vereisten op vlak van hardware of andere software?
- aantal gebruikers per module:
 - beperkt tot enkele medewerkers van de boekhoudafdeling vs. ook input door leerkrachten, technische dienst, ...?
 - hoeveel tijd is nodig om met de pakketten of pakketmodules te leren omgaan? Maak daarbij onderscheid tussen IT-medewerkers, specialisten en gewone medewerkers van de boekhoudafdeling en andere gebruikers
- veiligheid, controles en rapporteringsmogelijkheden



- beschikbaarheid en performantie
- arbeidsintensiteit
- opleiding voor gewone gebruikers en specialisten?
- contracten:
 - grootte van de leverancier/onderhoudsfirma: is de continuïteit verzekerd?
 - flexibiliteit bij nieuwe schoolgebonden noden? Hoe lang duurt het voor een nieuwe functionaliteit operationeel is? Hoe vaak upgrades door de leverancier? Ervaringen met upgrades?
 - onderhoudsgaranties?
 - kostprijs (incl. aantal vereiste licenties, onderhoudskost, opleidingskost, ...)
 - moeten bepaalde lopende contracten worden opgezegd?
 - moeten bepaalde lopende contracten worden uitgebreid?
 - moeten de tegenpartijen van bepaalde lopende contracten worden ingelicht/moeten tegenpartijen zich akkoord verklaren?
 - moeten voor bepaalde contracten nieuwe titularissen worden aangeduid en moet de tegenpartij van die contracten van de titulariswissel worden ingelicht?

Er moet ook aandacht zijn voor de conversie van de data van de inbrengende vzw's. Er moet daarvoor worden bepaald op welke manier de data die zijn geregistreerd en beheerd met pakketten die worden verlaten in de toekomst verder zullen kunnen worden geconsulteerd, bijvoorbeeld op vraag van de verificateur, van een leverancier, van een ouder of van een belastingcontroleur of om de afschrijving te kunnen verder zetten in de verkrijgende vzw. Er moet rekening worden gehouden met een verplichte bewaartermijn van boekhoudgegevens van 7 jaar. Sommige contracten, zoals DBFM-contracten, erfpacht- en opstalcontracten en huurcontracten worden best gedurende de volledige looptijd van het contract bewaard.

De conversie moet worden ingepland samen met IT-medewerkers, medewerkers van de boekhouding en ondersteuning van de softwareleverancier. Na de conversie moet worden voorzien in een controlemoment waarbij wordt nagegaan of de conversie correct is verlopen (stemmen de geconverteerde saldi overeen met de eindsaldi vóór de conversie, vermijden dat verrichtingen dubbel worden geboekt of verloren gaan, ...).

4.4 Analyse van de inkomsten

Om de fusie op financieel vlak goed voor te bereiden en het fusieproces onder controle te houden, is het aangewezen om de inkomsten van de inbrengende vzw's te analyseren.

(a) inventarisatie: over welke inkomsten beschikken de inbrengende vzw's:

- de hoogte en het relatieve belang van de werkingstoelagen
- in welke mate worden de werkingstoelagen gegenereerd door schoolkenmerken en in welke mate door leerlingenkenmerken?
- zijn er werkingstoelagen die worden afgetopt omdat het aandeel van bepaalde leerlingenkenmerken hoog is?
- de hoogte van de leerlingenbijdragen
- de gemiddelde leerlingenbijdrage per leerling
- wanneer worden de leerlingenbijdragen ontvangen (voorschotten bij het begin van het schooljaar, frequentie van tussentijdse rekeningen, eindafrekening, ...)
- hoogte van de achterstallige betalingen
- hoe wordt omgegaan met achterstallige betalingen?
- over welke andere overheidssubsidies beschikken de inbrengende vzw's?
- vergelijk de inkomsten en de ermee verband houdende balansposten. Zo is het bijvoorbeeld aangewezen om de financiële opbrengsten samen te bekijken met de beleggingen en de liquide middelen en na te gaan waaraan het verschil in rendement te wijten is (tijdstip waarop beleggingen zijn gestart, gebruikte beleggingssoorten, ...).
- hoe wordt de beleggingsstrategie bepaald?

- welke waarderingsregels worden gebruikt en hoe beïnvloeden die waarderingsregels de opbrengsten?

(b) analyse:

- vergelijking en vaststelling van verschillen.
- maak een raming van de inkomsten van de verkrijgende vzw. Welke factoren beïnvloeden de inkomsten (bijvoorbeeld het schoolreglement en de leerlingenbijdragen, fondsenwervende acties, terbeschikkingstelling van lokalen,)?

(c) keuze/beslissing/strategie:

- hoe zal de inkomstenverwerving in de verkrijgende vzw worden georganiseerd (centraal versus decentraal)?
- leg vast wie verantwoordelijk zal zijn voor de verwerving en de opvolging de verschillende inkomstensoorten en op wie de verantwoordelijke een beroep dient te doen voor het verwerven van inputgegevens
- leg vast hoe zal worden omgegaan met achterstallige betalingen
- leg vast wie de inkomsten zal innen
- leg vast welke controles zullen worden uitgevoerd over de inkomstenverwerving en welke controlesystemen daarvoor zullen worden gebruikt
- bepaal welke rapporten zullen worden gemaakt en wie daar inzage in zal krijgen
-

Maak een stappenplan dat toelaat de beslissingen te realiseren.

4.5 Analyse van de uitgaven

Voor de aanwending van de middelen dient een gelijkaardige analyse te gebeuren. Ook hier wordt eerst bekeken hoe de inbrengende vzw's functioneren en welke goede praktijken er in de inbrengende vzw's bestaan. Vervolgens wordt afgesproken hoe de verkrijgende vzw na de fusie zal functioneren.

(a) inventarisatie: maak een overzicht van de uitgavenposten van de inbrengende vzw's:

- welke uitgaven zijn eenmalig en welke komen regelmatig terug?
- Vergelijk de uitgaven en de ermee verband houdende balansposten. Zo is het bijvoorbeeld aangewezen om de financiële kosten samen te bekijken met de leningen en de vaste activa waarop de leningen betrekking hebben
- wie kan welke uitgaven doen?
- (op welke manier) wordt de wet op de overheidsopdrachten nageleefd?
- hoe en ten aanzien van wie moeten uitgaven worden verantwoord?
- welke controles bestaan er, wie voert de controles uit en wie beoordeelt de resultaten van controles?
- beschikken de inbrengende vzw's over voorraden, interne magazijnen en interne winkels? Hoe zijn die georganiseerd? Hoe worden voorraden beheerd, gecontroleerd en gewaardeerd?
- welke waarderingsregels worden er gebruikt en hoe beïnvloeden die waarderingsregels de kosten?
- welke rapporten bestaan er en wie heeft inzage in de rapporten?

(b) analyse:

- vergelijking van de globale kostenstructuur, van de verhouding van de verschillende uitgavenposten en van de verhouding van de grote uitgavenposten met de inkomsten
- vergelijking van de personeelskosten ten laste van de werkingstoelagen
- analyse en verklaring van de vastgestelde verschillen
- maak een raming van de verwachte uitgaven van de verkrijgende vzw.



(c) keuze/beslissing/strategie:

- welke uitgaven worden door het centrale niveau gedragen zonder dat daarbij een analytische boekhouding wordt gehanteerd?
- wie zal verantwoordelijk zijn voor de aankopen op het centrale niveau? Welke controles worden voorzien?
- welke groepen van personeelsleden kunnen decentrale aankopen doen?
- (vanaf welk bedrag) moeten bestellingen worden goedgekeurd vooraleer de bestelling effectief kan worden geplaatst en wie is bevoegd om goed te keuren?
- hoe worden budgetoverschrijdingen vermeden?
- hoe wordt er voor gezorgd dat de wet op de overheidsopdrachten wordt nageleefd?
- (hoe) wordt er gewerkt met voorraden, interne magazijnen en interne winkels?
- welke uitgaven zullen opgevolgd worden per instellingsnummer, per vestigingsplaats, per ...?
- moeten (bepaalde) aankopen vooraf worden gemeld en/of goedgekeurd?
- welke controles moeten gebeuren en wie volgt de resultaten van de controles op?
- ...

Maak een stappenplan dat toelaat de genomen beslissingen te realiseren.

4.6 Keuze van de juridische fusiemethode

4.6.1 Fusiemethoden

De volgende methodes kunnen worden gevolgd:

- de inbrengende vzw's eerst ontbinden en vervolgens het netto-actief bestemmen ten voordele van een verkrijgende vzw (artikel 20 tot 25 vzw-wet⁶)
- alle activa en passiva van de inbrengende vzw's overdragen aan een verkrijgende vzw en de inbrengende vzw's vervolgens ontbinden
- inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak (artikel 58 vzw-wet).

Voor de juridische aspecten van de fusiemethoden en voor de te ondernemen stappen verwijzen we naar de nota Fusie van vzw's: juridische aspecten⁷.

De keuze van de fusiemethode kan mee beïnvloed worden door de notariskosten. De te verwachten kosten en de factoren die de hoogte van de notariskosten bepalen, komen best aan bod in het verkennend gesprek met de notaris.

Het aanzuiveren van het passief van inbrengende vzw's, die eerst worden ontbonden, kan de vorm aannemen van een overdracht van de schulden. Dit zal onder meer gebeuren voor het personeel ten laste van de werkingstoelagen van de inbrengende vzw's .

De rechten van het personeel moeten worden gewaarborgd. Hiervoor verwijzen we naar de Mededeling Personeelsconsequenties bij fusie van vzw's.

⁶ Wet betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen van 27 juni 1921.

⁷ Mededeling VSKO/DB/14.02, M-VVKS0-2014-01 (<https://pincette.vsko.be/meta/properties/dc-identifier/Bes-20170111-45>).

4.6.2 Schenkbelasting en registratierecht

Zowel de inbreng om niet als de overdracht van het netto-actief tussen vzw's, stichtingen, kunnen beschouwd worden als een schenking⁸ op voorwaarde dat de verkrijgende vzw niet armer wordt door de schenking.

Schenken tussen vzw's, private stichtingen, stichtingen van openbaar nut, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, ziekenfondsen, landsbonden van ziekenfondsen en beroepsverenigingen zijn onderhevig aan een schenkbelasting van 100 euro per schenking in het Vlaams⁹ en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest¹⁰.

Schenken van andere schenkers genieten in Vlaanderen van een verlaagd tarief: 5,5% voor schenkingen onder levenden¹¹ en 8,5% bij erfenissen¹². De verlaagde tarieven in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bedragen 7% voor schenkingen onder levenden¹³ en 25% bij erfenissen¹⁴.

Voor schenkingen tussen private rechtspersonen met een gelijkaardig onbaatzuchtig doel is geen ministeriële machtiging vereist.

Op de schenkingen is er geen meerwaardebelasting van toepassing indien de oude vzw geen tegenwaarde ontvangt, overgedragen gebouwen ouder zijn dan 5 jaar en eventuele leningen bij de eigendom van of het zakelijk recht op de onroerende goederen blijft¹⁵.

Alle akten van verkoop en verdeling van onroerende goederen bestemd voor onderwijs op naam van of ten voordele van inrichtende machten van het gesubsidieerd onderwijs of patrimonium-vzw's die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen van het onderwijs, zijn in Vlaanderen¹⁶ en in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest¹⁷ vrijgesteld van registratierechten.

Zorg ervoor, eventueel in overleg met de notaris, dat de fusie optimaal gebruik maakt van deze vrijstellingen en verlaagde tarieven.

4.6.3 Fiscale gevolgen van schenkingen waarbij de verkrijgende vzw armer wordt

Wanneer de verkrijgende vzw meer schulden en verplichtingen ontvangt dan bezittingen en rechten, dan wordt de verkrijgende vzw armer: het eigen vermogen van de verkrijgende vzw neemt dan af en er kan zelfs een negatief beginvermogen ontstaan in de verkrijgende vzw.

Een verkrijgende vzw kan met een verarmende schenking geconfronteerd worden, wanneer:

- de inbrengende vzw zelf grote verliezen heeft moeten incasseren die het eigen vermogen van de inbrengende vzw hebben opgebruikt
- niet alle activa van de inbrengende vzw worden overgedragen aan de verkrijgende vzw of er ut singuli gewerkt wordt over een langere periode
- bepaalde voormalige activa van de inbrengende vzw vernietigd of gestolen zijn

⁸ Artikel 2.8.2.0.1. van de [Vlaamse Codex Fiscaliteit](#).

⁹ Artikel 2.8.4.1.1., § 3, 2^{de} lid van de [Vlaamse Codex Fiscaliteit](#).

¹⁰ Artikel 140, 3^o van W.Reg. Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

¹¹ Artikel 2.8.4.1.1., § 3, 1^{ste} lid, 10^o van de [Vlaamse Codex Fiscaliteit](#).

¹² Artikel 2.7.4.2.1., 1^{ste} lid, 10^o van de [Vlaamse Codex Fiscaliteit](#).

¹³ Artikel 140, 2^o van W.Reg. Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

¹⁴ Artikel 59, 2^o W.Succ. Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

¹⁵ Commentaar van art. 221, WIB 92, nr. 221/12.

¹⁶ Artikel 2.9.6.0.2., 2^o en artikel 2.10.6.0.2, 2^o van de [Vlaamse Codex Fiscaliteit](#).

¹⁷ Artikel 161, 1^o W. Reg. Brussels Hoofdstedelijk Gewest.



- bepaalde activa van de inbrengende vzw niet kunnen worden gewaardeerd: de marktwaarde en de resterende gebruikswaarde van bepaalde activa kunnen niet worden bepaald.

De fiscus gelooft niet dat een redelijke belastingplichtige bereid is om een verarmende schenking te aanvaarden. Vanuit die redenering beschouwt de fiscus een verarmende schenking niet als een schenking maar als een "overdracht ten bezwarende titel": een verkoop dus. En op verkopen worden belastingen geheven.

De volgende belastingen zijn mogelijk:

- btw op de verkoop van roerende goederen
- registratierechten of btw op de verkoop van de onroerende goederen
- meerwaardebelasting op de verkoop van onroerende goederen en op de overdracht van erfpachten en rechten van opstal die nog niet lang in het bezit zijn van de verkoper.

Het standaard btw-percentage op de verkoop van roerende goederen is momenteel 21%. Er bestaat echter een beperkte lijst van roerende goederen met verlaagd tarief van 6% of 12%¹⁸.

Bij de verkoop van onroerende goederen wordt er ofwel belast via de registratierechten ofwel via de btw. Voor onroerende goederen die bestemd zijn voor onderwijs kan vrijstelling van registratierechten bekomen worden. Er kunnen echter nog andere onroerende goederen worden overgedragen die wel onderworpen zijn aan het registratierecht of de btw. In sommige gevallen heeft de verkoper (hier dus: de inbrengende vzw) de keuze tussen de beide belastingstelsels.

Meerwaardebelasting wordt geheven ten aanzien van de verkoper (de inbrengende vzw) op het verschil tussen de netto verkoopprijs en de netto aankooprijs van gebouwde en ongebouwde onroerende goederen:

- ongebouwde onroerende goederen:
 - aangekocht minder dan 5 jaar geleden: 33% meerwaardebelasting
 - aangekocht minder dan 8 jaar geleden: 16,5% meerwaardebelasting
 - verkregen door een schenking onder levenden minder dan 3 jaar geleden terwijl de schenker het onroerend goed minder dan 5 jaar geleden heeft verworven: 33% meerwaardebelasting
 - verkregen door een schenking onder levenden minder dan 3 jaar geleden terwijl de schenker het onroerend goed minder dan 8 jaar geleden heeft verworven: 16,5% meerwaardebelasting
- gebouwde onroerende goederen: 16,5% indien:
 - aangekocht minder dan 5 jaar geleden
 - verkregen door een schenking onder levenden minder dan 3 jaar geleden terwijl de schenker het onroerend goed minder dan 5 jaar geleden heeft verworven
 - start van de bouwwerken binnen de 5 jaar nadat de grond verworven is en vervreemding binnen de 5 jaar na de eerste ingebruikname of eerste verhuring.

Belasting wordt vermeden wanneer het overgedragen pakket bezittingen en schulden de verkrijgende vzw niet verarmt. Belasting wordt dus vermeden door een deel van de schulden achter te laten in de oude vzw. Er kan dan gekozen worden om:

- die oude vzw te laten voortbestaan en door middel van een statutenwijziging om te vormen tot een vzw die past binnen de nieuwe organisatie
- een inkomstenstroom te voorzien naar de oude vzw toe zodat die in staat is de schulden af te lossen en op termijn kan ophouden te bestaan (voorbeeld: de oude vzw behoudt schulden en patrimonium en fungeert als patrimoniumvzw voor de nieuwe organisatie, minstens tot het negatief eigen vermogen verdwenen is)
- een inbreng te doen in de oude vzw zodat hij vervolgens zonder eigen vermogen kan worden vereffend en ontbonden.

¹⁸ Tabellen A en B in de bijlagen van KB nr. 20.

4.6.4 Notariskosten

Bij een notariële akte zullen volgende kosten in rekening worden gebracht:

- de notariskosten in enge zin: notarissen moeten wettelijke barema's hanteren¹⁹. Voor vzw's gelden bijzondere tarieven: 7,50 tot 100 euro voor oprichtingen en wijzigingen. Bij inbreng van onroerende goederen van de ene vzw in de andere wordt voor notariskosten slechts 25% van het normale tarief aangerekend.
- de diverse kosten: deze variëren per gemeente en in functie van de complexiteit van het dossier. Ze liggen tussen 800 en 1100 euro.
- de overschrijving kost tussen 177 en 531 euro.
- er is 21% btw van toepassing.

Op akten van notarissen is er een recht op geschriften (ter vervanging van de vroegere fiscale zegels) van toepassing van 50 euro per akte en per bijvoegsel bij akten, zoals plannen of volmachten²⁰.

De oprichting van een nieuwe vzw kan gebeuren met een onderhandse akte. De publicatiekosten bedragen sinds 01/03/2016:

- 151,90 euro + 21% btw = 183,80 euro wanneer de oprichting op papier wordt ingediend
- 109,70 euro + 21% btw = 132,74 euro wanneer de oprichting elektronisch wordt ingediend
- 103,00 euro + 21% btw = 124,63 euro voor wijzigingen en ontbindingen van vzw's²¹.

Er is ons gemeld dat de rekening van de notaris in sommige gevallen hoog oploopt. Het is aangegeven om de notaris vooraf een raming te laten maken van de te verwachten kosten en na te gaan of de notaris alle gunstmaatregelen waarvan schoolbesturen kunnen genieten, correct toepast.

5 Boekhoudkundige verwerking van de fusie

5.1 Wetgeving

Afhankelijk van de gevolgde procedure moet de overdracht van het netto-actief of de inbreng worden opgenomen in de boekhouding van de verkrijgende vzw volgens de boekingsregels van het [KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen](#). Artikel 8 van dit KB stelt dat schenkingen die de verkrijgende vzw voor haar activiteit bestemt tegen marktwaarde moeten worden gewaardeerd in de boekhouding van de verkrijgende vzw. Schenkingen die bestemd zijn om te worden gerealiseerd, moeten in de boekhouding van de verkrijgende vzw worden gewaardeerd tegen realisatiewaarde of tegen de waarschijnlijke realisatiewaarde.

5.2 Waarderingsregels

In elke vzw worden de waarderingsregels vastgelegd door de raad van bestuur. De waarderingsregels van de inbrengende vzw's kunnen dus verschillen.

¹⁹ 16 DECEMBER 1950. - Tarief van de honoraria der notarissen (in bijlage van KB 1950-12-16/30) (http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/loi_a1.pl?language=nl&la=N&cn=1950121631&table_name=wet&caller=list&fromtab=wet&tri=dd+AS+RANK).

²⁰ Artikel 3 van het Wetboek diverse rechten en taksen van 02/03/1927.

²¹ http://www.ejustice.just.fgov.be/tsv_pub/tarif_n.htm



Bij de fusieoperatie moeten de waarderingsregels van de vzw's worden geïnventariseerd en vergeleken.

Bij de fusie zelf kan de waardering in continuïteit maar in een beperkt aantal gevallen gehandhaafd blijven (zie punt 5.9.3. hierna). De waardering van de inbreng in continuïteit wordt dan zowel toegepast door de inbrengende vzw als door de verkrijgende vzw.

In de andere gevallen moet de inbrengende vzw overschakelen naar waardering aan realisatie- of marktwaarde of resterende gebruikswaarde. De verkrijgende vzw hanteert de zero-based methode voor de opname van de inbreng in haar boekhouding waardoor de inbreng aan diezelfde waarde wordt overgenomen in de verkrijgende vzw.

In een volgende stap worden passende waarderingsregels vastgelegd die gebruikt zullen worden in de verkrijgende vzw. Bij waardering in continuïteit kan vereist zijn dat bepaalde posten van de inbreng in de fase toch nog een nieuwe waardering krijgen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de verkrijgende vzw bepaalde activa niet zal gebruiken voor de bedrijfsvoering, wanneer bepaalde voorzieningen niet meer nodig of te hoog zijn of wanneer blijkt dat de waardering van voorraden of de afschrijvingsmethode niet overeenstemt met de methode die beslist wordt voor de verkrijgende vzw.

De raad van bestuur van de verkrijgende vzw moet de waarderingsregels van de verkrijgende vzw goedkeuren.

5.3 De openingsbalans van de verkrijgende vzw

De verkrijgende vzw mag haar openingsbalans niet aanpassen naar een toestand alsof de inbreng al zou hebben plaatsgevonden in het voorgaande boekjaar²².

Het staat de verkrijgende vzw vrij om in de toelichting bij de jaarrekening uitleg te verschaffen over de fusieoperatie.

5.4 De (zeer) grote of (zeer) groot geworden verkrijgende vzw

Door de inbreng kan een voorheen kleine vzw die vóór de inbreng een vereenvoudigde (of enkelvoudige) boekhouding voerde, groot of zeer groot worden.

Een groot geworden vzw is verplicht een volledige (dubbele) boekhouding te voeren vanaf het boekjaar waarin de inbreng heeft plaatsgevonden. Ze zal de eigen bezittingen en schulden moeten opnemen in een openingsbalans. Daarbij zal ze haar eigen bezittingen en schulden waarden volgens het zero-based principe en de waarderingsregels bepalen die zullen worden gebruikt na de inbreng.

De manier waarop ze de inbreng zal boeken, hangt af van de gebruikte fusiemethode en van de manier waarop de inbrengende vzw zijn boekhouding voerde vóór de inbreng.

De eerste resultatenrekening en toelichting van verkrijgende vzw's die voor het eerste een volledige (dubbele) boekhouding voeren moeten geen vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar bevatten.

²² CBN-advies 124-1 van juni 1980 - Fusie, inbreng van een onderdeel van een onderneming, splitsing

Indien de verkrijgende kleine vzw vóór de inbreng al een volledige (of dubbele) boekhouding voerde, dan zet ze die verder.

5.5 Beginvermogen versus permanente financiering

De overdracht van het netto-actief na vereffening van de inbrengende vzw wordt boekhoudkundig behandeld als een schenking. Bij een schenking moet de waarde van de ingebrachte activa groter zijn dan de waarde van de ingebrachte passiva. Het positieve verschil tussen de activa en passiva van de inbrengende vzw wordt in de verkrijgende vzw geboekt als permanente financiering.

Een inbreng om niet van een bedrijfstuk of van een algemeenheid wordt boekhoudkundig op een andere manier verwerkt. Bij de inbreng om niet kan de waarde van de ingebrachte activa wel kleiner zijn dan de waarde van de ingebrachte passiva. De sluitpost van de inbreng om niet, uit hoofde van de verkrijgende vzw, bestaat uit het beginvermogen.

Indien de waarde van de passiva groter is dan de waarde van de activa, dan heeft de inbreng om niet in de verkrijgende vzw tot gevolg dat het beginvermogen van de verkrijgende vzw daalt.

Het is zelfs mogelijk dat de verkrijgende vzw na de inbreng om niet een negatief beginvermogen heeft. **De oorzaken van een negatief beginvermogen zijn opgesomd onder punt 4.6.3 hiervoor.**

Indien de inbreng giften, schenkingen en legaten bevat, dan moet worden nagegaan of daaraan terugnemingsrechten zijn gekoppeld en of de verkrijgende vzw het risico loopt om deze bedragen te moeten terugbetalen. Wanneer het risico op terugneming reëel is, dan dient de verkrijgende vzw een voorziening aan te leggen. Is de terugneming zeker, dan dient de verkrijgende vzw een schuld te boeken.

5.6 Overgedragen resultaat

Overgedragen winst op de eindbalans van de inbrengende vzw mag in de verkrijgende vzw worden toegevoegd aan het beginvermogen.

Overgedragen verlies op de eindbalans van de inbrengende vzw mag niet worden toegevoegd aan het beginvermogen van de verkrijgende vzw. Het overgedragen verlies moet in de verkrijgende vzw worden geboekt bij het overgedragen resultaat. Indien de verkrijgende vzw al vóór de fusie bestond en er op de balans van de verkrijgende vzw een overgedragen winst staat, dan mag het overgedragen verlies van de inbrengende vzw daar worden aan toegevoegd. Het is mogelijk dat het overgedragen resultaat van de verkrijgende vzw daardoor wijzigt van een overgedragen winst naar een overgedragen verlies.

Het negatief beginvermogen van een inbrengende vzw moet in de verkrijgende vzw geboekt worden in het beginvermogen van de verkrijgende vzw. Compensatie met overgedragen resultaat of bestemde fondsen is niet toegelaten.

5.7 Het netto-actief van de inbrengende vzw's wordt overgedragen na vereffening

5.7.1 *Van waardering in continuïteit naar waardering aan realisatiewaarde in de inbrengende vzw*

Indien er in de periode van de fusie nog een jaarrekening moet worden opgemaakt voor de inbrengende vzw omdat de einddatum van een boekjaar is bereikt, dan moet er rekening mee worden



gehouden, dat de waardering van de balansposten niet meer mag gebeuren vanuit het standpunt van continuïteit van de bedrijfsvoering.

Op het vast en vlottend actief moeten aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden geboekt tot op het niveau van hun realisatiewaarde. De realisatiewaarde stemt overeen met de waarde waartegen de verkrijgende vzw de activa zal waarderen in haar balans. Indien de realisatiewaarde niet kan worden bepaald, wordt gewerkt met de resterende gebruikswaarde.

Wanneer de balans geactiveerde oprichtingskosten zou bevatten, dan moeten die volledig worden afgeschreven. De tegenpost van de herwaarderingen en de voorzieningen is het eigen vermogen van de inbrengende vzw.

Daarna beschikt de inbrengende vzw nog over:

- vast actief (vnl. materieel vast actief)
- voorraden
- de over te dragen vorderingen
- geldbeleggingen en liquide middelen
- eigen vermogen
- voorzieningen voor risico's en kosten
- over te dragen schulden.

De vereffeningsoverdrachten worden geregistreerd in een laatste resultatenrekening met resultaatverwerking en een eindbalans voor de inbrengende vzw.

5.7.2 *Taken van de vereffenaar(s)*

Dit punt is alleen van belang voor inbrengende vzw's die in deze fase van de fusieoperatie nog over bezittingen beschikken. Wanneer de vzw al volledig 'leeg' is, kan de aanstelling van de vereffenaar en het geven van kwijting aan de vereffenaar in één en dezelfde algemene vergadering plaatsvinden. De stappen van de vereffening zelf kunnen dan worden overgeslagen.

Aan de vereffenaar(s) worden alle financiële verantwoordelijkheden gedelegeerd. Het is aangegeven dat de vereffenaars gedekt zijn door de verzekeringspolis bestuurdersaansprakelijkheid van de inbrengende vzw's. Om de vereffenaars op te nemen in de polis moeten hun namen worden meegedeeld aan de verzekeringsmakelaar.

Voor de taken van de vereffenaar verwijzen we ook naar de Mededeling Fusie van vzw's: juridische aspecten²³.

Wanneer de vereffening van een grote of zeer grote vzw voortduurt tot na de afsluitdatum van een boekjaar (31 december), dan moet de vereffenaar een jaarrekening opstellen en ter informatie voorleggen aan de algemene vergadering. Deze jaarrekening moet, net zoals een andere jaarrekening, worden neergelegd bij de Nationale Bank. Aan de naam van de vzw moet "in vereffening" worden toegevoegd.

In principe moeten ook alle leerlingen die schuldeiser zijn een formeel verzoek krijgen om hun vordering kenbaar te maken en moet met elk van hen onderhandelingen worden opgestart. Leerlingen kunnen schuldeiser zijn doordat ze voorschotten hebben betaald op de leerlingenbijdrage,

²³ VSKO/DB/14.02, M-VVKSO-2014-010 (<https://pincette.vsko.be/meta/properties/dc-identifier/Bes-20170111-45>).

in schoolverband sparen voor een extra muurs activiteit, waarborgen hebben betaald voor lockers of voor het gebruik van ander schoolmateriaal, ...

In de praktijk zal men uiteraard niet zo ver gaan om met elke leerling formele onderhandelingen te voeren maar op de één of ander manier moet men de leerlingen wel inlichten van de op handen zijnde structuurwijzigingen. De geformaliseerde afwikkeling van de schulden zal voorbehouden blijven voor de andere schuldeisers die nog een vordering hebben op het ogenblik van de vereffening.

De overdracht van het resterend netto-actief aan de verkrijgende vzw gebeurt aan de hand van een akte:

- een onderhandse akte is voldoende indien er geen onroerende goederen moeten worden overgedragen
- een authentieke akte is verplicht indien ook onroerende goederen moeten worden overgedragen.

De verkrijgende vzw aanvaardt het overgedragen netto-actief. Indien de verkrijgende vzw al bestond op het moment van de fusie, moet er geen nieuwe openingsbalans worden opgesteld. Dat is wel het geval bij een nieuw opgerichte verkrijgende vzw.

5.7.3 *Uitkering van winsten, reserves, eigen vermogen, bestemde fondsen, ... aan bestuurders, leden, ...*

Uiteraard kan het niet dat een vzw haar winsten, reserves, eigen vermogen, bestemde fondsen, ... uitkeert aan haar bestuurders, leden, ... Wanneer dat wel zou gebeuren, dan riskeert de vzw, bij een fiscale controle “ontmaskerd” te worden en beschouwd te worden als een vennootschap. De rechtspersoon wordt dan onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De bestuurders die belast zijn met de dagelijkse leiding kunnen aansprakelijk worden gesteld voor belastingontduiking.

5.7.4 *Journalpost voor de boekhoudkundige verwerking in de verkrijgende vzw*

De overdracht van het netto-actief moet worden behandeld als een schenking. Voor schenkingen tussen private rechtspersonen met een gelijkaardig onbaatzuchtig doel is geen ministeriële machtiging vereist.

De verkrijgende vzw boekt de overdracht als volgt:

D/Activa

aan C/1011 Permanente financiering ontvangen in contanten
C/1012 Permanente financiering ontvangen in natura
C/Overige overgedragen passiva van de inbrengende vzw

De inbrengwaarde van de balanscomponenten die door de verkrijgende vzw zullen worden gebruikt, stemt overeen met de marktwaarde. Indien de marktwaarde niet kan worden bepaald dan moet geboekt worden overeenkomstig de resterende gebruikswaarde. Wanneer ook de resterende gebruikswaarde niet kan worden bepaald, dan wordt niet geboekt maar wordt de balanscomponent beschreven in de toelichting van de verkrijgende vzw.

De inbrengwaarde van de balanscomponenten die door de verkrijgende vzw zullen worden gerealiseerd, stemt overeen met de (verwachte) realisatiewaarde.

Bij de fusie kan een betaling gebeuren aan de inbrengende vzw, bijvoorbeeld indien het netto-actief van de inbrengende vzw onvoldoende contanten bevat om de voorziening in de inbrengende



vzw te spijzen. Indien die betaling de waarde van het ingebrachte netto-actief overschrijdt, dan kiest de verkrijgende vzw om die betaling als kost in het resultaat van het boekjaar op te nemen, dan wel te activeren. Bij activatie wordt in de verkrijgende vzw geboekt:

D/21 Immateriële vaste activa
aan C/55 Kredietinstellingen

Deze immateriële vaste activa worden vervolgens afgeschreven.

De eventuele kosten die in de verkrijgende vzw voortvloeien uit de inbreng worden ofwel onmiddellijk in resultaat genomen ofwel als oprichtingskosten geactiveerd.

5.8 Overdracht van alle activa en passiva vóór ontbinding van de inbrengende vzw

De overdracht kan op 31/08 gebeuren. Op 01/09 is de inbrengende vzw dan een vzw zonder onderwijsinstelling. De overgang van 31/08 naar 01/09 is te beschouwen als de datum van retroactiviteit (zie punt 5.9.1. hierna). Na de inbreng kan de inbrengende vzw nog facturen ontvangen en in de eigen boekhouding verwerken. De verrichtingen die na 31/08 nog in de boekhouding van de inbrengende vzw geboekt zijn, moeten door middel van een extra (tweede) onderhandse akte worden overgedragen aan de verkrijgende vzw.

De waardering van de balansbestanddelen van de inbrengende vzw gebeurt ofwel volgens het principe van de continuïteit ofwel aan marktwaarde (voor de regels, zie punt 5.9.3 hierna). De overdracht is niet te beschouwen als een gift maar als een pseudofusie.

De verkrijgende vzw boekt na de heropening van haar eigen balans:

D/Activa van de inbrengende vzw
D/Kosten van het boekjaar van de inbrengende vzw
aan C/100 Beginvermogen
C/Overige passiva van de inbrengende vennootschap
C/Opbrengsten van het boekjaar van de inbrengende vzw

Wanneer de inbreng goederen bevat die niet door de verkrijgende vzw zullen worden gebruikt voor haar werking, dan moeten deze goederen in de verkrijgende vzw geboekt worden aan (verwachte) realisatiewaarde.

Wanneer de verkrijgende vzw een bestaande vzw is, die al eerder een balans heeft opgesteld, dan kunnen de al eerder besliste waarderingsregels van toepassing blijven.

Na vergelijking van de waarderingsregels van de inbrengende vzw met de waarderingsregels van de bestaande, verkrijgende vzw, worden zo nodig waardeverminderingen en/of herwaarderingen geboekt. Na de waardeverminderingen en/of herwaarderingen worden de waarderingsregels van de verkrijgende vzw ook toegepast op de balanscomponenten die afkomstig zijn van de inbrengende vzw.

De inbrengende vzw moet haar rekeningen salderen en overdragen naar het overgedragen resultaat.

Bij een positief resultaat van het boekjaar in de inbrengende vzw:

D/Opbrengsten van het boekjaar van de inbrengende vzw

aan C/Kosten van het boekjaar van de inbrengende vzw
C/693 Over te dragen positief resultaat

D/693 Over te dragen positief resultaat

aan C/14 Overgedragen resultaat



Bij een negatief resultaat van het boekjaar in de inbrengende vzw:

D/Opbrengsten van het boekjaar van de inbrengende vzw

D/793 Over te dragen negatief resultaat

aan C/Kosten van het boekjaar van de inbrengende vzw

D/14 Overgedragen resultaat

aan C/793 Over te dragen negatief resultaat

5.9 Inbreng om niet van een algemeenheid of van een bedrijfstak

5.9.1 Datum van retroactiviteit

De inbrengende en verkrijgende vzw moeten een datum van boekhoudkundige retroactiviteit afspreken en opnemen in het voorstel van overdracht. Vanaf de datum van retroactiviteit worden alle kosten en opbrengsten geboekt in de resultatenrekening van de verkrijgende vzw en niet meer in de resultatenrekening van de inbrengende vzw. Ook de balansbestanddelen worden op de datum van de retroactiviteit in de balans van de verkrijgende vzw toegevoegd.

De datum van retroactiviteit moet vallen:

- in het boekjaar van de inbreng en dus na de datum van de laatste afsluiting van het boekjaar
- na de oprichtingsdatum van de verkrijgende vzw
- vóór de datum van de eventuele vereffening van de inbrengende vzw.

De datum van retroactiviteit kan liggen vóór de datum van de overdracht van het juridische eigenaarschap. In de periode tussen de datum van retroactiviteit en de datum van de overdracht van het juridisch eigenaarschap kunnen in de resultatenrekening van de verkrijgende vzw kosten en opbrengsten worden geboekt van activa en passiva waarvan de verkrijgende vzw nog geen juridisch eigenaar is.

Voor de datum van retroactiviteit kan om het even welke datum worden gekozen. Het is het gemakkelijkst indien voor 1 januari kan worden gekozen. Men kan dan beschikken over volledige jaarrekeningen van de inbrengende vzw's. Dit heeft als voordelen dat:

- de regels in de inbrengende vzw's over wat nog in het af te sluiten boekjaar wordt geboekt, de leidraad kunnen zijn om te bepalen welke boekingen nog in de inbrengende vzw's gebeuren (met name die van het afgesloten boekjaar) en welke boekingen in de verkrijgende vzw's terecht komen (met name die van het nieuwe boekjaar) zodat het zoekwerk achteraf naar boekingen en bewijsstukken zo veel mogelijk beperkt wordt (bijvoorbeeld bij een controle door een verificateur). Bovendien wordt vermeden dat verkeerdelijk zowel in de inbrengende als in de verkrijgende vzw wordt geboekt of dat noch in de ene noch in de andere vzw wordt geboekt
- er geen anomalieën ontstaan bij overgang van de waarderingsregels van de inbrengende en de verkrijgende vzw's
- er een recente inventaris bestaat, bijvoorbeeld over de voorraden en cashgeld ...

5.9.2 Voorbereiding van de inbreng van een bedrijfstak

De inbreng van een bedrijfstak veronderstelt dat de inbrengende vzw gesplitst wordt: een deel van de inbrengende vzw wordt ingebracht in een verkrijgende vzw en een ander deel blijft autonoom voortbestaan of wordt ingebracht in een andere verkrijgende vzw.

Om een bedrijfstak als een logisch geheel af te splitsen, kunnen de meest recente balans en resultatenrekening (eventueel in grote lijnen) van de inbrengende vzw gesplitst worden overeenkomstig de geplande fusieoperatie(s). Er kan ook vertrokken worden vanuit contracten: welke contracten komen terecht in (elk van) de verkrijgende vzw('s) en welke blijven bij de autonoom voortbestaande vzw? Het kan nuttig zijn om bepaalde contracten in overleg met de tegenpartij te splitsen.

5.9.3 Waardering van de inbreng²⁴

Hierna wordt bekeken hoe de inbreng moet worden gewaardeerd bij de opname ervan in de jaarrekening van de verkrijgende vzw.

De verkrijgende vzw moet nagaan of de inbreng kan worden gewaardeerd volgens het principe van de continuïteit. Indien niet wordt voldaan aan alle voorwaarden voor waardering in continuïteit, dan is het verplicht om de inbreng in de jaarrekening van de verkrijgende vzw te waarderen volgens het zero-based principe.

Het is niet toegelaten om een mengvorm te gebruiken waarbij sommige balanscomponenten in continuïteit worden gewaardeerd en andere aan marktwaarde²⁵.

5.9.3.1 Waardering in continuïteit

Voorwaarden

Bij waardering in continuïteit is de waarde van de inbreng in de openingsbalans van de verkrijgende vzw gelijk aan de waarde van de inbreng in de eindbalans van de inbrengende vzw²⁶.

Om te kunnen waarderen volgens het principe van de continuïteit, moet de inbreng aan bepaalde voorwaarden voldoen:

- de boekhouding in de inbrengende vzw gevoerd zijn overeenkomstig de vereisten van het KB van 19/12/2003
- het voorstel van inbreng en de overdracht worden opgenomen in een notariële akte²⁷
- er een afzonderlijk voorstel van inbreng worden opgesteld voor elk van de verkrijgende vzw's
- het voorstel van inbreng gezamenlijk worden opgesteld door de raden van bestuur van de inbrengende en van de verkrijgende vzw²⁸
- het voorstel van inbreng de volgende gegevens bevatten:
 - de rechtsvorm, de naam, het doel of de doelstellingen en de zetel van de betrokken verenigingen
 - de datum van retroactiviteit
 - indien van toepassing: de wijze waarop de vermogensbestanddelen van de inbrengende vzw verdeeld worden over de verkrijgende vzw's

²⁴ CBN-advies 2013/1 van 9 januari 2013 - De boekhoudkundige verwerking van (pseudo-)fusies van verenigingen en stichtingen.

²⁵ CBN-advies NFP-1 van 13 juni 2007: "Openingsbalans en jaarrekening van bestaande grote en zeer grote VZW's, IVZW's en stichtingen die voor de eerste maal de bepalingen van het koninklijk besluit van 19 december 2003 toepassen.

²⁶ CBN-advies NFP-1 van 13 juni 2007 - Openingsbalans en jaarrekening van bestaande grote en zeer grote VZW's, IVZW's en stichtingen die voor de eerste maal de bepalingen van het koninklijke besluit van 19 december 2003 toepassen: Deel "Eerste jaarrekening van een bestaande grote of zeer grote vereniging conform de bepalingen van het KB van 19 december 2003: géén vergelijkende cijfers wat resultatenrekening en toelichting betreft.

²⁷ Artikels 760 en 770 van het Wetboek van Venootschappen van 7 mei 1999.

²⁸ Indien de verkrijgende vzw nog niet is opgericht, dan wordt het voorstel van overdracht van de verkrijgende vzw opgesteld door de raad van bestuur van de inbrengende vzw.



- het voorstel van inbreng door elke betrokken vzw bij de griffie van de rechtbank van koop-handel worden neergelegd ten minste zes weken vóór de inbreng en vóór de algemene ver-gadering van de inbrengende vzw
- de akte van overdracht wordt bij uittreksel neergelegd bij de griffie van de rechtbank van koophandel²⁹.

Het is de raad van bestuur van de inbrengende vzw die bevoegd is om te beoordelen of de boek-houding van de inbrengende vzw overeenstemt met de vereisten van het KB van 19 december 2003. Dit KB regelt de boekhouding van de grote en zeer grote vzw's volgens de principes van de volledige boekhouding. Een volledige boekhouding is mogelijk met volledige jaarrekening of met jaarrekening in verkorte vorm.

Raden van bestuur kunnen sectorspecifieke jaarrekeningen, zoals het VSKO-model voor dubbele boekhouding gelijkwaardig verklaren met de vereisten van het KB van 19 december 2003.

De vereenvoudigde of enkelvoudige boekhouding van een kleine vzw kan niet in overeenstemming met de vereisten van het KB van 19 december 2003 worden verklaard.

Waarderingsmethodiek

Wanneer aan de beide voorwaarden is voldaan, dan waardeert de verkrijgende vzw de inbreng in haar boekhouding tegen de waarde die de posten hadden in de boekhouding van de inbrengende vzw. Deze waardering in continuïteit wordt toegepast voor alle actief- en passiefbestanddelen en dus ook voor de bestanddelen van het eigen vermogen, de afschrijvingen, de waardevermindering- en de gevormde voorzieningen, de rechten en verplichtingen van de inbrengende vzw en haar opbrengsten en kosten van het boekjaar.

Overname van het eigen vermogen

Indien de inbreng betrekking heeft op de algemeenheid van de inbrengende vzw, dan moet er niet worden nagedacht over de manier waarop het eigen vermogen van de inbrengende vzw moet wor-den gewaardeerd: de bedragen die vermeld zijn in de eindbalans van de inbrengende vzw worden eenvoudig toegevoegd in de balans van de verkrijgende vzw.

Wanneer de verkrijgende vzw slechts een bedrijfstak ontvangt, dan moet worden vastgesteld welk deel van het eigen vermogen betrekking heeft op de bedrijfstak en welke eigenvermogenscompo-nenten verdwijnen uit de balans van de inbrengende vzw om te worden toegevoegd aan de balans van de verkrijgende vzw.

Indien het ingebrachte eigen vermogen bestemde fondsen bevat (rekening 13), dan dient de raad van bestuur van de verkrijgende vzw te bepalen of die bestemde fondsen nog dienstig zijn voor de verkrijgende vzw. Overbodig geworden bestemde fondsen moeten worden overgeboekt naar reke-ning 14 Overgedragen Resultaat.

Wegwerken van waarderingsverschillen

Vervolgens vergelijkt de verkrijgende vzw de waarderingsregels die de inbrengende vzw han-teerde vóór de inbreng met de waarderingsregels van de verkrijgende vzw. Wanneer de verkrij-gende vzw andere waarderingsregels hanteert dan de inbrengende vzw (of in de toekomst van plan is andere waarderingsregels te gebruiken), dan moet de verkrijgende vzw de verschillen weg-werken, bijvoorbeeld door het boeken van uitzonderlijke afschrijvingen of herwaarderingen.

²⁹ Artikels 760 en 770 van het Wetboek van xxx Vennootschappen van 7 mei 1999 (?)

5.9.3.2 Waardering volgens het zero-based principe

Toepassing

Indien de inbreng expliciet gebeurt volgens de regels van artikel 58 van de vzw-wet en de inbrengende vzw een boekhouding voerde die door de raad van bestuur van de inbrengende vzw niet in overeenstemming is verklaard met de vereisten van het KB van 19 december 2003, dan dient de inbreng door de verkrijgende vzw gewaardeerd te worden volgens het zero-based principe.

Waardering volgens het zero-based principe is onder meer verplicht indien de inbrengende vzw een vereenvoudigde (of enkelvoudige) boekhouding voerde.

Werkelijke waarde (marktwaarde)

Bij waardering volgens het zero-based principe gaat de verkrijgende vzw na of er een betrouwbare werkelijke waarde of marktwaarde beschikbaar is voor elk van de balanscomponenten. Dat is bijvoorbeeld sowieso het geval voor de zichtrekeningen, spaarrekeningen, termijnrekeningen, ... waarvan het saldo kan worden afgelezen van een rekeninguittreksel. Ook voor andere beleggingsinstrumenten waarvoor er een regelmatige markt wordt georganiseerd, voor de schulden, voor de niet achterstallige vorderingen en voor de courant gebruikte voorraden, kan de marktwaarde worden bepaald. Voor zicht-, spaar- en termijnrekeningen kan het nodig zijn om de intrest sinds de datum van retroactiviteit af te splitsen van het saldo. De balansposten waarvoor er een betrouwbare marktwaarde bestaat, moeten in de balans van de verkrijgende vzw worden opgenomen tegen marktwaarde.

Resterende gebruikswaarde

Indien de marktwaarde niet gekend is, dat moet de verkrijgende vzw de resterende gebruikswaarde bepalen. Meestal kan voor de balansposten waarvoor er geen betrouwbare marktwaarde bestaat een resterende gebruikswaarde worden bepaald. Dit is bijvoorbeeld het geval voor al dan niet bebouwde terreinen, voor de balansposten die nog gedurende een bepaalde termijn zullen worden afgeschreven, voor achterstallige vorderingen, voor oudere voorraden, De betreffende balansposten worden in de jaarrekening van de verkrijgende vzw opgenomen tegen resterende gebruikswaarde.

Niet waardeerbare bezittingen

In uitzonderlijke gevallen kan noch een marktwaarde noch een betrouwbare gebruikswaarde worden bepaald. Dit is bijvoorbeeld het geval voor kunstwerken. Dergelijke balanscomponenten moeten niet worden opgenomen in de balans van de verkrijgende vzw. Ze moeten wel worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekening.

De sluitpost van de inbreng

Het verschil tussen de waarde van de ingebrachte activa en de waarde van de ingebrachte passiva wordt op de rekening 100 Beginvermogen geboekt.



5.9.4 Boeking van de inbreng om niet in de verkrijgende vzw

5.9.4.1 De inbrengende vzw voerde een volledige boekhouding overeenkomstig de vereisten van het KB van 19 december 2003

De ontvangende vzw boekt:

D/Activa

D/Kosten van het boekjaar van de inbrengende vzw

aan C/100 Beginvermogen

C/Overige passiva

C/Opbrengsten van het boekjaar van de inbrengende vzw

De bedragen worden overgenomen uit de balans en resultatenrekening van de inbrengende vzw op de datum van de retroactiviteit.

5.9.4.2 De inbrengende vzw voerde geen volledige boekhouding overeenkomstig de vereisten van het KB van 19 december 2003

Inbrengende vzw's die voldoen aan de criteria van de kleine vzw, mogen een vereenvoudigde boekhouding voeren. Wanneer de inbrengende vzw een vereenvoudigde boekhouding voerde, dan boekt de ontvangende vzw:

D/Activa

D/Kosten van het boekjaar van de inbrengende vzw

aan C/100 Beginvermogen

C/Overige passiva

C/Opbrengsten van het boekjaar van de inbrengende vzw

De bedragen (kunnen) verschillen van de geboekte bedragen van de inbrengende vzw en geven de marktwaarde of de resterende gebruikswaarde weer. Wanneer noch de marktwaarde noch de resterende gebruikswaarde gekend is, wordt er niet geboekt maar wordt de balanscomponent beschreven in de toelichting bij de jaarrekening. Het bedrag dat als Beginvermogen wordt geboekt is het verschil tussen de waarde van de activa en de passiva.

5.9.4.3 Correctieboekingen

Correctieboekingen kunnen zowel voorkomen bij inbreng vanuit een vzw die een volledige boekhouding voerde als vanuit een vzw die een vereenvoudigde boekhouding voerde.

Er wordt nagegaan of de permanente financiering van de inbrengende vzw subsidies en/of giften, schenkingen en legaten bevat die zouden kunnen worden teruggevorderd, onder meer ten gevolge van de fusie. Indien dat het geval is, moet de verkrijgende vzw daarvoor een voorziening aanleggen of een schuld boeken.

Bij de fusie kan beslist worden om voorzieningen van de inbrengende vzw niet te weerhouden en ze toe te voegen aan het resultaat.

Indien de verkrijgende vzw een andere visie heeft betreffende bestemde fondsen dan de inbrengende vzw, dan kan bij de oorspronkelijke inboeking van de inbreng gekozen worden om bepaalde

bestemde fondsen van de inbrengende vzw te boeken op balansrekening 14 Overgedragen resultaat. Het is ook mogelijk om van het ene bestemde fonds over te boeken naar een ander bestemd fonds.

5.9.4.4 Beschrijving van de waarderingsregels in de toelichting bij de jaarrekening

Het is niet nodig om de impact te beschrijven van wijzigingen van waarderingsregels die een gevolg zijn van de fusie.

De volgende waarderingsregels moeten worden toegelicht in de toelichting bij de jaarrekening van de verkrijgende vzw:

- de manier waarop de vaste activa gewaardeerd zijn voor opname in de balans en de afschrijvingsmethode
- de manier waarop voorraden gewaardeerd worden voor opname in de balans
- de manier waarop vorderingen gewaardeerd zijn voor opname in de balans en de methode die gebruikt wordt om waardeverminderingen te boeken
- de activa, risico's, verliezen en ontwaarding die niet in de balans zijn opgenomen omdat de waarde ervan niet kon worden bepaald
- de rechten die niet in de balans zijn opgenomen maar waar de verkrijgende vzw gebruik van kan maken (voorbeeld: gratis beschikken over lokalen, gratis prestaties die ten voordele van de vzw worden geleverd door vrijwilligers, de waarborg van AGION op leningen)
- de plichten en waarborgen die de verkrijgende vzw op zich heeft genomen (voorbeeld: hypotheekvestiging op vaste activa, gratis ter beschikking stellen van lokalen aan andere derden).

5.9.5 Publicatieverplichtingen door een inbrengende vzw van de algemeenheid om niet

Door de inbrengende vzw die na de inbreng van de algemeenheid om niet geen activa en passiva meer heeft, moet wel nog een jaarrekening worden gepubliceerd betreffende het laatste volledige boekjaar dat de fusie voorafgaat. Of in deze jaarrekening wordt vermeld dat de inbrengende vzw een vzw in vereffening is, hangt af van de vereffeningdatum:

- valt de vereffeningdatum vóór de publicatiedatum van de jaarrekening van het laatste volledige boekjaar, dan moet worden vermeld dat de jaarrekening betrekking heeft op een vzw in vereffening
- valt de vereffeningdatum na de publicatiedatum van de jaarrekening van het laatste volledige boekjaar, dan moet niet worden vermeld dat de jaarrekening betrekking heeft op een vzw in vereffening.

Een inbrengende vzw die na de inbreng van de algemeenheid om niet geen activa en passiva meer heeft, is wettelijk niet meer verplicht om nog rekeningen te publiceren betreffende de periode vanaf 1 januari van het fusiejaar tot de datum van retroactiviteit indien de vzw vereffend wordt vóór 31 december van datzelfde boekjaar.³⁰

Wordt de inbrengende vzw pas na 31 december van het fusiejaar vereffend en voldoet de vzw op 31 december van het fusiejaar nog aan de criteria van de grote of zeer grote vzw's dan moet er door de inbrengende vzw nog een jaarrekening worden gepubliceerd over de toestand op 31 december van het fusiejaar. In deze jaarrekening moet worden vermeld dat de vzw in vereffening gaat.

³⁰ Een ontwerpadvies van de CBN zou deze regel willen wijzigen zodat er nog een te publiceren jaarrekening moet worden opgesteld betreffende de periode die loopt van 1 januari van het fusiejaar tot de datum van retroactiviteit. Tot heden is dit advies nog niet definitief.



Om een goed intern beheer van de middelen te ondersteunen, blijft het aangewezen om voor intern gebruik voor een inbrengende vzw, die zal worden vereffend, een jaarrekening op te stellen voor de periode vanaf 1 januari van het fusiejaar tot de datum van retroactiviteit en daarvoor dezelfde regels te hanteren als die gebruikelijk zijn voor een te publiceren jaarrekening. Indien de datum van retroactiviteit op 1 januari valt, is dit de jaarrekening van het voorbije boekjaar.

6 Nieuwe financiële rekeningen en vereffening of overdracht van de rekeningen van de oude vzw's

Voor het openen van nieuwe rekeningen en de overdracht of vereffening van de rekeningen van de oude vzw's moet contact worden opgenomen met de bank(en).

De inbrengende vzw's melden de nieuwe rekening aan bij AgODi door middel van het formulier Melding van de verandering van het rekeningnummer voor de uitbetaling van de werkingstoelagen. Dit formulier is te vinden op de webpagina <http://data-onderwijs.vlaanderen.be/documenten/fiche.aspx?id=5396> voor het basisonderwijs en <http://data-onderwijs.vlaanderen.be/edulex/document.aspx?docid=9431> voor het secundair onderwijs.

De saldi van de oude financiële rekeningen dienen te worden overgedragen en de oude financiële rekeningen dienen vervolgens te worden vereffend.

Met het sociaal secretariaat wordt de datum afgesproken waarop de nieuwe loonmotor van start gaat en waarop de oude loonmotor wordt stopgezet. Daarbij wordt rekening gehouden met de overdracht van de saldi van de oude financiële rekeningen naar de nieuwe.

7 Kruispuntbank

Nieuwe vzw's moeten zich laten inschrijven bij de griffie van de rechtbank van koophandel. De vzw krijgt dan een ondernemingsnummer.

Het ondernemingsnummer van de inbrengende vzw's die ophouden te bestaan moet worden geschrapt. De schrapping moet worden aangevraagd binnen de 30 dagen na de stopzetting van inbrengende vzw's.

Voor Nederlandstalige onderwijsinstellingen, is de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ) bevoegd. Op de website van de Kruispuntbank vindt u daarover een procedure in het document "De Nederlandstalige onderwijsinstellingen en -activiteiten" op de webpagina [Inschrijven en aanpassen van gegevens van scholen](#) van de FOD Economie. De RSZ heeft hiervoor online toepassingen ontwikkeld die te vinden zijn op de webpagina [Attesten aanvragen](#) - deel "Identificatiegegevens van de werkgever".

8 Btw-nummer

Indien de verkrijgende vzw (gemengd) btw-plichtig is, dient een btw-nummer te worden aangevraagd. Hiervoor moet u "een verklaring van de aanvang van uw activiteit formulier 604A" indienen bij het btw-controlekantoor bevoegd voor het gebied waar de administratieve zetel van de vzw gevestigd is. U kunt het formulier en een toelichting over het gebruik van dit formulier downloaden op de [website van de FOD Financiën](#). Op die website vindt u ook een verklarende nota bij het formulier 604A met de invulinstructies.

Indien de verkrijgende vzw (gemengd) btw-plichtig is en in aanmerking wenst te komen voor de vrijstelling kleine ondernemingen, dan dient de aanvraagprocedure te worden gevolgd die te vinden is op de webpagina http://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/btw/aangifte/aanvang_wijziging_einde_activiteit

Indien belastingplichtige vzw's bij de fusie worden stopgezet, dan moet u dit eveneens binnen de maand meedelen aan haar btw-controlekantoor. Hiervoor moet gebruik gemaakt worden van formulier "aangifte van stopzetting van een activiteit 604C". Dit formulier is te vinden op de [website van de FOD Financiën](#). Voor het invullen van dit formulier kan gebruik gemaakt worden van de verklarende nota bij het formulier 604C (<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-finform/ApelPdfExt?id=644>).

Indien de belastingplichtige vzw's nog in aanmerking kunnen komen voor een teruggave van btw, dan dient het bankrekeningnummer waarop de teruggave dient te gebeuren gewijzigd te worden naar dat van de verkrijgende vzw.

