

## LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

### MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES

F. 93 — 2947

**3 DECEMBRE 1993. — Arrêté ministériel portant détermination du coefficient d'adaptation de certains montants pour tenir compte de l'évolution du coût de la construction**

Le Ministre des Affaires économiques,

Vu la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances, notamment l'article 19;

Vu l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> février 1988 réglementant l'assurance contre l'incendie et d'autres périls, en ce qui concerne les risques simples, notamment l'article 2, § 3;

Vu les lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973, notamment l'article 3, § 1<sup>er</sup>, modifié par les lois des 9 août 1980, 16 juin 1989 et 4 juillet 1989;

Vu l'urgence;

Considérant la nécessité de déterminer sans délai le coefficient d'adaptation de certains montants pour tenir compte du coût de la construction afin d'éviter que certains contrats d'assurance incendie disparaissent de la catégorie des risques simples,

Arrête :

**Article unique.** En exécution de l'article 2, § 3, de l'arrêté royal du 1<sup>er</sup> février 1988 réglementant l'assurance contre l'incendie et d'autres périls, en ce qui concerne les risques simples, les montants visés à l'article 2, §§ 1<sup>er</sup> et 2, et à l'annexe de l'arrêté royal cité ci-dessus, sont multipliés par le facteur 1,216 pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1994 au 30 juin 1994.

Bruxelles, le 3 décembre 1993.

M. WATHELET

### MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN

N. 93 — 2947

**3 DECEMBER 1993. — Ministerieel besluit tot vaststelling van de aanpassingscoëfficiënt van bepaalde bedragen om rekening te houden met de evolutie van de bouwkosten**

De Minister van Economische Zaken,

Gelet op de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, inzonderheid op artikel 19;

Gelet op het koninklijk besluit van 1 februari 1988 betreffende de verzekering tegen brand en andere gevaren, wat de eenvoudige risico's betreft, inzonderheid op artikel 2, § 3;

Gelet op de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, inzonderheid op artikel 3, § 1, gewijzigd bij de wetten van 9 augustus 1980, 16 juni 1989 en 4 juli 1989;

Gelet op de dringende noodzakelijkheid;

Overwegende dat het noodzakelijk is zo spoedig mogelijk de aanpassingscoëfficiënt vast te stellen van bepaalde bedragen van de bouwkosten ten einde te vermijden dat bepaalde brandverzekeringsovereenkomsten uit de categorie van de eenvoudige risico's zouden verdwijnen,

Besluit :

**Enig artikel.** In uitvoering van artikel 2, § 3, van het koninklijk besluit van 1 februari 1988 betreffende brand en andere gevaren, wat de eenvoudige risico's betreft, worden de bedragen bedoeld bij artikel 2, §§ 1 en 2, en de bijlage van genoemd koninklijk besluit, vermenigvuldigd met de factor 1,216 voor de periode van 1 januari 1994 tot 30 juni 1994.

Brussel, 3 december 1993.

M. WATHELET

### MINISTERE DES AFFAIRES ECONOMIQUES, MINISTERE DE LA JUSTICE, MINISTERE DES FINANCES ET MINISTERE DES CLASSES MOYENNES

F. 93 — 2948

**Arrêté royal modifiant les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises**

#### RAPPORT AU ROI

Sire,

L'arrêté que le Gouvernement a l'honneur de soumettre à Votre signature se situe dans le prolongement immédiat de la loi du 29 juin 1993 qui a modifié en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, afin de mettre le droit belge en conformité avec les troisième et sixième directives du Conseil des Communautés européennes.

Cette loi, en introduisant un régime légal spécifique pour les fusions et les scissions, tranche sur la situation antérieure où la matière n'était réglée que de manière éparse par le droit positif.

Précédemment, en effet, la fusion s'analysait comme une dissolution de la société absorbée, suivie de la transmission par voie d'apport, dans le cadre de sa liquidation, de l'ensemble des éléments actifs et passifs de son patrimoine, à la société absorbante, donc en termes de discontinuité juridique.

Les biens apportés dans le cadre d'une fusion devaient, en principe, être actés dans le chef de la société absorbante, à leur valeur réelle, donc à une valeur pouvant différer de manière sensible de la valeur pour laquelle ils étaient portés antérieurement dans les comptes de la société absorbée.

Cette discontinuité entraînait diverses conséquences :

a) dans la mesure où la fusion imposait de comptabiliser les biens apportés à leur valeur d'apport et où cette valeur différait de la valeur pour laquelle ils étaient comptabilisés dans la société

### MINISTERIE VAN ECONOMISCHE ZAKEN, MINISTERIE VAN JUSTITIE, MINISTERIE VAN FINANCIEN EN MINISTERIE VAN MIDDENSTAND

N. 93 — 2948

**Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, van 12 september 1983 tot bepaling van de minimum indeling van een algemeen rekeningenstelsel en van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen**

#### VERSLAG AAN DE KONING

Sire,

Het besluit dat de Regering U ter ondertekening voorlegt sluit rechtstreeks aan bij de wet van 29 juni 1993 die, wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen heeft gewijzigd om aldus het Belgische recht in overeenstemming te brengen met de derde en zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen.

Met de invoering van een specifieke wettelijke regeling voor fusies en splitsingen heeft deze wet klaarheid gebracht in de situatie terzake, die tot nog toe op eerder heterogene wijze door het positieve recht werd geregeld.

Vroeger werd fusie inderdaad beschouwd als een ontbinding van de overgenomen vennootschap, gevolgd door de overdracht, in het kader van haar vereffening, van alle actief- en passiefbestanddelen van haar vermogen door inbreng in de overnemende vennootschap, dus in een optiek van juridische discontinuïteit.

Voor de overnemende vennootschap moesten de bij fusie ingebrachte goederen in beginsel worden geboekt tegen reële waarde, een waarde dus die sterk kon verschillen van de waarde waarvoor zij voorheen in de boekhouding van de overgenomen vennootschap stonden uitgedrukt.

Dergelijke discontinuïteit had verschillende gevolgen :

a) in zoverre bij fusie de ingebrachte goederen tegen de inbrengwaarde moesten worden geboekt en deze waarde verschilde van de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen

absorbée, l'économie d'entreprise s'en trouvait influencée par le biais notamment, de la charge des amortissements sur base réévaluée;

b) sous l'angle du passif, tous et chacun des éléments des capitaux propres de la société absorbée (capital, réserves légale, disponibles et immunisées, plus-values de réévaluation, résultat reporté et résultat de l'exercice en cours) perdaient leur individualité et se trouvaient capitalisés dans la société fusionnée au titre de capital ou de prime d'émission. Le statut de chacun de ces éléments s'en trouvait dès lors profondément modifié;

c) cet effet de discontinuité n'opérait qu'en ce qui concerne les éléments du patrimoine de la société absorbée. Il n'affectait en rien les actifs et les capitaux propres de la société absorbante. Il en résultait que l'expression comptable de la situation de la société après fusion et, dès lors, son économie d'entreprise, étaient entièrement différentes selon que la société A absorbait la société B, que la société B absorbait la société A ou qu'elles constituaient ensemble une société nouvelle.

Pour l'application des dispositions relatives aux impôts sur les revenus, cet effet de discontinuité et les conséquences qui en découlaient quant à l'impôt de liquidation et à la taxation des plus-values avaient été écartés par la possibilité offerte aux sociétés d'opter pour la continuité, sous l'angle fiscal, des éléments d'actif et des divers éléments des capitaux propres de la société absorbée (article 124 du CIR, repris aux articles 211 à 214 du CIR 1992).

Le traitement des opérations de fusion dans la comptabilité et les comptes annuels de la société absorbante ou issue de la fusion n'a fait, jusqu'à présent, l'objet d'aucune disposition à caractère légal ou réglementaire. Comme il l'a signalé dans le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, le Gouvernement a entendu réserver la question du traitement comptable des fusions jusqu'à ce que leur statut de droit commun ait été réglé en exécution de la troisième directive dont, à l'époque, on espérait l'adoption et la transposition prochaines: Le statut de droit commun des fusions étant maintenant réglé par la loi précitée du 29 juin 1993, il paraît opportun, comme le Gouvernement en a d'ailleurs clairement manifesté l'intention au cours de la discussion parlementaire de celle-ci (Doc. parl. Sénat, session 1992-1993, doc. 495-2, p. 8-9), de préciser, dans le prolongement des principes qu'elle consacre, la traduction des opérations de fusion dans les comptes de la société absorbante ou issue de la fusion.

#### 1. Continuité comptable des entreprises fusionnantes

Aux termes de l'article 174/10 des lois sur les sociétés, comme de l'article 19 de la troisième directive, la fusion entraîne ipso jure et simultanément les effets suivants :

— la transmission universelle, tant entre la société absorbée et la société absorbante qu'à l'égard des tiers, de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société absorbée à la société absorbante;

— les actionnaires de la société absorbée deviennent actionnaires de la société absorbante;

— la société absorbée cesse d'exister.

Il n'y a dès lors plus liquidation et apport dans le cadre de celle-ci des éléments du patrimoine de la société absorbée à la société absorbante. Les droits et engagements de la société absorbée survivent dans la société absorbante. L'intéressement des actionnaires de la société absorbée se poursuit de plein droit dans la société absorbante dont ils deviennent actionnaires. Il est désormais acquis que la fusion se réalise selon le principe de la continuité (cf. notamment Kleynen G. et Dassesse M., « Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l'épreuve du droit communautaire », J.T., 1990, p. 449, n° 5).

L'arrêté qui Vous est soumis consacre ce même principe de continuité sous l'angle du traitement comptable de la fusion dans le chef de la société absorbante ou issue de la fusion, comme sous l'angle de l'évaluation dans le chef de l'actionnaire de la société absorbée, des actions de l'absorbante dont il devient titulaire. Il s'ensuit les conséquences suivantes :

a) les éléments d'actif et de passif de la société absorbée sont repris dans la comptabilité et les comptes annuels de la société absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans les comptes de la société absorbée au moment où la fusion est réputée intervenir sous l'angle comptable (date visée à l'article 174/2, § 2, e)). Ceci n'exclut évidemment pas, qu'en vue de la fusion ou après celle-ci, des réévaluations ou des corrections de valeur soient opérées dans

vennootschap voorkwamen, had dit bedrijfseconomische gevolgen, inzonderheid door de tenlasteneming van de afschrijvingen op een geherwaardeerde basis;

b) wat de passiva betreft ging het individuele karakter van alle bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap verloren (kapitaal, wettelijke, beschikbare en belastingvrije reserves, herwaarderingsmeerwaarden, overgedragen resultaat en resultaat van het lopende boekjaar) en werden zij in gekapitaliseerde vorm opgenomen in de fusievennootschap als kapitaal of uitgiftepremie. Daardoor werd het statuut van elk van deze bestanddelen dan ook grondig gewijzigd;

c) deze discontinuïteit gold enkel voor de vermogensbestanddelen van de overgenomen vennootschap. Zij had geen gevolg voor de activa en het eigen vermogen van de overnemende vennootschap. Dit had als gevolg dat de boekhoudkundige uitdrukking van de toestand van de vennootschap na fusie en derhalve haar bedrijfseconomische situatie, volkomen verschilden naargelang vennootschap A vennootschap B overnam dan wel vennootschap B vennootschap A overnam of zij gezamenlijk een nieuwe vennootschap vormden.

Voor de toepassing van de voorschriften in verband met de inkomstenbelastingen werd het probleem van deze discontinuïteit en de gevolgen daarvan op het vlak van belasting op de vereffening en de meerwaarden, opgevangen door de mogelijkheid voor de vennootschap om, wat de actiefbestanddelen en de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap betreft, te opteren voor fiscale continuïteit (artikel 124 WIB, overgenomen in artikelen 211 tot 214 WIB 1992).

Totnogtoe ontbreekt elke wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling voor de verwerking van fusieverrichtingen in de boekhouding en de jaarrekening van de overnemende vennootschap of de fusievennootschap. Zoals gezegd in het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen voorafgaat, wenste de Regering de kwestie van de boekhoudkundige verwerking van fusies in beraad te houden tot hun gemeenschappelijk statuut zou zijn geregeld met toepassing van de derde richtlijn, waarvan men toen aannam dat zij eerlang zou worden goedgekeurd en omgezet. Nu het gemeenschappelijk statuut van fusies geregeld is door voornoemde wet van 29 juni 1993 lijkt het gepast om, zoals de Regering trouwens voornemens was (cf. haar verklaring tijdens de parlementaire bespreking van voornoemde wet, Gedr. St., Senaat, zitting 1992-1993, doc. 495-2, pp. 8-9), in het verlengde van de beginselen die in de voornoemde wet zijn opgenomen, een aantal regels op te stellen voor de verwerking van fusieverrichtingen in de boekhouding van de overnemende vennootschap of de fusievennootschap.

#### 1. Boekhoudkundige continuïteit van de fusierende ondernemingen

Krachtens artikel 174/10 van de vennootschapswet alsook op grond van artikel 19 van de derde richtlijn, heeft de fusie van rechtswege en gelijktijdig de volgende rechtsgevolgen :

— ten aanzien van zowel de overgenomen vennootschap als de overnemende vennootschap en derden, gaat het gehele vermogen van de overgenomen vennootschap over op de overnemende vennootschap;

— de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap worden aandeelhouders van de overnemende vennootschap;

— de overgenomen vennootschap houdt op te bestaan.

Er heeft dus geen vereffening meer plaats met inbreng van de vermogensbestanddelen van de overgenomen vennootschap in de overnemende vennootschap. De rechten en verplichtingen van de overgenomen vennootschap lopen door in de overnemende vennootschap. De deelgerechtigdheid van de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap loopt van rechtswege voort in de overnemende vennootschap waarvan zij aandeelhouder worden. Men gaat er dus van uit dat een fusie wordt verwezenlijkt op basis van het continuïteitsbeginsel (cf. inzonderheid Kleynen G. en Dassesse M., « Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l'épreuve du droit communautaire », J.T., 1990, p. 499, nr. 5).

Het besluit dat U wordt voorgelegd huldigt ditzelfde continuïteitsbeginsel voor de wijze waarop de overnemende vennootschap of de fusievennootschap een fusie boekhoudkundig moet verwerken en de aandeelhouder van de overgenomen vennootschap de hem toegekende aandelen van de overnemende vennootschap moet waardereren. Als gevolg daarvan :

a) worden de actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding en de jaarrekening van de overnemende vennootschap opgenomen tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen op het tijdstip waarop de fusie boekhoudkundig gezien wordt voltrokken (de datum als bedoeld in artikel 174/2, § 2, e)). Dit betekent uiteraard niet dat met het oog op de fusie of naderhand geen

le respect des dispositions d'application générale prévues par l'arrêté du 8 octobre 1978. En ce qui concerne les éléments d'actif qui ont fait l'objet dans le chef de la société absorbée d'amortissements ou de réductions de valeur ou de réévaluations, ces divers éléments constitutifs de leur valeur comptable seront repris par la société absorbante et pas seulement leur valeur comptable nette;

b) l'évaluation des sociétés fusionnantes prévue par la loi a pour objet de déterminer les rapports d'échange, c'est-à-dire le nombre d'actions de la société absorbante à créer pour être remises aux actionnaires de la société absorbée en échange de leurs actions dans cette dernière. Cette évaluation reste sans influence sur la traduction comptable des éléments d'actif et de passif transférés à la société absorbante;

c) sous réserve des effets du maintien de la valeur nominale des actions de la société absorbante, de l'attribution d'une soulte en espèces et de l'annulation des actions de l'absorbée détenues par l'absorbante ou par l'absorbée elle-même (cf. ci-après), les divers éléments des capitaux propres de la société absorbée se retrouvent sous le même statut dans les capitaux propres de la société absorbante : le capital de la société absorbée s'ajoute au capital de la société absorbante pour former le capital de la société après fusion; il en est de même pour les diverses catégories de réserves, pour les plus-values de réévaluation, pour les subsides en capital, pour le résultat reporté et le résultat de l'exercice en cours. Il en est de même également pour les produits et les charges de l'exercice en cours : les produits et les charges de l'exercice de la société absorbée deviennent des produits et des charges de l'exercice de la société fusionnée. Il est toutefois tenu compte, le cas échéant, de la modification, à la suite de la fusion, de la qualification fiscale des réserves de la société absorbée;

d) dans le chef des entreprises actionnaires de la société absorbée, les actions de la société absorbante qu'elles reçoivent en échange des actions de la société absorbée qu'elles détenaient, sont évaluées à la valeur comptable des actions de la société absorbée auxquelles elles se substituent (alinéa 2 de l'article 29, § 1<sup>er</sup> bis, introduit par l'article 2 du présent arrêté).

Suite à la suggestion du Conseil d'Etat de préciser, dans l'arrêté, le traitement comptable de la soulte en espèces obtenue par les actionnaires de la société absorbée ou scindée, le texte prévoit que le montant de cette soulte est déduit de la valeur comptable (par priorité de la valeur d'acquisition) des actions de la société absorbée ou scindée dans la mesure où elle a été prélevée sur le capital ou sur la prime d'émission de la société absorbée ou scindée et que, dans les autres cas, il est porté en résultats.

Ces mêmes conséquences s'attachent aux fusions par création d'une société nouvelle, aux scissions et aux opérations qui leur sont assimilées par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales. En revanche elles ne s'attachent ni importe de le souligner, qu'aux opérations telles qu'elles sont définies respectivement à l'article 174/1, §§ 1 et 2 desdites lois coordonnées (fusions par absorption), à l'article 174/17, §§ 1 et 2 (fusions par constitution d'une nouvelle société), à l'article 174/24 (opérations assimilées aux fusions par absorption), à l'article 174/26, §§ 1 et 2 (scissions par absorption), à l'article 174/45 (scissions par constitution de nouvelles sociétés) et à l'article 174/52 (scissions par absorption et par constitution de nouvelles sociétés).

Ces principes se trouvent traduits par l'article 36 bis, § 2 nouveau inséré dans l'arrêté du 8 octobre 1978 par l'article 3 de l'arrêté qui Vous est soumis ainsi que par les articles 36 ter et 36 quater qui font renvoi explicite à l'article 36 bis en cause.

En revanche, si l'opération décidée par l'entreprise ne répond pas aux conditions prévues par ces articles des lois sur les sociétés (par exemple l'attribution d'une soulte en espèces dépassant le maximum légal ou une répartition déjà entamée des actifs entre les actionnaires), elle s'analyse en une liquidation et est régie par les dispositions des lois sur les sociétés en matière de liquidation. Dans ces cas, la discontinuité sous l'angle du droit commercial se traduira par une discontinuité, sous l'angle du droit comptable, de l'évaluation des éléments d'actif et de passif apportés et des actions obtenues en rémunération des apports.

herwaarderings- of waardecorrecties zouden mogen worden verricht, met naleving van de algemeen geldende voorschriften van het besluit van 8 oktober 1978. Als het gaat om actiefbestanddelen waarop de overgenomen vennootschap afschrijvingen, waardeverminderingen of herwaarderings heeft toegepast, mag de overnemende vennootschap er zich niet toe beperken enkel hun netto-boekwaarde in aanmerking te nemen maar moet zij ook rekening houden met die afschrijvingen, waardeverminderingen of herwaarderings, want medebepalend voor hun boekwaarde;

b) de wettelijk voorgeschreven waardering van de fusierende vennootschappen heeft tot doel de ruilverhoudingen vast te stellen, met andere woorden, hoeveel nieuwe aandelen van de overnemende vennootschap moeten worden toegekend aan de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap in ruil voor hun aandelen in laatstgenoemde. Die waardering heeft geen weerslag op de boekhoudkundige verwerking van de actief- en passiefbestanddelen die aan de overnemende vennootschap worden overgedragen;

c) afgezien van de gevolgen van het behoud van de nominale waarde van de aandelen van de overnemende vennootschap, de toekenning van een toeslag in contanten en de intrekking van de aandelen van de overgenomen vennootschap door de overnemende dan wel door de overgenomen vennootschap zelf (cf. hierna), wijzigt er in het eigen vermogen van de overnemende vennootschap niets aan het statuut van de eigen-vermogensbestanddelen van de overgenomen vennootschap : het kapitaal van de overgenomen vennootschap wordt toegevoegd aan het kapitaal van de overnemende vennootschap en vormt samen daarmee het kapitaal van de fusievennootschap; hetzelfde geldt voor de diverse categorieën van reserves, de herwaarderingsmeerwaarden, de kapitaalsubsidies, het overgedragen resultaat en het resultaat van het lopende boekjaar. Zo ook voor de opbrengsten en kosten van het lopende boekjaar : de opbrengsten en kosten van het boekjaar van de overgenomen vennootschap worden opbrengsten en kosten van het boekjaar van de fusievennootschap. In voorkomend geval wordt evenwel rekening gehouden met de gewijzigde fiscale kwalificatie van de reserves ten gevolge van de fusie bij de overgenomen vennootschap;

d) de aandelen die ondernemingen-aandeelhouders van de overgenomen vennootschap ontvangen van de overnemende vennootschap in ruil voor de aandelen die zij in de overgenomen vennootschap bezaten, worden gewaardeerd tegen de boekwaarde van de aandelen van de overgenomen vennootschap waarvoor zij in de plaats komen (2e lid van artikel 29, § 1 bis, ingevoegd bij artikel 2 van dit besluit).

Gevolggend aan de suggestie van de Raad van State om in het besluit aan te geven hoe een opleg in geld die de aandeelhouders van de overgenomen of gesplitste vennootschap verkrijgen, boekhoudkundig moet worden verwerkt, bepaalt het besluit dat het bedrag van die opleg afgetrokken wordt van de boekwaarde — bij voorrang van de aanschaffingswaarde — van de aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap, wanneer die opleg is onttrokken aan het kapitaal of de uitgiftepremie van de overgenomen of gesplitste vennootschap; in de andere gevallen wordt dat bedrag in resultaat genomen.

Diezelfde gevolgen gelden voor fusies door oprichting van een nieuwe vennootschap en voor splitsingen en daarmee door de vennootschapswet gelijkgestelde verrichtingen. Zij gelden weliswaar alleen — en dat is belangrijk — voor verrichtingen zoals bepaald in respectievelijk artikel 174/1, §§ 1 en 2 van de voornoemde vennootschapswet (fusie door overnemering), artikel 174/17, §§ 1 en 2 (fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap), artikel 174/24 (met fusie door overnemering gelijkgestelde verrichtingen), artikel 174/26, §§ 1 en 2 (splitsing door overnemering), artikel 174/45 (splitsing door oprichting van een nieuwe vennootschap), en artikel 174/52 (splitsing door opslorping en oprichting van een nieuwe vennootschap).

Deze beginselen worden verwoord in het nieuwe artikel 36 bis, § 2, ingevoegd in het besluit van 8 oktober 1978 door artikel 3 van het besluit dat U wordt voorgelegd alsook in de artikelen 36 ter en 36 quater die terzake uitdrukkelijk verwijzen naar artikel 36 bis.

Als daarentegen de verrichting waartoe door de onderneming wordt beslist niet strookt met de voorwaarden van deze artikelen uit de vennootschapswet (b.v. een opleg in contanten boven het wettelijk maximum of een reeds aangevangen verdeling van de activa onder de aandeelhouders), komt zij neer op een vereffening en gelden hiervoor de desbetreffende voorschriften uit de vennootschapswet. In deze gevallen betekent de discontinuïteit in handelsrechtelijk opzicht ook discontinuïteit in boekhoudrechtelijk opzicht, op het vlak van de waardering van de ingebrachte actief- en passiefbestanddelen en op het vlak van de als vergoeding voor de inbreng verkregen aandelen.

## 2. Exceptions à la continuité comptable des entreprises fusionnantes

### 2.1. Ajustement du capital en cas d'actions avec mention de valeur nominale

Lorsque le capital de la société absorbante est représenté par des actions avec mention de valeur nominale, le montant de l'augmentation de capital résultant de l'apport du capital de la société absorbée pourra ne pas correspondre au capital nominal représenté par les actions émises en rémunération de la fusion. L'article 36 bis, § 4 nouveau inséré dans l'arrêté du 8 octobre 1976 prévoit en ce cas l'ajustement du capital nominal, selon le cas, par prélèvement sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée conformément aux décisions de l'assemblée générale de fusion ou par imputation à la prime d'émission.

### 2.2. Paiement d'une soulte

Les lois sur les sociétés permettent que la rémunération attribuée aux actionnaires de la société absorbée soit constituée à titre accessoire par une soulte en espèces. Celle-ci est, en vertu de l'article 36 bis, § 5 nouveau inséré dans l'arrêté du 8 octobre 1976, réputée être prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée, selon les modalités prévues par la décision de fusion.

Il appartiendra à l'assemblée générale de fusion de décider, dans le respect des dispositions des lois sur les sociétés et notamment de celles relatives aux réductions de capital et aux montants susceptibles d'être attribués aux associés, sur quelle rubrique des capitaux propres la soulte sera prélevée. Celle-ci ne pourra pas être prélevée sur les plus-values de réévaluation ou sur les subsides en capital, lesquels ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une répartition aux actionnaires.

A défaut de décision de l'assemblée générale, cette imputation se fera dans l'ordre sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et les statuts permettent de distribuer.

### 2.3. Actions de la société absorbée ne donnant pas lieu à attribution d'actions de la société absorbante

Aux termes de l'article 174/11, § 2, des lois sur les sociétés, aucune action de la société absorbante ne peut être attribuée en échange d'actions de la société absorbée, détenues soit par la société absorbante soit par la société absorbée elle-même.

#### a) Actions propres détenues par la société absorbée (article 36 bis, § 3 nouveau de l'arrêté royal du 8 octobre 1976)

En cas de détention par la société absorbée d'actions propres, elle aura dû, en application de l'article 52 bis, § 2, des lois sur les sociétés, constituer une réserve indisponible à concurrence de la valeur comptable de ces actions propres. L'application de la règle susvisée aura en ce cas pour effet, conformément à l'article 52 bis, § 6, des lois sur les sociétés, une annulation simultanée des actions propres et de la réserve indisponible. Si la réserve indisponible n'avait pas été constituée, l'annulation des actions propres aurait comme contrepartie une réduction des réserves disponibles ou une réduction du capital selon les dispositions de l'article 52 bis, § 6 susvisé.

#### b) Actions de la société absorbée détenues par la société absorbante (article 36 bis, § 6 nouveau de l'arrêté royal du 8 octobre 1976)

En cas de détention d'actions de la société absorbée par la société absorbante, l'annulation de ces actions aura comme contrepartie la quote-part de l'actif net de la société absorbée correspondant à ces actions et l'annulation des capitaux propres de la société absorbée qui y correspondent. En conséquence, les différents éléments des capitaux propres de la société absorbée ne seront repris dans les comptes de la société absorbante qu'à concurrence de la fraction de ceux-ci correspondant aux actions de la société absorbée ayant donné lieu à attribution d'actions de la société absorbante.

De façon générale, la valeur comptable des actions annulées ne correspondra pas à la quote-part de l'actif net de la société absorbée correspondant à ces actions. Ceci signifie que cette quote-part de l'actif net de la société absorbée a, économiquement, fait antérieurement l'objet, de la part de la société absorbante, d'une acquisition à un prix s'écartant de la valeur comptable de la quotité correspondante de l'actif net de la société absorbée, au moment de la fusion.

## 2. Uitzonderingen op de boekhoudkundige continuïteit van de fusurerende ondernemingen

### 2.1. Kapitaalcorrectie in geval van aandelen met nominale waardevermelding

Wanneer het kapitaal van de overnemende vennootschap is vertegenwoordigd door aandelen met nominale waardevermelding, kan het voorkomen dat het bedrag van de kapitaalverhoging ten gevolge van de inbreng van het kapitaal van de overgenomen vennootschap, niet overeenstemt met het nominale kapitaal vertegenwoordigd door de aandelen die zijn uitgegeven ter vergoeding van de fusie. Het nieuwe artikel 36 bis, § 4, dat in het besluit van 8 oktober 1976 wordt ingevoegd, bepaalt in dit geval dat het nominale kapitaal wordt gecorrigeerd, naar gelang van het geval, door onttrekking aan de andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap overeenkomstig de beslissingen van de algemene vergadering die tot fusie besluit, of door toerekening aan de uitgiftepremie.

### 2.2. Betaling van een opleg

Krachtens de vennootschapswet mag de vergoeding die aan de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap wordt toegekend, onder andere een opleg in geld bevatten. Op grond van het nieuwe artikel 36 bis, § 5 dat in het besluit van 8 oktober 1976 wordt ingevoegd, wordt deze opleg geacht te zijn onttrokken aan het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, overeenkomstig de regels die daartoe in de fusiebeslissing zijn vastgelegd.

Het komt toe aan de algemene vergadering die tot fusie besluit om te beslissen op welke post van het eigen vermogen de opleg wordt aangerekend mits naleving van de bepalingen van het vennootschapsrecht, meer bepaald deze met betrekking tot kapitaalvermindering en voor uitkering vatbare bedragen. Deze opleg kan niet aangerekend worden aan de herwaarderingsmeerwaarden of kapitaalsubsidies aangezien deze niet in aanmerking komen voor uitkering aan de aandeelhouders.

Bij gebrek aan beslissing van de algemene vergadering geschiedt deze toerekening, in volgorde, aan de overgedragen winst, de beschikbare reserves en de andere reserves die volgens de wet en de statuten mogen uitgekeerd worden.

### 2.3. Aandelen van de overgenomen vennootschap die niet worden omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap

Krachtens artikel 174/11, § 2, van de vennootschapswet vindt er geen omwisseling plaats van aandelen van de overnemende vennootschap tegen aandelen van de overgenomen vennootschap die worden gehouden hetzij door de overnemende vennootschap hetzij door de overgenomen vennootschap zelf.

#### a) Eigen aandelen gehouden door de overgenomen vennootschap (nieuw artikel 36 bis, § 3, van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976)

Wanneer de overgenomen vennootschap eigen aandelen bezit moet zij, met toepassing van artikel 52 bis, § 2, van de vennootschapswet, een onbeschikbare reserve hebben gevormd ten belope van de boekwaarde van deze eigen aandelen. De toepassing van voornoemde regel zal in dit geval tot gevolg hebben, overeenkomstig artikel 52 bis, § 6, van de vennootschapswet, dat tegelijkertijd de eigen aandelen worden ingetrokken en de onbeschikbare reserve wordt afgeboekt. Wanneer er geen onbeschikbare reserve is gevormd, moeten bij de intrekking van de eigen aandelen de beschikbare reserves naar verhouding dan wel het kapitaal worden verminderd, overeenkomstig de bepalingen van voornoemd artikel 52 bis, § 6.

#### b) Aandelen van de overgenomen vennootschap gehouden door de overnemende vennootschap (nieuw artikel 36 bis, § 6, van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976)

Wanneer de aandelen die de overnemende vennootschap bezit in de overgenomen vennootschap worden ingetrokken, dan worden het netto-actief en het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap verminderd naar verhouding van het met deze aandelen overeenstemmende bedrag. In de boekhouding van de overnemende vennootschap worden de eigen-vermogensbestanddelen van de overgenomen vennootschap bijgevolg slechts opgenomen ten belope van de fractie die overeenstemt met de aandelen van de overgenomen vennootschap die zijn omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap.

In de regel zal de boekwaarde van de ingetrokken aandelen niet overeenstemmen met de dienovereenkomstige fractie van het netto-actief van de overgenomen vennootschap. Economisch gezien betekent dit dat de prijs waartegen de overnemende vennootschap deze fractie van het netto-actief van de overgenomen vennootschap in het verleden heeft verworven, verschilt van de hiermee overeenstemmende boekwaarde op het tijdstip van de fusie.

Cette opération d'acquisition est entièrement distincte de l'opération de fusion. La règle de continuité comptable de la fusion (principe de la mise en commun — pooling method) ne trouve dès lors pas à s'appliquer à concurrence de la quotité d'actions de la société absorbée détenue par la société absorbante. L'écart entre la valeur comptable des actions de la société absorbée détenues par la société absorbante et la quotité de l'actif net comptable de la société absorbée à laquelle elles correspondent, doit, par conséquent, recevoir un traitement spécifique tenant compte du fait qu'il représente un élément constitutif d'un prix d'acquisition. Le traitement dans les comptes de la société absorbante de cet écart dépendra de sa nature ou de son origine; celles-ci peuvent être multiples.

1° Si la valeur comptable des actions détenues par l'absorbante dans la société absorbée excède la quote-part correspondante des capitaux propres de cette dernière, c'est soit que certains actifs de la société absorbée ont une valeur comptable inférieure à leur valeur réelle, soit que les provisions et dettes sont surévaluées, soit que le patrimoine de la société absorbée comporte des éléments — notamment des éléments immatériels ou des perspectives de rentabilité future élevée — non exprimés dans ses comptes, soit que la valeur d'acquisition des actions a comporté un élément d'escompte de bénéfices de synergies futures ou de valeur de convenance, soit, enfin, que la société absorbante n'a pas effectué les réductions de valeur qui s'imposaient sur la valeur d'acquisition des actions qu'elle détenait.

Dans la logique de ce qui est prévu par l'arrêté royal du 6 mars 1990 en matière de comptes consolidés, en exécution de la septième directive, l'arrêté qui Vous est soumis prévoit que cet écart est imputé dans la mesure du possible aux éléments d'actif de la société absorbée qui ont une valeur réelle supérieure à leur valeur comptable. Ces imputations se font de manière directe.

Dans la mesure toutefois où cet écart est imputable à une surévaluation des dettes ou à des amortissements, des réductions de valeur ou des provisions actés au compte de résultats de la société absorbée, devenus sans objet ou excédentaires, l'élimination de l'écart doit s'opérer par un redressement ou une reprise de ces excédents lors de la fusion, par le compte de résultats.

La différence qui subsiste après ces imputations est, selon le cas, portée à la rubrique « Goodwill » et amortie selon les règles habituelles, soit prise immédiatement en charge.

2° Dans l'hypothèse inverse, c'est-à-dire lorsque la valeur comptable des actions est inférieure à la quote-part correspondante de l'actif net de la société absorbée, l'origine s'en situera généralement dans le fait que les actions sont restées actées à leur valeur d'acquisition et que celle-ci ne tient pas compte des bénéfices réservés ou des plus-values actées par la société absorbée. Dans certains cas, cet écart peut toutefois s'expliquer par le fait que le prix d'acquisition des actions a tenu compte de moins-values non exprimées sur les actifs, de l'insuffisance des provisions constituées ou de l'absence ou de l'insuffisance de rentabilité ou par le fait qu'en considération de ces éléments défavorables, des réductions de valeur ont été actées sur la valeur d'acquisition des actions, ramenant leur valeur comptable en deçà de la quote-part qu'elles représentent dans les capitaux propres de la société absorbée.

L'application des principes susvisés conduit à prévoir que, dans la mesure où la différence est imputable à des surévaluations d'actifs ou à des sous-évaluations de passifs dans le chef de la société absorbée, elle est éliminée par la prise en charge par le compte de résultats, lors de la fusion, des insuffisances d'amortissements, des réductions de valeur, des provisions ou des redressements actés.

L'écart qui subsiste après ces redressements, (c'est-à-dire la différence entre la valeur d'acquisition des actions et la valeur de l'actif net qui s'y substitue) revêt la nature d'un résultat et doit dès lors être porté au compte de résultats.

c) Actions d'une société absorbée détenues par une autre société absorbée (article 36bis, § 6 nouveau de l'arrêté royal du 8 octobre 1976)

Ni la troisième directive ni les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne règlent de manière expresse l'hypothèse où des actions de la société absorbée seraient détenues par une autre société absorbée simultanément. La logique et la cohérence commandent toutefois d'assimiler cette situation à celle où les actions de la société absorbée en cause sont détenues par la société absorbante.

Er is geen enkel verband tussen deze verwerving en de fusie. De boekhoudkundige-continuïteitsregel bij fusie (pooling method) geldt derhalve niet met betrekking tot het aandelenpakket dat de overnemende vennootschap in de overgenomen vennootschap bezit. Het verschil tussen de boekwaarde van de aandelen van de overgenomen vennootschap in bezit van de overnemende vennootschap en de hiermee overeenstemmende fractie van het boekhoudkundige netto-actief van de overgenomen vennootschap, moet bijgevolg op specifieke wijze worden verwerkt, rekening houdend met het feit dat deze fractie mede de aanschaffingsprijs bepaalt. Hoe dit verschil in de boekhouding van de overnemende vennootschap moet worden verwerkt, hangt af van zijn aard of oorsprong, en die kunnen heel verscheiden zijn.

1° Indien de boekwaarde van de aandelen die de overnemende vennootschap bezit in de overgenomen vennootschap, groter is dan de overeenstemmende fractie van het eigen vermogen van laatstgenoemde, dan is dat hetzij omdat de boekwaarde van bepaalde activa van de overgenomen vennootschap kleiner is dan hun reële waarde, hetzij omdat de voorzieningen en schulden zijn overgewaardeerd, hetzij omdat in het vermogen van de overgenomen vennootschap bestanddelen voorkomen — zoals immateriële zaken of het vooruitzicht op een sterke toekomstige rendabiliteit — die niet in haar boekhouding zijn uitgedrukt, hetzij omdat de verwachte positieve werking van toekomstige synergieën dan wel een subjectieve waarde medebepalend zijn geweest voor de aanschaffingswaarde van de aandelen, hetzij, tenslotte, omdat de overnemende vennootschap op de aanschaffingswaarde van de aandelen in haar bezit niet de noodzakelijke waardeverminderingen heeft toegepast.

In de logica van de regels van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening waarmee de zevende richtlijn ten uitvoer is gelegd, hoort op grond van het besluit dat U wordt voorgelegd, dit verschil in zover mogelijk te worden toegerekend aan de actief-bestanddelen van de overgenomen vennootschap met een grotere reële waarde dan hun boekwaarde. De toerekening geschiedt rechtstreeks.

Inzover evenwel dit verschil voortvloeit uit een overwaardering van schulden, uit afschrijvingen, waardeverminderingen of voorzieningen die door de overgenomen vennootschap in resultaat zijn genomen maar niet langer dienstig dan wel overvloedig zijn, moet dit verschil worden weggewerkt door deze overschotten bij de fusie te corrigeren of terug te nemen via de resultatenrekening.

Het overblijvende verschil na deze toerekeningen wordt, naar gelang van het geval, geboekt in de post « Goodwill » en afgeschreven volgens de gebruikelijke regels, ofwel onmiddellijk ten laste genomen.

2° In het tegenovergestelde geval, namelijk wanneer de boekwaarde van de aandelen kleiner is dan de overeenstemmende fractie van het netto-actief van de overgenomen vennootschap, zal de oorsprong daarvan meestal liggen in het feit dat de aandelen geboekt zijn gebleven tegen aanschaffingswaarde en dat die geen rekening houdt met door de overgenomen vennootschap gereserveerde winsten of geboekte meerwaarden. In bepaalde gevallen kan dit verschil evenwel worden verklaard door het feit dat in de aanschaffingsprijs van de aandelen rekening is gehouden met niet uitgedrukte minderwaarden op de activa, met het ontoereikende karakter van de gevormde voorzieningen of met een ontbrekende dan wel ontoereikende geachte rendabiliteit. Een andere verklaring kan zijn dat, gezien al deze ongunstige factoren, op de aanschaffingswaarde van deze aandelen waardeverminderingen zijn toegepast, waardoor hun boekwaarde is gedaald onder de fractie die zij vertegenwoordigen in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap.

Op grond van voornoemde beginselen wordt bepaald dat het verschil, in zover dit te wijten is aan de overwaardering van activa of de onderwaardering van passiva door de overgenomen vennootschap, wordt geëlimineerd door bij de fusie alle ontoereikende afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen of correctieboekingen, in resultaat te nemen.

Het overblijvende verschil na deze correcties (met andere woorden, het verschil tussen de aanschaffingswaarde van de aandelen en de waarde van het netto-actief dat ervoor in de plaats komt) is een resultaat en moet derhalve in de resultatenrekening worden uitgedrukt.

c) Aandelen van een overgenomen vennootschap gehouden door een andere overgenomen vennootschap (nieuw artikel 36bis, § 6 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976)

Zomin de derde richtlijn als de vennootschapswet bevat een uitdrukkelijke regeling voor het geval waarin aandelen van de overgenomen vennootschap zouden worden gehouden door een andere tegelijkertijd overgenomen vennootschap. Om redenen van logica en coherentie moet dergelijke situatie evenwel worden gelijkgesteld met het geval waarin de aandelen van de betrokken overgenomen vennootschap worden gehouden door de overnemende vennootschap.

### 3. Elimination des relations réciproques entre les sociétés fusionnantes

Du fait de la fusion, les éléments résultant des relations réciproques, en termes de créances et de dettes, de produits et de charges et de droits et d'engagements entre sociétés fusionnantes s'éteignent de plein droit par confusion.

### 4. Apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens (article 6)

En vue de favoriser les regroupements et restructurations d'entreprises, le législateur fiscal a, depuis de nombreuses années, permis, à certaines conditions, de réaliser les apports d'universalités (autres que les fusions) ainsi que les apports de branches d'activités, sous le bénéfice de la neutralité fiscale.

Il paraît opportun dès lors, dans le prolongement des dispositions relatives au traitement dans les comptes des entreprises des opérations de fusion et de scission, de régler, dans la même optique de continuité d'entreprise, le traitement comptable des apports d'universalité et des apports de branches d'activité. Cette continuité s'attache non seulement, dans le chef de la société bénéficiaire des apports, aux éléments apportés mais également, dans le chef de l'entreprise apporteuse, aux actions et parts obtenues en rémunération (article 29, nouveau § 1<sup>er</sup> bis, alinéa 2).

Quant au champ d'application de cette disposition, il a paru souhaitable de le limiter, du moins dans un premier temps, aux apports de branches d'activités ou d'universalités de biens répondant aux conditions prévues par la législation fiscale pour l'obtention de la neutralité fiscale de l'opération (article 46, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

### 5. Valeur d'acquisition de biens et valeurs acquis par voie d'échange (article 1<sup>er</sup>)

L'introduction dans l'arrêté royal du 8 octobre 1976 de règles spécifiques en matière de fusions, de scissions et d'apports d'universalités ou de branches d'activités rend souhaitable de préciser de manière plus claire la notion de « valeur d'acquisition » lorsque cette acquisition s'opère par voie d'échange.

En cas d'échange, le recours à la valeur d'acquisition, en tant que critère de référence, implique que l'on retienne la valeur du bien cédé en échange pour l'obtention du bien en cause. Cette valeur n'est de toute évidence pas le montant pour lequel ce bien figure au moment de l'échange, dans les comptes du cédant, mais bien sa valeur de marché. Cette valeur de marché correspond à la valeur « normale » telle qu'elle est définie à l'article 32, alinéa 2, du code de la T.V.A., à savoir « le prix pouvant être obtenu (à l'intérieur du pays) pour chacune des prestations ... dans des conditions de pleine concurrence, entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation ».

Si l'opération d'échange s'accompagne du versement d'une soule en espèces, la valeur d'acquisition du bien acquis par voie d'échange s'entend, dans le chef de l'entreprise qui a versé la soule, de la valeur de marché des biens cédés en échange, y compris, dès lors, le montant de la soule, et, dans le chef de l'entreprise qui a perçu la soule, de la valeur de marché des biens cédés en échange, déduction faite du montant de la soule.

Il se peut toutefois que la valeur de marché du bien cédé en échange soit difficilement déterminable, alors que la valeur de marché du bien acquis l'est aisément, car bénéficiant d'un marché effectif. En ce cas c'est la valeur de marché de ce dernier, offrant une plus grande certitude, qui sera retenue.

Les opérations d'échange visées par cet article sont les échanges s'analysant comme une double aliénation entre mêmes parties. Elles englobent les échanges de tous biens, droits ou valeurs et pas seulement les échanges de choses. Elles ne recouvrent toutefois ni les opérations de souscription ou d'apport visées par l'article 23 de l'arrêté du 8 octobre 1976, ni les échanges qui, sans affecter le droit, ne concernent que l'instrumentum dans lequel le droit est incorporé.

### 6. Valeur d'acquisition des participations, actions et parts (article 2)

La consécration du principe de la continuité comptable dans le chef de l'entreprise recevant des actions de la société absorbante en échange des actions de la société absorbée qu'elle détenait, comme dans le chef de l'entreprise recevant, à la suite d'une scission, des actions des sociétés auxquelles les éléments du patrimoine de la société scindée sont apportés, rend souhaitable de préciser dans l'arrêté la notion de valeur d'acquisition des participations, actions ou parts obtenues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou par apport ou conversion de créances sur la société elle-même.

### 3. Eliminatie van wederzijdse relaties tussen fusierende vennootschappen

Bij fusie gaan alle bestanddelen die voortvloeien uit de wederzijdse relaties, in de zin van vorderingen en schulden, opbrengsten en kosten en rechten en verplichtingen tussen fusierende vennootschappen, van rechtswege teniet ingevolge vermenging.

### 4. Inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen (artikel 6)

Met de bedoeling een hergroepering en herstructurering van ondernemingen in de hand te werken, staat de fiscale wetgever al jarenlang op bepaalde voorwaarden belastingvrijdom toe voor de inbreng van een algemeenheid van goederen (buiten fusies) alsook voor de inbreng van een bedrijfsafdeling.

Het lijkt dan ook logisch om, in het verlengde van de voorschriften op de verwerking van fusies en splitsingen in de boekhouding van ondernemingen, hetzelfde continuïteitsbeginsel te hanteren voor de boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling. De onderliggende continuïteit geldt echter niet alleen voor de vennootschap waarin de inbreng geschiedt, wat de ingebrachte bestanddelen betreft, maar ook voor de onderneming die de inbreng doet, wat de aandelen betreft die zij als vergoeding ontvangt (artikel 29, nieuwe § 1 bis, tweede lid).

Wat het toepassingsgebied van deze bepaling betreft, leek het verkieslijk dit — althans in een eerste fase — te beperken tot inbrengen van bedrijfsafdelingen of algemeenheden van goederen die voldoen aan de voorwaarden die de belastingwetgeving stelt om voor die verrichting belastingvrijdom te verkrijgen (artikel 46, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, W.I.B. 1992).

### 5. Aanschaffingswaarde van goederen verworven door ruil (artikel 1)

Nu in het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 specifieke regels worden ingevoerd voor fusies, splitsingen en inbrengen van bedrijfsgeheelen of activiteitsbranches, is het wenselijk het begrip « aanschaffingswaarde » duidelijker te omschrijven wanneer die aanschaffing geschiedt door ruil.

Bij een ruil impliceert het gebruik van de aanschaffingswaarde als referentienorm, dat de waarde wordt genomen van het goed dat in ruil is overgedragen om het betrokken goed te verkrijgen. Die waarde is in elk geval niet het bedrag waarvoor dit goed op het ogenblik van de ruil in de boekhouding van de cedent voorkomt, maar wel de marktwaarde. Die marktwaarde stemt overeen met de « normale » waarde zoals bepaald in artikel 32, 2<sup>e</sup> lid, van het B.T.W.-Wetboek, namelijk « de prijs die hier te lande ... in dezelfde handelsfase voor ieder van de prestaties kan worden verkregen onder vrije mededinging tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen ».

Als bij de ruil een opleg in geld is verkregen, is voor de onderneming die de opleg heeft betaald, de aanschaffingswaarde van het door ruil verworven actief, de marktwaarde van de in ruil overgedragen goederen, met inbegrip dus van het bedrag van de opleg; voor de onderneming die de opleg heeft ontvangen is de aanschaffingswaarde de marktwaarde van de in ruil overgedragen goederen, na aftrek van het bedrag van de opleg.

Het kan evenwel voorkomen dat de marktwaarde van het in ruil overgedragen goed moeilijk, maar van het verworven goed gemakkelijk is vast te stellen, omdat er een effectieve markt voor bestaat. In dat geval wordt laatstgenoemde marktwaarde genomen, aangezien die zekerder is.

De ruilverrichtingen als bedoeld in dit artikel zijn de verrichtingen waarbij tussen dezelfde partijen een dubbele vervreemding plaatsheeft. Die verrichtingen kunnen betrekking hebben op elke ruil van goederen, rechten of waarden, dus niet enkel van zaken. Zij kunnen evenwel niet slaan op inschrijvingen of inbrengen als bedoeld in artikel 23 van het besluit van 8 oktober 1976 evenmin als op ruilverrichtingen die enkel betrekking hebben op het instrument waarin een recht is vervat, zonder te raken aan het recht zelf.

### 6. Aanschaffingswaarde van deelnemingen en aandelen (artikel 2)

Nu het beginsel van de boekhoudkundige continuïteit is ingevoerd ten aanzien van de onderneming die aandelen van de overnemende vennootschap ontvangt in ruil voor de aandelen van de overgenomen vennootschap in haar bezit, alsook ten aanzien van de onderneming die ten gevolge van een splitsing aandelen ontvangt van de vennootschappen waarin de vermogensbestanddelen van de gesplitste vennootschap worden ingebracht, is het wenselijk gebleken in het besluit een duidelijkere omschrijving in te lassen van het begrip aanschaffingswaarde van deelnemingen of aandelen wanneer die zijn verkregen als vergoeding voor inbrengen die niet in contanten bestaan of door inbreng of omzetting van vorderingen op de vennootschap zelf.

C'est pourquoi l'article 29, § 1<sup>er</sup> bis nouveau, introduit dans l'arrêté du 8 octobre 1976 par l'article 2 du projet, définit la valeur d'acquisition des participations, actions ou parts acquises par voie d'apports ne consistant pas en numéraire ou par apport ou conversion de créances sur la société elle-même, par référence à la valeur conventionnelle des apports et créances en cause. Au cas toutefois où la valeur de marché de ces biens, valeurs ou créances dépasserait la valeur conventionnelle qui leur est attribuée, c'est cette valeur de marché qui devrait être retenue pour l'évaluation des actions et parts obtenues en contrepartie.

A l'occasion de cette modification de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, il a paru souhaitable d'y apporter quelques modifications révélées opportunes à l'expérience, relevant d'autres domaines.

#### A. Définition de la location-financement et des droits similaires (article 8, § 3, 2<sup>o</sup>)

Au regard des développements qu'a connus la pratique en matière de location-financement, il a paru nécessaire au Gouvernement de revoir, sous certains points, la définition retenue pour l'application de la réglementation comptable aux conventions de location-financement.

La reconstitution intégrale du capital investi par le donneur dans le bien, par le droit aux redevances échelonnées et aux montants qui lui reviennent en vertu du contrat de location-financement, reste le critère déterminant pour caractériser, au regard du droit comptable, les opérations de location-financement et les opérations qui leur sont assimilées.

En revanche, si l'existence d'une option d'achat ou d'un transfert de propriété à l'échéance de la convention constitue un élément normal d'une convention de location-financement, dès lors qu'il y a reconstitution du capital investi et probabilité qu'il subsiste, à l'échéance, une valeur effective d'utilisation du bien dans le chef du preneur, l'insertion dans la convention d'une clause prévoyant une telle option d'achat ou un tel transfert automatique de la propriété n'est plus considérée comme un élément déterminant de la qualification de l'opération en vue de son traitement dans les comptes.

Le texte nouveau détermine toutefois de manière plus précise les éléments à prendre en considération pour apprécier s'il y a reconstitution intégrale du capital.

Si le contrat prévoit une option d'achat en faveur du preneur, le prix à payer en cas d'exercice de cette option d'achat est pris en considération en tant qu'élément de reconstitution du capital investi, mais seulement s'il est hautement probable que l'option sera effectivement levée à l'expiration du contrat. Cette probabilité devant être appréciée dès la conclusion du contrat, il est prévu, de façon quelque peu forfaitaire, que le montant à payer en cas de levée de l'option ne sera pris en considération que s'il représente quinze pour cent au plus du capital investi par le donneur dans le bien en cause. Il est permis de penser, en effet, que si le prix de levée de l'option représente une quotité supérieure, le donneur n'aura pas effectivement transféré au preneur l'essentiel des risques afférents au bien et que l'opération ne s'apparente dès lors pas à une opération de crédit. A une option d'achat est assimilée, dans les mêmes limites de quinze pour cent, la faculté pour le preneur de poursuivre le contrat moyennant une redevance réduite. Une telle faculté est fréquemment prévue dans les contrats de location-financement. La prise en considération du prix d'exercice de l'option d'achat stipulée en faveur du preneur ne concerne toutefois que les opérations portant sur des biens meubles. En matière immobilière, l'option d'achat est, de manière générale, censée correspondre à la valeur du terrain et le prix d'exercice est rarement fixé, en début de contrat, à un montant déterminé.

Il n'est pas rare que le donneur se réserve une option de vente du bien en cause, soit à l'égard du preneur, soit à l'égard d'un tiers, généralement le fournisseur du bien, ou qu'il obtienne du preneur ou d'un tiers un engagement d'acquisition du bien en cause. En ce cas, l'essentiel des risques attachés au bien sont transférés au preneur ou au tiers. Il est normal dès lors que le prix d'exercice de l'option de vente ou le prix à payer en vertu de l'engagement d'achat entre en ligne de compte pour la détermination de la reconstitution intégrale du capital dans le chef du donneur, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la limite susvisée de quinze pour cent. Le prix à obtenir par le donneur en cas d'exercice de l'option de vente ou d'exécution de l'engagement d'acquisition n'est toutefois pris en considération que s'il est déterminé et que si l'engagement a été souscrit lors de la conclusion de l'opération de location-financement. En matière de leasing immobilier la règle s'applique aux droits réels que le donneur détient et qui font l'objet de l'option de vente ou de l'engagement d'achat.

Daarom verwijst artikel 29, nieuwe § 1 bis, zoals ingevoerd in het besluit van 8 oktober 1976 door artikel 2 van dit ontwerp, voor de omschrijving van de aanschaffingswaarde van deelnemingen of aandelen die zijn verworven via inbrengen die niet in contanten bestaan of via inbreng of omzetting van vorderingen op de vennootschap zelf, naar de conventionele waarde van de betrokken inbrengen en vorderingen. In geval de marktwaarde van deze goederen, waarden of vorderingen evenwel groter zou zijn dan de hieraan toegekende conventionele waarde, dient deze marktwaarde te worden gehanteerd voor de waardering van in de ruil verkregen aandelen.

Bij de wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, leek het wenselijk, op basis van de opgedane ervaring, nog een aantal andere wijzigingen door te voeren.

#### A. Omschrijving van leasing en soortgelijke rechten (artikel 8, § 3, 2<sup>o</sup>)

Rekening houdend met de recente ontwikkelingen op het vlak van de financieringshuur, leek het voor de Regering noodzakelijk de omschrijving hiervan voor de toepassing van de boekhoudreglementering op de financieringshuurovereenkomsten, op bepaalde punten te herzien.

Het feit dat het door de gever geïnvesteerde kapitaal, integraal wordt wedersamengesteld op grond van zijn recht op de termijnen en op bedragen die hem krachtens de leasingovereenkomst toekomen, blijft een doorslaggevend criterium in de boekhoudrechtelijke definitie van leasingverrichtingen en daarmee gelijkgestelde verrichtingen.

Weliswaar kan een koopoptie of een eigendomsoverdracht bij het verstrijken van de overeenkomst die in een financieringshuurovereenkomst is bedongen, als een normaal bestanddeel hiervan worden beschouwd, gezien de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal en de waarschijnlijkheid dat er na afloop een effectieve gebruikswaarde overblijft voor de leasingsnemer, maar het feit zelf dat dergelijke koopoptie of automatische eigendomsoverdracht hierin voorkomt, wordt niet langer beschouwd als bepalend voor de kwalificatie van die verrichting voor haar boekhoudkundige verwerking.

De nieuwe tekst bepaalt echter duidelijker welke gegevens in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen of het kapitaal integraal wordt wedersamengesteld.

Wanneer in de overeenkomst een koopoptie ten gunste van de nemer voorkomt, dan wordt de te betalen prijs bij uitoefening van deze koopoptie in aanmerking genomen als bestanddeel van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal, zij het enkel als hoogst waarschijnlijk de optie daadwerkelijk zal worden gelicht bij de afloop van de overeenkomst. Aangezien die waarschijnlijkheid moet worden ingeschat van bij de sluiting van de overeenkomst, wordt op enigszins forfaitaire wijze bepaald dat het te betalen bedrag bij de lichte van de optie enkel in aanmerking komt wanneer het ten hoogste 15 % vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het betrokken goed heeft geïnvesteerd. Mocht de prijs voor de optielichting procentueel meer bedragen, dan zou dit er immers kunnen op wijzen dat de gever de belangrijkste risico's verbonden aan het goed niet echt aan de nemer heeft overgedragen en dat de verrichting derhalve niet kan worden gekwalificeerd als een kredietverrichting. Binnen dezelfde 15 %-grens wordt met een koopoptie de mogelijkheid gelijkgesteld waarbij de nemer de overeenkomst tegen een lagere vergoeding kan voortzetten. Die mogelijkheid wordt vaak bedongen in leasingovereenkomsten. De prijs voor het lichten van de koopoptie ten gunste van de nemer, kan evenwel enkel in aanmerking worden genomen als het gaat om verrichtingen op roerende goederen. Voor vastgoed wordt een koopoptie meestal geacht overeen te stemmen met de waarde van het terrein en wordt de prijs voor het lichten daarvan zelden bij de aanvang van de overeenkomst op een welbepaald bedrag vastgesteld.

Het gebeurt niet zelden dat de gever zich een verkoopoptie voorbehoudt op het betrokken goed, hetzij tegenover de nemer, hetzij tegenover een derde, meestal de leverancier van het goed, dan wel dat hij van de nemer of van een derde een verbintenis tot aankoop van het betrokken goed bedingt. In voorkomend geval worden de belangrijkste aan het goed verbonden risico's aan de nemer of aan de derde overgedragen. Het is dan ook normaal dat de prijs voor het lichten van de verkoopoptie of de krachtens de koopverbintenis te betalen prijs in aanmerking wordt genomen voor de bepaling van de integrale wedersamenstelling van het kapitaal ten aanzien van de gever, zonder dat daarom rekening moet worden gehouden met voornoemde beperking van 15 %. De prijs die de gever moet krijgen bij het lichten van de verkoopoptie of de uitvoering van de koopverbintenis, wordt evenwel enkel in aanmerking genomen wanneer die bepaald is en wanneer de verbintenis is aangegaan bij het afsluiten van de leasingverrichting. Voor vastgoedleasing geldt die regel voor de zakelijke rechten die de gever bezit en waarop de verkoopoptie of de koopverbintenis slaat.

Le texte proposé maintient la distinction opérée dans le texte actuel, quant à la détermination de la reconstitution intégrale du capital investi, entre les conventions de location-financement et droits similaires sur des immeubles bâtis et celles portant sur des biens meubles. Dans le premier cas, il est prévu que les redevances échelonnées dues en vertu du contrat doivent couvrir (outre les intérêts et les charges de l'opération) la reconstitution intégrale de la partie du capital investie par le donneur dans la seule construction. Dans le second cas, les redevances dues en vertu du contrat, majorées le cas échéant du montant à payer en cas de levée de l'option d'achat, devront être au moins égales (outre les intérêts et les charges de l'opération) au montant du capital investi par le donneur dans le bien mobilier faisant l'objet du contrat.

Cette distinction tient à la circonstance que très fréquemment l'opération de leasing immobilier représente, quant à la construction, une opération de type financier jumelée à un investissement de type spéculatif dans le chef du donneur ou dans celui d'un tiers, en ce qui concerne le terrain.

La reconstitution intégrale du capital dont question dans la définition doit s'interpréter de bonne foi, compte tenu des conditions normales de marché. Ainsi, une convention prévoyant une reconstitution du capital à concurrence de 90 % mais assortie d'un taux d'intérêt supérieur au taux appliqué couramment sur le marché à la même époque pour de telles opérations et couvrant la différence, devrait être considérée comme répondant à la condition de reconstitution intégrale du capital.

A l'occasion de cette modification, est abrogée en ce qui concerne les opérations de location-financement mobilière, la disposition transitoire de l'article 46bis de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, relative aux opérations conclues avant le 1<sup>er</sup> janvier 1980. Cette disposition est devenue sans objet (article 7).

#### B. Provisions à caractère financier

Les études menées au cours des dernières années, notamment en matière de traitement des avoirs et engagements en devises et de traitement des nouveaux instruments financiers, ont révélé la nécessité d'introduire dans le plan comptable minimum normalisé la notion de provision à caractère financier, relevant des résultats financiers.

Tel est l'objet de l'article 9, 1<sup>o</sup>, et accessoirement de l'article 8, §§ 1<sup>er</sup> et 2.

#### C. Provisions à caractère exceptionnel

L'article 9, 2<sup>o</sup>, de l'arrêté propose également d'insérer dans le plan comptable minimum normalisé un poste relatif à l'utilisation des provisions pour risques et charges exceptionnels. De cette manière, un parallélisme est établi avec le fonctionnement des comptes relatifs aux provisions relevant des résultats courants d'exploitation ou des résultats financiers, du moins en ce qui concerne les dotations et les utilisations. L'utilisation d'une telle provision sera de ce fait toujours considérée comme une annulation au sein des résultats exceptionnels de l'impact des coûts enregistrés aux divers niveaux des charges exceptionnelles, alors que les charges avaient déjà fait antérieurement l'objet d'une dotation à une provision. Il conviendra toutefois d'avoir recours, selon le cas aux comptes 6351, 6361, 6371 ou 6561, si, comme l'a souligné la Commission des Normes comptables dans son avis 107/10, les charges effectivement supportées qui avaient été antérieurement provisionnées, constituent, quant à leur nature, pour l'entreprise, respectivement des charges d'exploitation ou des charges financières.

#### D. Placements en comptes à terme auprès de sociétés financières

A l'heure actuelle, la définition des « autres placements » englobe, outre les valeurs mobilières acquises au titre de placement de fonds et qui ne revêtent pas le caractère d'immobilisations financières, les créances en compte à terme sur les établissements de crédit ou sur des entreprises visées à l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, de l'arrêté royal n<sup>o</sup> 185 du 9 juillet 1935.

Cette dernière catégorie a été supprimée par la loi du 22 mars 1993. En conséquence, il importe de supprimer dans la définition susvisée, la référence qui y est faite. Dorénavant les créances sur ces entreprises seront classées sous les créances (rubriques V et VII).

#### E. Modifications de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés

Les modifications que l'arrêté qui Vous est soumis apporte à l'arrêté du 6 mars 1990 sont de nature essentiellement technique.

a) Le texte actuel de l'arrêté prévoit l'amortissement de l'écart positif de consolidation au titre de charge financière, à porter à ce titre sous une rubrique distincte du compte de résultat consolidé; la

Voor de vaststelling van de integrale wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal, handhaaft de voorgestelde tekst het onderscheid uit de huidige tekst tussen leasingovereenkomsten en gelijksoortige rechten op bebouwde onroerende goederen en dergelijke overeenkomsten op roerende goederen. In het eerste geval moet met de contractueel te storten termijnen, naast de rente en de kosten van de verrichting, ook de integrale wedersamenstelling zijn gedekt van het kapitaal dat de leasinggever in het gebouw heeft geïnvesteerd. In het tweede geval moet met de contractueel te storten termijnen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald om de koopoptie te lichten (en naast de rente en de kosten van de verrichting), ten minste ook het kapitaal kunnen worden gedekt dat de geveer heeft geïnvesteerd in het roerende goed waarop de overeenkomst slaat.

Dit onderscheid heeft te maken met het feit dat vastgoedleasing zeer vaak neerkomt op een financiële verrichting, wat het gebouw betreft, gekoppeld aan een speculatieve investering voor de geveer of een derde, wat het terrein betreft.

De integrale wedersamenstelling van het kapitaal waarvan sprake in de omschrijving, moet te goeder trouw worden geïnterpreteerd, rekening houdend met de normale marktvoorwaarden. Zodoende komt een overeenkomst met wedersamenstelling van het kapitaal ad 90 % maar tegen een hogere rentevoet dan de gangbare marktrente op dat tijdstip voor dergelijke verrichtingen, hogere rentevoet die het verschil zou dekken, in feite neer op een integrale wedersamenstelling van het kapitaal.

Bij deze wijziging wordt, voor roerende leasingverrichtingen, de overgangsbepaling opgeheven van artikel 46bis van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, in verband met verrichtingen die zijn afgesloten vóór 1 januari 1980. Deze bepaling is niet langer dienstig (artikel 7).

#### B. Voorzieningen met financieel karakter

Recente studies, inzonderheid over de verwerking van tegoeden en verplichtingen in deviezen en over de verwerking van nieuwe financiële instrumenten, hebben de noodzaak aan het licht gebracht om in het algemeen rekeningensstelsel het begrip voorziening met financieel karakter in te voeren onder de financiële resultaten.

Dat gebeurt met artikel 9, 1<sup>o</sup>, en bijkomend ook met artikel 8, §§ 1 en 2.

#### C. Voorzieningen met uitzonderlijk karakter

Artikel 9, 2<sup>o</sup>, van het besluit stelt ook voor om in het algemeen rekeningensstelsel een post in te voeren voor de besteding van voorzieningen voor uitzonderlijke risico's en kosten. Zo wordt gezorgd voor een parallelle werking met de rekeningen voor de voorzieningen verbonden aan de gewone bedrijfsresultaten of de financiële resultaten, althans wat de toevoegingen en bestedingen betreft. Telkens als zulk een voorziening wordt aangewend, zal dit dus worden beschouwd als een annulatie binnen de uitzonderlijke resultaten van de impact die op de diverse niveau's van de uitzonderlijke kosten werd waargenomen, terwijl deze kosten reeds vroeger werden geprovisioneerd. Naar gelang van het geval zullen de rekeningen 6351, 6361, 6371 of 6561 worden gebruikt, uitgaande — zoals de Commissie voor boekhoudkundige Normen heeft onderstreept in haar advies 107/10 — van de kwalificatie van de daadwerkelijk gedragen en voordien geprovisioneerde kosten als respectievelijk bedrijfskosten of financiële kosten voor de onderneming.

#### D. Beleggingen op termijnrekeningen bij financiële vennootschappen

Thans vallen onder de omschrijving « overige beleggingen », naast de effecten die zijn verworven als geldbelegging en niet het karakter hebben van financiële vaste activa, de vorderingen op termijnrekeningen op kredietinstellingen of ondernemingen als bedoeld in artikel 1, 2e lid, 2<sup>o</sup>, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935.

Die laatste categorie werd opgeheven met de wet van 22 maart 1993. Bijgevolg moet in voornoemde omschrijving de verwijzing daarnaar worden geschrapt. Voortaan worden de vorderingen op dergelijke ondernemingen bij de vorderingen gerangschikt (posten V en VII).

#### E. Wijzigingen van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening

De wijzigingen die het U voorgelegde besluit brengt aan het besluit van 6 maart 1990 zijn van zuiver technische aard.

a) Krachtens de huidige tekst van het besluit moet het positieve consolidatieverschil als een financiële kost worden afgeschreven en als zodanig in een afzonderlijke post van de geconsolideerde resul-



modification proposée permet aux entreprises d'amortir cet écart de consolidation selon sa nature ou son origine, soit au titre de résultat financier, soit au titre de résultat d'exploitation (article 10).

b) L'article 11 vise à introduire une rubrique résiduelle dans le tableau des mutations des immobilisations incorporelles et des immobilisations corporelles, afin de tenir compte notamment des mutations qui trouveraient leur source dans une modification du périmètre de consolidation.

c) L'article 12 tend à préciser que lorsqu'une des entreprises formant consortium est elle-même une entreprise mère visée à l'article 7, l'établissement et la publication des comptes consolidés au niveau du consortium l'exonère de l'obligation d'établir des comptes consolidés à son niveau, sans préjudice du cas des sociétés cotées et de l'information du conseil d'entreprise. Il s'agit de l'application analogique en cas de consortium (relation horizontale) de l'article 8 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 qui prévoit une exemption de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés dans le chef de la société mère lorsqu'elle est elle-même filiale d'une autre entreprise qui établit et publie des comptes consolidés.

d) Lors de l'instauration par l'arrêté du 30 décembre 1991 du régime des impôts différés, le schéma du compte de résultats consolidé annexé à l'arrêté du 6 mars 1990, n'a pas été modifié en conséquence, comme l'a été le schéma du compte de résultats non consolidé, annexé à l'arrêté du 8 octobre 1976. L'article 13 du projet tend à combler cet oubli.

L'arrêté a fait l'objet d'un avis favorable unanime du Conseil Central de l'Economie, en date du 28 juin 1993. Le texte qui Vous est soumis tient compte des suggestions formulées dans l'avis précité du Conseil Central de l'Economie, à l'exception, eu égard aux dispositions de la loi du 2 août 1993 réglant le statut fiscal des fusions, de l'insertion d'une faculté d'adapter le statut fiscal des réserves de la société absorbante.

L'arrêté a fait l'objet d'un avis du Conseil d'Etat en date du 23 septembre; le texte qui Vous est soumis tient compte des suggestions formulées par le Conseil d'Etat.

Nous avons l'honneur d'être,

Sire,  
de Votre Majesté,  
les très respectueux  
et très fidèles serviteurs,

Le Vice-Premier Ministre,  
Ministre de la Justice  
et Ministre des Affaires économiques,

M. WATHELET

Le Ministre des Finances,  
Ph. MAYSTADT

Le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises  
et de l'Agriculture,  
A. BOURGEOIS

#### AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseil d'Etat, section de législation, première chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et des Affaires économiques, le 22 juillet 1993, d'une demande d'avis sur un projet d'arrêté royal « modifiant en matière de fusions et de scissions de sociétés, l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises », a donné le 23 septembre 1993 l'avis suivant :

L'arrêté en projet a pour objet d'adapter les règles comptables aux dispositions qui, dans le domaine des fusions et scissions de sociétés, ont été introduites dans l'ordre juridique belge par la loi du 29 juin 1993, aux fins de transposer les troisième et sixième directives C.E.E. en ce qui concerne l'harmonisation du droit des sociétés.

En outre, le projet adapte certaines dispositions de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises.

tatenrekening worden vermeld; de voorgestelde wijziging biedt de ondernemingen de mogelijkheid om dit consolidatieverschil naar zijn aard of oorsprong af te schrijven, hetzij als financieel resultaat, hetzij als bedrijfsresultaat (artikel 10).

b) De bedoeling van artikel 11 is een residuele post in te lassen in de tabel met de wijzigingen in de immateriële en de materiële vaste activa, inzonderheid om rekening te houden met wijzigingen die toe te schrijven zijn aan een wijziging van de consolidatiekring.

c) In artikel 12 wordt gesteld dat wanneer één van de vennootschappen die het consortium vormen zelf een moedervennootschap is als bedoeld in artikel 7, zij door het feit dat voor het consortium een geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en openbaar gemaakt, vrijgesteld wordt van de verplichting om op haar niveau een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, onverminderd de specifieke verplichtingen die gelden voor genoteerde vennootschappen en op het gebied van informatieverstrekking aan de ondernemingsraad. Het gaat hier om een overeenkomstige toepassing bij een consortium (horizontale relatie) van artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 waarbij de moedermaatschappij wordt vrijgesteld van de consolidatieverplichting, wanneer zijzelf een dochter is van de andere vennootschap die een geconsolideerde jaarrekening opstelt en openbaar maakt.

d) Bij de invoering door het besluit van 30 december 1991 van de uitgestelde-belastingregeling werd het schema van de geconsolideerde resultatenrekening in bijlage bij het besluit van 6 maart 1990 niet dienovereenkomstig gewijzigd, wat wel gebeurde met het schema van de niet-geconsolideerde resultatenrekening in bijlage bij het besluit van 8 oktober 1976. Artikel 13 verhelpt deze vergetelheid.

Op 28 juni 1993 bracht de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven een eensgezind goedkeurend advies uit over dit besluit. De tekst die U wordt voorgelegd houdt rekening met de voorstellen die de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven in dit advies formuleerde, met uitzondering van de toevoeging van de mogelijkheid om het fiscaal statuut te wijzigen van de reserves van de overnemende vennootschap, gelet op de bepalingen van de wet van 2 augustus 1993 tot regeling van het fiscaal statuut van fusies.

Over dit besluit heeft de Raad van State op 23 september een advies uitgebracht; in de U voorgestelde tekst wordt met de suggesties van de Raad van State rekening gehouden.

Wij hebben de eer te zijn,

Sire,  
van Uwe Majesteit,  
de zeer eerbiedige  
en zeer getrouwe dienaars,

De Vice-Eerste Minister,  
Minister van Justitie  
en Minister van Economische Zaken,

M. WATHELET

De Minister van Financiën,  
Ph. MAYSTADT

De Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen  
en van Landbouw,  
A. BOURGEOIS

#### ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

De Raad van State, afdeling wetgeving, eerste kamer, op 22 juli 1993 door de Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en Economische Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit « tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, wat fusies en splitsingen van de vennootschappen betreft », heeft op 23 september 1993 het volgende advies gegeven :

Het ontwerp strekt ertoe de boekhoudkundige regelen aan te passen aan de bepalingen die, op het vlak van de fusie en splitsing van vennootschappen, in de Belgische rechtsorde werden ingevoegd bij wet van 29 juni 1993, ter omzetting van de Derde en Zesde E.G.-richtlijnen op het stuk van de harmonisatie van het vennootschapsrecht.

Tevens past het ontwerp enkele bepalingen aan van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel en van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen.

Le projet tient son fondement légal de l'article 10 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. C'est la raison pour laquelle la réglementation en projet peut uniquement se rapporter à des règles d'ordre comptable sans affecter les prescriptions soit du droit des sociétés, soit de l'organisation juridique des opérations de crédit.

#### Intitulé

Le projet ne concernant pas les seules fusions et scissions, il conviendrait d'écrire :

« Arrêté royal modifiant les arrêtés royaux des 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises ».

#### Préambule

La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ayant été modifiée par ailleurs par les lois des 12 juillet 1989 et 6 août 1993, il faudrait en faire mention.

#### Article 2

Dès lors que la loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, autorise qu'outre des actions, une soulte en espèces soit attribuée par la société absorbante, il faut déterminer la manière dont cette soulte doit être portée en compte dans la société qui détient des actions dans la société absorbée. Pour cette raison, il est suggéré de prévoir que lorsqu'une soulte en espèces est attribuée en cas de fusion ou de scission, ce montant sera prélevé sur la valeur d'acquisition des actions de la société fusionnée ou scindée, dans la mesure où le montant en est prélevé sur les réserves ou sur la prime d'émission. Dans les autres cas, le montant de la soulte est inscrit en résultat.

A la fin du texte néerlandais du nouveau paragraphe 1<sup>er</sup> bis, alinéa 2, de l'article 29 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, il y a lieu d'écrire « ... de als tegenprestatie ontvangen deelnemingen of aandelen bij de inbreng in de boekhouding van de inbrenger opgenomen ... ».

#### Article 3

Par souci de concordance entre les versions française et néerlandaise, il est recommandé de remplacer, au paragraphe 3 de l'article 36 bis du texte néerlandais, le mot « *verdwijnen* » par le mot « *vervallen* » (en français « *annulées* »).

Selon le fonctionnaire délégué et en conformité avec la loi précitée, le prélèvement effectué sur les capitaux propres lorsque la fusion ou la scission donne lieu à une soulte en espèces, peut s'opérer à charge des capitaux propres distribuables, moyennant éventuellement une adaptation statutaire, mais dans le respect des éléments intangibles des capitaux propres, tels que : le capital, la réserve légale et la réserve pour le rachat d'actions propres.

Il est recommandé, dès lors, d'adapter l'alinéa 2 du paragraphe 5 en sorte que le prélèvement sur le capital puisse uniquement s'opérer dans le respect des règles régissant la diminution de capital.

Dans le texte français de l'alinéa 2 du paragraphe 6, on écrira « article 174/11, § 2, 2<sup>o</sup> ».

#### Article 7

Dans la mesure où des règles de comptabilité divergentes sont rendues applicables soit aux petites, soit aux grandes entreprises, une telle inégalité de traitement ne peut subsister que si le critère de différenciation se fonde sur une justification objective et raisonnable. Selon une jurisprudence constante, le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre la règle proposée et le but visé.

Il importe de faire apparaître, dans le rapport au Roi, les motifs susceptibles de justifier cette inégalité de traitement, compte tenu de la jurisprudence précitée.

#### Article 8

Sur le point de savoir si la loi relative à la comptabilité procure un fondement légal suffisant pour, ainsi que le suggère le nouveau III, D, 2<sup>o</sup>, sous le § 3, 2<sup>o</sup>, formuler une règle fixant les conditions des contrats de location-financement ou des conventions similaires, le fonctionnaire délégué a précisé que, ne limitant pas la liberté des

Het ontwerp put zijn rechtsgrond in artikel 10 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen. De ontworpen regeling kan daarom enkel regelen van boekhoudkundige aard tot voorwerp hebben zonder te raken aan de voorschriften van hetzij het vennootschapsrecht, hetzij de juridische organisatie van de kredietverrichtingen.

#### Opschrift

Het ontwerp betreft niet enkel de fusies en splitsingen. Men schrijve derhalve :

« Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel en van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen ».

#### Aanhef

Daar de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen tevens door de wetten van 12 juli 1989 en 6 augustus 1993 werd gewijzigd, dient hiervan melding te worden gemaakt.

#### Artikel 2

Aangezien de wet van 29 juni 1993 tot wijziging wat de fusies en splitsingen van vennootschappen betreft, van de wetten op de handelsvennootschappen, gecoördineerd op 30 november 1935, toelaat dat naast aandelen, een opleg in contanten zou worden toegekend door de opslorpnde vennootschap, dient bepaald te worden op welke wijze deze opleg geboekst behoort te worden in de vennootschap, houdster van aandelen in de opgeslorpte vennootschap. Daarom kan worden overwogen te bepalen dat in geval er bij een fusie of splitsing een opleg in contanten wordt toegekend, dit bedrag wordt onttrokken aan de aanschaffingswaarde van de aandelen van de gefuseerde of opgesplitste vennootschap, voor zover het bedrag ervan wordt onttrokken aan de reserves of aan de uitgiftepremie. In de overige gevallen wordt het bedrag van de opleg in resultaat genomen.

In fine van de nieuwe paragraaf 1 bis, tweede lid, van artikel 29 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, dient te worden geschreven « ... de als tegenprestatie ontvangen deelnemingen of aandelen bij de inbreng in de boekhouding van de inbrenger opgenomen ... ».

#### Artikel 3

Met het oog op de overeenstemming van de Nederlandse en de Franse tekst verdient het aanbeveling in paragraaf 3 van artikel 36 bis het woord « *verdwijnen* » (in het Frans « *annulées* ») te vervangen door « *vervallen* ».

De onttrekking aan het eigen vermogen in geval de fusie of splitsing aanleiding geeft tot een opleg in geld kan, luidens de gemachtigde ambtenaar en in overeenstemming met de voormelde wet, gebeuren ten laste van het uitkeerbare eigen vermogen, eventueel mits statutaire aanpassing, doch met eerbiediging van de onaantastbare elementen van het eigen vermogen, als daar zijn : het kapitaal, de wettelijke reserve en de reserve voor de inkoop van eigen aandelen.

Derhalve verdient het aanbeveling het tweede lid van paragraaf 5 aan te passen, in die zin dat de onttrekking aan het kapitaal enkel kan geschieden mits naleving van de regelen van de kapitaalvermindering.

In de Franse tekst van het tweede lid van paragraaf 6 schrijve men « article 174/11, § 2, 2<sup>o</sup> ».

#### Artikel 7

In de mate dat uiteenlopende boekhoudregels van toepassing worden verklaard op de grote dan wel de kleine ondernemingen, kan een dergelijke ongelijke behandeling slechts aangehouden worden indien voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het gelijkheidsbeginsel is luidens de vaststaande rechtspraak geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid voorligt tussen de voorgestelde regel en het beoogde doel.

In het Verslag aan de Koning behoort verantwoord te worden op welke gronden deze uiteenlopende behandeling, in het licht van de voormelde rechtspraak, verantwoord kan worden.

#### Artikel 8

Ten aanzien van de vraag of de boekhoudwet een voldoende rechtsgrond biedt om, zoals voorgesteld in het nieuwe III, D, 2<sup>o</sup>, onder § 3, 2<sup>o</sup>, een regel te formuleren waarbij de voorwaarden van de leasing of soortgelijke overeenkomsten worden bepaald, heeft de gemachtigde ambtenaar toegelicht dat de voorgestelde regel de vrij-

parties, la règle envisagée n'est dès lors pas une règle matérielle mais se borne à arrêter le traitement comptable répondant aux dispositions du projet.

La question se pose de savoir si la condition relative aux 15 % vaut également en ce qui concerne les « conventions similaires ».

#### Article 11

Il conviendrait de rédiger l'article comme suit :

« A l'article 69 du même arrêté, les mots « , autres variations » sont insérés chaque fois au point IX, a, b et c, après les mots « écarts de conversion ».

#### Article 12

Il y aurait lieu d'ajouter que l'exemption concerne en outre le rapport annuel consolidé.

#### Article 14

Il conviendrait d'écrire, à l'alinéa 1<sup>er</sup>, « Les articles 1<sup>er</sup> à 6 et l'article 8, § 3, 1<sup>o</sup>, entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 1993; ils s'appliquent aux opérations ... cette date ».

La chambre était composée de :

M. H. Coremans, président de chambre;

MM. :

J. Vermeire;

M. Van Damme, conseillers d'Etat;

G. Schrans;

E. Wymeersch, assesseurs de la section de législation;

Mme A. Beckers, greffier.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. M. Van Damme.

Le rapport a été présenté par M. J. Stevens, auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée par M. G. Van Haegendoren, référendaire.

Le greffier,

A. Beckers.

Le président,

H. Coremans.

3 DECEMBRE 1993. — Arrêté royal modifiant les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises

ALBERT II, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, modifiée par les lois du 30 mars 1976 et du 24 mars 1978, par l'arrêté royal n° 22 du 15 décembre 1978, par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1983, par l'arrêté royal du 16 janvier 1986, par la loi du 12 juillet 1989, par l'arrêté royal du 30 décembre 1991 et par la loi du 6 août 1993;

Vu l'avis du Conseil central de l'Economie;

Vu l'avis de la Commission des Normes comptables;

Vu l'avis du Conseil d'Etat;

Sur la proposition de Notre Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et Ministre des Affaires économiques, de Notre Ministre des Finances et de Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture, et de l'avis de Nos Ministres qui en ont délibéré en Conseil,

Nous avons arrêté et arrêtons :

#### Section Ire

Modifications de l'arrêté royal du 8 octobre 1976  
relatif aux comptes annuels des entreprises

Article 1<sup>er</sup>. L'article 21 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises est complété par un alinéa 2, libellé comme suit :

« Le prix d'acquisition d'un élément d'actif obtenu par voie d'échange est la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange; si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix

de la vente de cet élément d'actif, déduction faite de la plus-value réalisée sur la vente de cet élément d'actif, est la valeur de marché de cet élément d'actif. »

De la question de savoir si la condition relative aux 15 % vaut également en ce qui concerne les « conventions similaires ».

#### Artikel 11

Men beginne het artikel als volgt :

« In artikel 69 van hetzelfde besluit worden in punt IX, a, b en c ... (verder zoals in de tekst) ».

#### Artikel 12

Men voege toe dat de vrijstelling tevens het geconsolideerd jaarverslag betreft.

#### Artikel 14

In het eerste lid schrijve men « De artikelen 1 tot 6 en artikel 8, § 3, 1<sup>o</sup>, treden in werking op 1 oktober 1993; zij zijn van toepassing ... uitgevoerd ».

De kamer was samengesteld uit :

de heer H. Coremans, kamervoorzitter;

de heren :

J. Vermeire;

M. Van Damme, staatsraden;

G. Schrans;

E. Wymeersch, assessoren van de afdeling wetgeving;

Mevr. A. Beckers, griffier.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de heer M. Van Damme.

Het verslag werd uitgebracht door de heer J. Stevens, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld door de heer G. Van Haegendoren, referendaris.

De griffier,

A. Beckers.

De voorzitter,

H. Coremans.

3 DECEMBER 1993. — Koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, van 12 september 1983 tot bepaling van de minimum indeling van een algemeen rekeningsstelsel en van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen

ALBERT II, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groot.

Gelet op de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, gewijzigd door de wetten van 30 maart 1976 en 24 maart 1978, door het koninklijk besluit nr. 22 van 15 december 1978, door de wet van 1 juli 1983, door het koninklijk besluit van 16 januari 1986, door de wet van 12 juli 1989, door het koninklijk besluit van 30 december 1991 en door de wet van 6 augustus 1993;

Gelet op het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven;

Gelet op het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen;

Gelet op het advies van de Raad van State;

Op de voordracht van Onze Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en Minister van Economische Zaken, van Onze Minister van Financiën en van Onze Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw en op advies van Onze in Raad vergaderde Ministers,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

#### Afdeling I

Wijzigingen van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen

Artikel 1. Artikel 21 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen wordt aangevuld met een tweede lid, dat als volgt luidt :

« De aanschaffingsprijs van een door ruil verkregen actiefbestanddeel is de marktwaarde van het (de) in ruil hiervoor overgedragen actiefbestanddeel (-delen); is deze waarde moeilijk vast te

d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange. »

**Art. 2.** A l'article 29 du même arrêté, tel que modifié par l'article 5 de l'arrêté royal du 27 décembre 1977 et par l'article 25 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983, un paragraphe 1<sup>er</sup> *bis* est introduit, libellé comme suit :

« § 1<sup>er</sup> *bis*. La valeur d'acquisition des participations, actions ou parts reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou résultant de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et valeurs apportés ou des créances converties. Toutefois, si cette valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des biens et valeurs apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition correspond à cette valeur supérieure de marché.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les participations, actions et parts d'une société qu'une entreprise reçoit en cas de fusion ou de scission visée à l'article 36*bis*, 36*ter* ou 36*quater*, en échange des actions ou parts qu'elle détenait dans la société absorbée ou scindée sont, lors de la fusion ou de la scission, portées dans ses comptes à la valeur pour laquelle les actions et parts de la société absorbée ou scindée y figuraient à cette date. En cas d'obtention, lors d'une fusion ou d'une scission, d'une soule en espèces, le montant de celle-ci est déduit de la valeur comptable, et en priorité de la valeur d'acquisition, des actions de la société absorbée ou scindée, dans la mesure où elle est prélevée sur le capital ou sur la prime d'émission; dans les autres cas son montant est porté en résultat. En cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens visée à l'article 36*quinquies*, les participations, actions ou parts reçues en contrepartie sont, lors de l'apport, portées dans les comptes de l'apporteur à la valeur nette pour laquelle les biens et valeurs apportés y figuraient à cette date. »

**Art. 3.** Dans le même arrêté royal, un article 36*bis* est introduit, libellé comme suit :

« Article 36*bis*. § 1<sup>er</sup>. La fusion par absorption, réalisée en conformité avec les articles 174/1 à 174/16 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, et les opérations assimilées à la fusion par absorption par l'article 174/24 des mêmes lois coordonnées, sont traitées dans les comptes selon les dispositions des §§ 2 à 7.

§ 2. Les différents éléments de l'actif et du passif de la société absorbée, y compris les différents éléments de ses capitaux propres, les amortissements, réductions de valeur et provisions constitués par elle, ses droits et engagements ainsi que ses produits et ses charges de l'exercice sont, sans préjudice aux §§ 3 à 7, transférés dans la comptabilité de la société absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de la société absorbée, à la date visée à l'article 174/2, § 2, e), desdites lois coordonnées.

§ 3. Sont annulées, lors de la fusion :

1<sup>o</sup> les actions propres détenues par la société absorbée qui, en vertu de l'article 174/11, § 2, 2<sup>o</sup>, desdites lois coordonnées, ne peuvent donner lieu à attribution d'actions de la société absorbante;

2<sup>o</sup> à concurrence de la valeur comptable de ces actions propres, la réserve indisponible pour actions propres constituée à cet effet par la société absorbée. L'article 52*bis*, § 6, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales s'applique au cas où une réserve pour actions propres n'a pas été constituée.

§ 4. Si compte tenu du rapport d'échange et de la valeur nominale ou du pair comptable des actions attribuées en contrepartie, le montant dont le capital de la société absorbante est augmenté est plus élevé que le capital de la société absorbée, la différence est prélevée, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée; dans le cas inverse, la différence est portée en prime d'émission.

§ 5. Si les associés de la société absorbée obtiennent une soule en espèces, celle-ci est réputée être prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée.

Ce prélèvement est effectué sur les capitaux propres, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, dans le respect des dispositions légales et statutaires.

A défaut de décision de l'assemblée générale de fusion concernant la rubrique des capitaux propres sur laquelle ce prélèvement est effectué, celui-ci est réputé s'opérer, dans l'ordre, sur le bénéfice

stellen, dan is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door ruil verkregen actiefbestanddeel. Deze waarden worden geschat op de datum van de ruil. »

**Art. 2.** In artikel 29 van hetzelfde besluit, zoals gewijzigd bij artikel 5 van het koninklijk besluit van 27 december 1977 en bij artikel 25 van het koninklijk besluit van 12 september 1983, wordt een § 1<sup>er</sup> *bis* ingevoegd, die als volgt luidt :

« § 1<sup>er</sup> *bis*. De aanschaffingswaarde van deelnemingen of aandelen ontvangen als vergoeding voor inbrengen die niet bestaan in contanten of die voortkomen uit de omzetting van vorderingen, stemt overeen met de conventionele waarde van de ingebrachte goederen en waarden of van de omgezette vorderingen. Als evenwel die conventionele waarde lager is dan de marktwaarde van de ingebrachte goederen en waarden of van de omgezette vorderingen, dan stemt de aanschaffingswaarde overeen met de hogere marktwaarde.

In afwijking van het eerste lid worden de deelnemingen en aandelen van een vennootschap die een onderneming ontvangt bij fusie of splitsing als bedoeld in artikel 36*bis*, 36*ter* of 36*quater*, in ruil voor de aandelen die zij in de overgenomen of gesplitste vennootschap bezat, bij die fusie of splitsing in haar boekhouding opgenomen tegen de waarde waarvoor de aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap hierin op die datum stonden geboekt. Ingeval bij fusie of splitsing een opleg in geld is verkregen, wordt het bedrag hiervan afgetrokken van de boekwaarde — en bij voorrang van de aanschaffingswaarde — van de aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap, in zover die opleg wordt onttrokken aan het kapitaal of de uitgiftepremie; in de overige gevallen wordt dat bedrag in resultaat genomen. Bij inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 36*quinquies*, worden de als tegenprestatie ontvangen deelnemingen of aandelen bij de inbreng in de boekhouding van de inbrenger opgenomen tegen de nettowaarde waarvoor de ingebrachte goederen hierin op die datum voorkwamen. »

**Art. 3.** In hetzelfde koninklijk besluit van 8 oktober 1976 wordt een artikel 36*bis* ingevoegd, dat als volgt luidt :

« Artikel 36*bis*. § 1. Fusie door overneming, verwezenlijkt overeenkomstig de artikelen 174/1 tot 174/16 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen en de door artikel 174/24 van dezelfde gecoördineerde wetten hiermee gelijkgestelde verrichtingen, worden in de boekhouding verwerkt volgens de bepalingen van § 2 tot 7.

§ 2. Alle actief- en passiefbestanddelen van de overgenomen vennootschap, inclusief de verschillende bestanddelen van haar eigen vermogen, de afschrijvingen, waardeverminderingen en door haar gevormde voorzieningen, haar rechten en verplichtingen alsook haar opbrengsten en kosten van het boekjaar, worden, onverminderd § 3 tot 7, opgenomen in de boekhouding van de overnemende vennootschap tegen de waarde waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen op het tijdstip als bedoeld in artikel 174/2, § 2, e), van de voornoemde gecoördineerde wetten.

§ 3. Bij de fusie vervallen :

1<sup>o</sup> de eigen aandelen die de overgenomen vennootschap bezit en die krachtens artikel 174/11, § 2, 2<sup>o</sup>, van de voornoemde gecoördineerde wetten niet mogen worden omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap;

2<sup>o</sup> ten belope van de boekwaarde van deze eigen aandelen, de onbeschikbare reserve voor eigen aandelen die door de overgenomen vennootschap daartoe is gevormd; wanneer er geen reserve voor eigen aandelen werd gevormd, is artikel 52*bis*, § 6, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen van toepassing.

§ 4. Indien, rekening houdend met de ruilverhouding en de nominale of fractiewaarde van de als vergoeding toegekende aandelen, het bedrag waarmee het kapitaal van de overnemende vennootschap wordt verhoogd groter is dan het kapitaal van de overgenomen vennootschap, wordt het verschil onttrokken aan de andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, volgens de regels vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit; in het tegenovergestelde geval wordt het verschil geboekt als een uitgiftepremie.

§ 5. Als de vennoten van de overgenomen vennootschap een opleg in geld verkrijgen, wordt die geacht te zijn onttrokken aan het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap.

Deze onttrekking aan het eigen vermogen gebeurt op de wijze vastgesteld door de algemene vergadering die tot fusie besluit met naleving van de wettelijke en statutaire bepalingen.

Indien de algemene vergadering die tot fusie besluit, niet heeft beslist aan welke post van het eigen vermogen die opleg moet worden onttrokken, gebeurt dit in deze volgorde : aan de overge-

reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et les statuts permettent de distribuer.

§ 6. Si la société absorbante ou une autre société absorbée simultanément détenait des actions de la société absorbée, ces actions sont annulées lors de la fusion, et les différents éléments des capitaux propres de la société absorbée ne sont repris dans les comptes de la société absorbante qu'à concurrence de la fraction de ceux-ci correspondant aux actions de la société absorbée ayant donné lieu à attribution d'actions de la société absorbante. Il est toutefois tenu compte, le cas échéant, de la modification, à la suite de la fusion, de la qualification fiscale des réserves de la société absorbée.

Si la valeur pour laquelle les actions de la société absorbée qui n'ont pas donné lieu à attribution d'actions de la société absorbante en application de l'article 174/11, § 2, 2<sup>o</sup>, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales figuraient dans les comptes de la société qui les détenait, diffère de la quote-part que ces actions représentaient dans les capitaux propres de la société absorbée, la différence est traitée selon sa nature ou son origine :

a) En cas d'excédent de la valeur comptable des actions en cause par rapport à la quote-part qu'elles représentaient dans les capitaux propres de la société absorbée, la différence est imputée, dans la mesure du possible, aux éléments de l'actif, y compris les actifs incorporels, qui ont une valeur supérieure au montant pour lequel ils figuraient dans les comptes de la société absorbée. Dans la mesure où la différence est imputable à une surévaluation de dettes ou à des amortissements, réductions de valeur ou provisions actés au compte de résultats de la société absorbée, devenus sans objet qu'excédentaires, ceux-ci font l'objet, au moment de la fusion, de reprises ou de redressements à concurrence de cet excédent, par le compte de résultats.

L'écart qui subsiste après ces imputations est, selon le cas, porté à la rubrique « Goodwill » ou pris en résultat.

b) Dans le cas inverse, la différence est traitée comme suit : dans la mesure où elle est imputable à des surévaluations d'actifs ou à des sous-évaluations de passifs dans le chef de la société absorbée, des amortissements, réductions de valeur, provisions et redressements sont, au moment de la fusion, actés à due concurrence au compte de résultats.

L'écart qui subsiste après ces redressements est porté au compte de résultats. »

Art. 4. Dans le même arrêté royal, un article 36ter est introduit, libellé comme suit :

« Article 36ter. La fusion par constitution d'une société nouvelle, réalisée en conformité avec les articles 174/17 à 174/23 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, est traitée dans les comptes des sociétés fusionnantes conformément à l'article 36bis.

Pour l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>, chacune des sociétés qui fusionnent est considérée comme étant une société absorbée et la nouvelle société est considérée comme étant la société absorbante. »

Art. 5. Dans le même arrêté royal, un article 36quater est introduit, libellé comme suit :

« Article 36quater. La scission par absorption, par constitution de sociétés nouvelles ou par absorption et par constitution de sociétés nouvelles, effectuée en conformité respectivement avec les articles 174/26 à 174/44, 174/45 à 174/51 et avec l'article 174/52 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, est traitée dans les comptes de la société scindée et dans les comptes des sociétés bénéficiaires des apports résultant de la scission, conformément, selon le cas, à l'article 36bis ou à l'article 36ter.

Toutefois l'article 36bis s'applique à chaque société bénéficiaire pour les seuls actifs et passifs, droits et engagements qui lui sont apportés ainsi que pour la partie des capitaux propres de la société scindée qui lui sont apportés. »

Art. 6. Dans le même arrêté royal, un article 36quinquies est introduit, libellé comme suit :

« Art. 36quinquies. En cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens réalisé sous le bénéfice de l'article 46, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, les actifs, passifs,

dragen winst, aan de beschikbare reserves en aan de andere reserves die volgens de wet of de statuten mogen worden uitgekeerd.

§ 6. Indien de overnemende vennootschap of een andere gelijktijdig overgenomen vennootschap aandelen bezat van de overgenomen vennootschap, worden deze aandelen bij de fusie ingetrokken en worden de verschillende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap in de boekhouding van de overnemende vennootschap slechts opgenomen ten belope van de fractie die overeenstemt met de aandelen van de overgenomen vennootschap die omgewisseld werden tegen aandelen van de overnemende vennootschap. In voorkomend geval wordt evenwel rekening gehouden met de ten gevolge van de fusie gewijzigde fiscale kwalificatie van de reserves bij de overgenomen vennootschap.

Indien de aandelen van de overgenomen vennootschap, die met toepassing van artikel 174/11, § 2, 2<sup>o</sup>, van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen niet werden omgewisseld tegen aandelen van de overnemende vennootschap, in de boekhouding van de vennootschap die ze bezat waren opgenomen tegen een waarde die niet overeenstemt met de fractie die zij vertegenwoordigen in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, dan wordt het verschil verwerkt volgens zijn aard of zijn oorsprong :

a) Wanneer de boekwaarde van de betrokken aandelen groter is dan de fractie die zij vertegenwoordigen in het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap, wordt dit verschil voor zover mogelijk toegerekend aan de actiefbestanddelen, inclusief de immateriële activa, met een grotere waarde dan het bedrag waarvoor zij in de boekhouding van de overgenomen vennootschap voorkwamen. Voor zover dit verschil voortvloeit uit een overwaardering van de schulden of uit afschrijvingen, waardeverminderingen of voorzieningen die door de overgenomen vennootschap in resultaat waren genomen maar die niet langer dienstig dan wel overmatig zijn, dan worden die bij de fusie via de resultatenrekening teruggenomen dan wel gecorrigeerd ten belope van dit overschot.

Het verschil dat overblijft na deze toerekeningen wordt, naargelang van het geval, opgenomen in de post « Goodwill » of in resultaat genomen.

b) In het tegenovergestelde geval wordt het verschil als volgt verwerkt : voor zover dit voortvloeit uit een overwaardering van activa of een onderwaardering van passiva door de overgenomen vennootschap, worden op het tijdstip van de fusie voor het desbetreffende bedrag in de resultatenrekening afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen en correcties geboekt.

Het verschil dat overblijft na deze correctieboekingen wordt in resultaat genomen. »

Art. 4. In hetzelfde koninklijk besluit wordt een artikel 36ter ingevoegd, dat als volgt luidt :

« Artikel 36ter. Fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap en verwezenlijkt in overeenstemming met de artikelen 174/17 tot 174/23 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, wordt in de boekhouding van de fusierende vennootschappen verwerkt overeenkomstig artikel 36bis.

Voor de toepassing van het eerste lid wordt elke fusierende vennootschap beschouwd als overgenomen vennootschap en wordt de nieuw opgerichte vennootschap beschouwd als overnemende vennootschap. »

Art. 5. In hetzelfde koninklijk besluit wordt een artikel 36quater ingevoegd dat als volgt luidt :

« Artikel 36quater. Splitsing door overneming, door oprichting van nieuwe vennootschappen of door overneming en oprichting van nieuwe vennootschappen en verwezenlijkt overeenkomstig de artikelen 174/26 tot 174/44, 174/45 tot 174/51 en 174/52 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, wordt in de boekhouding van de gesplitste vennootschap en van de vennootschappen waarin de inbreng ten gevolge van de splitsing gebeurt, naar gelang van het geval, verwerkt zoals bepaald in artikel 36bis of in artikel 36ter.

Voor elke vennootschap waarin een inbreng gebeurt, is artikel 36bis evenwel enkel van toepassing op de ingebrachte activa en passiva, rechten en verplichtingen en op het ingebrachte deel van het eigen vermogen van de gesplitste vennootschap. »

Art. 6. In hetzelfde koninklijk besluit wordt een artikel 36quinquies ingevoegd, dat als volgt luidt :

« Art. 36quinquies. Bij inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen, verwezenlijkt met toepassing van artikel 46, § 1, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992,

droits et engagements apportés sont, lors de l'apport, portés dans les comptes de la société bénéficiaire de l'apport, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les comptes de l'entreprise apporteuse. »

**Art. 7.** A l'article 46 bis du même arrêté, introduit par l'arrêté royal du 27 décembre 1977, tel que modifié par les arrêtés royaux des 14 février 1979 et 12 septembre 1983, sont apportées les modifications suivantes :

- 1° le paragraphe 1<sup>er</sup> est abrogé;
- 2° au paragraphe 4, les mots « du § 1<sup>er</sup>, 1° à 3° et » sont abrogés.

**Art. 8.** A l'annexe au même arrêté, telle que modifiée par l'article 46 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983, par l'article 8 de l'arrêté royal du 6 novembre 1987, par l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 6 mars 1990 et par l'article 9 de l'arrêté royal du 30 décembre 1991, sont apportées les modifications suivantes :

§ 1<sup>er</sup>. Au chapitre I<sup>er</sup>, section 3, état XIII, lettre D, les mots « le montant des provisions à caractère financier constituées, utilisées et reprises » sont insérés après les mots « et autres créances ».

§ 2. Au chapitre II, section 3, état VII, le lettre C est complété par les mots « ainsi que le montant, par solde, des provisions à caractère financier constituées, utilisées et reprises ».

§ 3. Au chapitre III sont apportées les modifications suivantes :

1° dans la définition de la rubrique II « Immobilisations incorporelles » :

a) dans la version néerlandaise de l'alinéa 4, le mot « activiteitsbranche » est remplacé par le mot « bedrijfsafdeling »;

b) l'alinéa 5 est abrogé;

2° la définition de la rubrique « III D. Location-financement et droits similaires », telle que modifiée par l'article 48 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983, est remplacée par la définition suivante :

« III. D. Location-financement et droits similaires.

Sont portés sous cette rubrique :

1° les droits d'usage à long terme sur des immeubles bâtis dont l'entreprise dispose en vertu de contrats d'emphytéose, de superficie, de location-financement ou de conventions similaires, lorsque les redevances échelonnées dues en vertu du contrat couvrent, outre les intérêts et les charges de l'opération, la reconstitution intégrale du capital investi par le donneur dans la construction;

2° les droits d'usage sur des biens meubles dont l'entreprise dispose en vertu de contrats de location-financement ou de conventions similaires, lorsque les redevances échelonnées dues en vertu du contrat, majorées, si le preneur dispose d'une option d'achat, du montant à payer en cas de levée de l'option, couvrent, outre les intérêts et les charges de l'opération, la reconstitution intégrale du capital investi par le donneur dans le bien. Le montant à payer en cas de levée de l'option d'achat n'est toutefois pris en considération que s'il représente quinze pour cent au plus du capital investi par le donneur dans le bien.

Est assimilée à un prix de levée de l'option d'achat visée au 2°, dans la limite susvisée de quinze pour cent, la partie en capital des redevances prévues au contrat en cas d'usage d'une faculté de proroger l'opération.

Est assimilée à une redevance visée aux 1° et 2°, pour autant qu'il soit déterminé :

a) le montant dû par le preneur pour l'acquisition des droits réels que le donneur possède sur le bien immeuble ou meuble en cause, lorsque, lors de la conclusion de l'opération, il s'est engagé, éventuellement à l'option du donneur, à acquérir ces droits;

b) dans le chef du donneur, le montant à recevoir par lui d'un tiers pour la cession des droits réels qu'il possède sur le bien immeuble ou meuble en cause, lorsque, lors de la conclusion de l'opération, ce tiers s'est engagé, éventuellement à l'option du donneur, à acquérir ces droits.

3° dans la définition de la rubrique « VIII. B. Autres placements », les mots « ou sur des entreprises visées à l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, 2°, de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935, » sont abrogés.

worden de ingebrachte activa, passiva, rechten en verplichtingen opgenomen in de boekhouding van de vennootschap waarin de inbreng gebeurt, tegen de waarde waarvoor zij op het tijdstip van de inbreng in de boekhouding van de inbrengende onderneming voorkwamen. »

**Art. 7.** In artikel 46 bis van hetzelfde besluit, ingevoegd bij koninklijk besluit van 27 december 1977, zoals gewijzigd bij de koninklijke besluiten van 14 februari 1979 en 12 september 1983, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° § 1 wordt opgeheven;

2° in § 4 worden de woorden « § 1, 1° tot 3° » opgeheven.

**Art. 8.** In de bijlage bij hetzelfde besluit, zoals gewijzigd bij artikel 46 van het koninklijk besluit van 12 september 1983, artikel 8 van het koninklijk besluit van 6 november 1987, artikel 1 van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 en artikel 9 van het koninklijk besluit van 30 december 1991, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

§ 1. In hoofdstuk I, afdeling 3, staat XIII, lettera D, worden de woorden « het bedrag van de gevormde, aangewende en teruggenomen voorzieningen met financieel karakter » ingevoegd na de woorden « en andere vorderingen ».

§ 2. In hoofdstuk II, afdeling 3, staat VII, wordt lettera C aangevuld met de woorden « alsook het saldobedrag van de gevormde, aangewende en teruggenomen voorzieningen met financieel karakter ».

§ 3. In hoofdstuk III worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in de omschrijving van post II « Immateriële vaste activa » :

a) wordt in het vierde lid van de Nederlandse tekst het woord « activiteitsbranche » vervangen door het woord « bedrijfsafdeling »;

b) wordt het vijfde lid opgeheven;

2° de omschrijving van post « III.D Leasing en soortgelijke rechten », zoals gewijzigd bij artikel 48 van het koninklijk besluit van 12 september 1983, wordt vervangen door de volgende omschrijving :

« III. D. Leasing en soortgelijke rechten.

Onder die post worden opgenomen :

1° de gebruiksrechten op lange termijn op bebouwde onroerende goederen waarover de onderneming beschikt op grond van erfpacht, opstal, leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, naast de rente en de kosten van de verrichting, ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het gebouw heeft geïnvesteerd;

2° de gebruiksrechten op roerende goederen waarover de onderneming beschikt op grond van leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald bij optielichting indien de nemer een koopoptie bezit, naast de rente en de kosten van de verrichting ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd. Het bedrag dat moet worden betaald om een koopoptie te lichten, komt evenwel enkel in aanmerking als het ten hoogste vijftien procent vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd.

Met een prijs voor het lichten van de in het 2° bedoelde koopoptie, binnen de voormelde beperking van vijftien procent, wordt de kapitaalfractie gelijkgesteld van de contractueel bedongen vergoeding in geval van gebruik van een mogelijkheid om de verrichting te verlengen.

Met een in het 1° en 2° bedoelde termijn wordt het bedrag gelijkgesteld, voor zover bepaald :

a) dat de nemer verschuldigd is voor de verwerving van de zakelijke rechten die de gever bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer de nemer er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven;

b) dat de gever van een derde moet ontvangen voor de overdracht van de zakelijke rechten die hij bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer deze derde er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven.

3° in de omschrijving van post « VIII. B. Overige beleggingen » worden de woorden « of op ondernemingen bedoeld in artikel 1, tweede lid, 2°, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 » geschrapt.

*Section II*

Modification de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé

**Art. 9.** Dans l'arrêté du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, sont apportées les modifications suivantes :

1° les postes « 656 à 659 Charges financières diverses » sont remplacés par les postes :

« 656 Provisions à caractère financier V.C.  
6560 Dotations  
6561 Utilisations et reprises (-)  
657 à 659 Charges financières diverses » V.C.

2° le poste « 662 Provisions pour risques et charges exceptionnels » est remplacé par les postes :

« 662 Provisions pour risques et charges exceptionnels VIII.C  
6620 Dotations  
6621 Utilisations (-) ».

*Section III*

Modifications de l'arrêté du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises

**Art. 10.** Dans l'article 52, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, les mots « des charges d'exploitation ou » sont introduits après les mots « rubrique distincte ».

**Art. 11.** A l'article 69 du même arrêté, dans l'état IX de l'annexe aux comptes consolidés, les mots «, autres variations » sont insérés aux points a), b) et c), après les mots « écarts de conversion ».

**Art. 12.** A l'article 71, § 2, du même arrêté royal, l'alinéa 1<sup>er</sup> est modifié comme suit :

« Les dispositions du chapitre II sont applicables. Si une des entreprises formant le consortium est une entreprise visée à l'article 7, elle est exemptée, aux conditions prévues à l'article 8, §§ 2 et 3, de l'obligation d'établir, de faire contrôler et de publier des comptes consolidés propres et d'établir un rapport de gestion consolidé; pour l'application de l'article 8, §§ 2 et 3, les comptes consolidés du consortium remplacent, dans ce cas, les comptes consolidés de l'entreprise mère. »

**Art. 13.** A l'annexe au même arrêté, intitulée « Schéma des comptes consolidés », sont apportées les modifications suivantes :

1° A la section « B. Compte de résultats : 1. Ventilation dans le compte de résultats consolidé des résultats d'exploitation en fonction de leur nature », une rubrique X est introduite, libellée comme suit :

« X. A. Transfert aux impôts différés et latences fiscales

B. Prélèvements sur les impôts différés et les latences fiscales »;

2° A la même section B 1, les rubriques X à XV deviennent respectivement les rubriques XI à XVI;

3° A la section « B. Compte de résultats : 2. Ventilation dans le compte de résultats consolidé des résultats d'exploitation en fonction de leur destination » :

— la rubrique « Bénéfice (Perte) de l'exercice, avant impôts, des entreprises consolidées » est précédée du chiffre XV;

— une rubrique XVI est introduite libellée comme suit :

« XVI. A. Transfert aux impôts différés et latences fiscales

B. Prélèvements sur les impôts différés et les latences fiscales ».

4° A la même section B 2, les rubriques XV à XX deviennent respectivement les rubriques XVII à XXII.

*Section V. — Entrée en vigueur*

**Art. 14.** Les articles 1<sup>er</sup> à 6 et l'article 8, paragraphe 3, 1<sup>o</sup>, entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 1993; ils sont applicables aux opérations visées par ces articles, intervenues à partir de cette date.

L'article 7, l'article 8, paragraphes 1<sup>er</sup> et 2 et les articles 9 à 13 s'appliquent pour la première fois aux comptes annuels et comptes consolidés arrêtés à dater du 31 décembre 1993.

L'article 8, paragraphe 3, 2<sup>o</sup>, s'applique aux opérations conclues à dater du 1<sup>er</sup> janvier 1994.

*Afdeling II*

Wijziging van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel

**Art. 9.** In het besluit van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° de rekeningen « 656 tot 659 Diverse financiële kosten » worden vervangen door de volgende rekeningen :

« 656 Voorzieningen met financieel karakter V.C.  
6560 Toevoegingen  
6561 Bestedingen en terugnemingen (-)  
657 tot 659 Diverse financiële kosten » V.C.

2° de rekening « 662 Voorzieningen voor uitzonderlijke risico's en kosten » wordt vervangen door de volgende rekeningen :

« 662 Voorzieningen voor uitzonderlijke risico's en kosten VIII.C  
6620 Toevoegingen  
6621 Bestedingen (-) ».

*Afdeling III*

Wijzigingen van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen

**Art. 10.** In artikel 52, § 1, derde lid, van het koninklijk besluit van 6 maart 1990 op de geconsolideerde jaarrekening van de ondernemingen, worden de woorden « van de bedrijfskosten of » ingevoegd na de woorden « een afzonderlijke post ».

**Art. 11.** In artikel 69 van hetzelfde besluit, worden in de punten a), b) en c), van staat IX van de toelichting bij de geconsolideerde jaarrekening, telkens de woorden « andere wijzigingen » ingevoegd na de woorden « omrekeningsverschillen ».

**Art. 12.** In artikel 71, § 2, van hetzelfde koninklijk besluit, wordt het eerste lid als volgt gewijzigd :

« De bepalingen van hoofdstuk II zijn van toepassing. Indien één van de ondernemingen die het consortium vormen, een onderneming is als bedoeld in artikel 7, wordt zij vrijgesteld van de verplichting om een geconsolideerde jaarrekening en een geconsolideerd jaarverslag op te stellen, te laten controleren en openbaar te maken, voor zover voldaan is aan de voorwaarden van artikel 8, §§ 2 en 3; voor de toepassing van artikel 8, §§ 2 en 3, vervangt de geconsolideerde jaarrekening van het consortium, de geconsolideerde jaarrekening van de moederonderneming. »

**Art. 13.** In de bijlage bij hetzelfde besluit, met als titel « Schema van de geconsolideerde jaarrekening », worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° In deel « B. Resultatenrekening : 1. Uitsplitsing in de geconsolideerde resultatenrekening van de bedrijfsresultaten naar hun aard », wordt een post X ingevoegd die als volgt luidt :

« X. A. Overboeking naar de uitgestelde belastingen en belastinglatenties

B. Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen en belastinglatenties »;

2° In hetzelfde deel B 1, worden de posten X tot XV opnieuw genummerd als respectievelijk XI tot XVI;

3° In deel « B. Resultatenrekening : 2. Uitsplitsing in de geconsolideerde resultatenrekening van de bedrijfsresultaten naar hun bestemming » :

— wordt vóór de post « Winst (Verlies) van het boekjaar vóór belasting van de geconsolideerde ondernemingen » het cijfer XV geplaatst;

— wordt een post XVI ingevoegd die als volgt luidt :

« XVI. A. Overboeking naar de uitgestelde belastingen en de belastinglatenties

B. Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen en de belastinglatenties ».

4° In hetzelfde deel B 2, worden de posten XV tot XX opnieuw genummerd als respectievelijk XVII tot XXII.

*Afdeling V. — Inwerkingtreding*

**Art. 14.** De artikelen 1 tot 6 en artikel 8, § 3, 1<sup>o</sup>, treden in werking op 1 oktober 1993; zij zijn van toepassing op de in die artikelen bedoelde verrichtingen die vanaf deze datum worden uitgevoerd

Artikel 7, artikel 8, §§ 1 en 2 en de artikelen 9 tot 13 zijn voor de eerste maal van toepassing op de jaarrekeningen en op de geconsolideerde jaarrekeningen die worden afgesloten vanaf 31 december 1993.

Artikel 8, § 3, 2<sup>o</sup>, is van toepassing op de verrichtingen die zijn afgesloten vanaf 1 januari 1994.

Art. 15. Notre Vice-Premier Ministre, Ministre de la Justice et Ministre des Affaires économiques, Notre Ministre des Finances et Notre Ministre des Petites et Moyennes Entreprises et de l'Agriculture sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 3 décembre 1993.

**ALBERT**

Par le Roi :

Le Vice-Premier Ministre,  
Ministre de la Justice  
et Ministre des Affaires économiques,

M. WATHELET

Le Ministre des Finances,

Ph. MAYSTADT

Le Ministre des Petites et Moyennes Entreprises  
et de l'Agriculture,

A. BOURGEOIS

Art. 15. Onze Vice-Eerste Minister, Minister van Justitie en Minister van Economische Zaken, Onze Minister van Financiën en Onze Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen en Landbouw zijn, ieder wat hem betreft, belast met de uitvoering van dit besluit.

Gegeven te Brussel, 3 december 1993.

**ALBERT**

Van Koningswege :

De Vice-Eerste Minister,  
Minister van Justitie  
en Minister van Economische Zaken,

M. WATHELET

De Minister van Financiën,

Ph. MAYSTADT

De Minister van de Kleine en Middelgrote Ondernemingen  
en van Landbouw,

A. BOURGEOIS

**MINISTÈRE DE LA SANTÉ PUBLIQUE  
ET DE L'ENVIRONNEMENT**

F. 93 — 2949

25 NOVEMBRE 1993. — Arrêté royal autorisant le Ministère de la Santé publique et de l'Environnement à engager des personnes sous le régime de contrat de travail en vue de répondre à des besoins exceptionnels et temporaires en personnel

ALBERT II, Roi des Belges,

A tous, présents et à venir, Salut.

Vu la loi du 22 juillet 1993 portant certaines mesures en matière de fonction publique, notamment l'article 4, § 4;

Considérant que le Ministère de la Santé publique et de l'Environnement doit faire face à une série de tâches supplémentaires;

Considérant qu'il convient d'accorder sans délai une autorisation d'engagement de personnel sous contrat à ce département étant donné que la sous-occupation des emplois du cadre ne permet pas de confier ces tâches au personnel statutaire actuellement en fonction;

Vu l'accord de Notre Ministre du Budget donné le 27 novembre 1992;

Vu l'accord de Notre Ministre de la Fonction publique, donné le 27 novembre 1992;

Sur la proposition de Notre Ministre de l'Intégration sociale, de la Santé publique et de l'Environnement et de l'avis de Nos Ministres qui en ont délibéré en Conseil,

Nous avons arrêté et arrêtons :

**Article 1<sup>er</sup>.** Le Ministère de la Santé publique et de l'Environnement est autorisé à engager 32 personnes sous le régime du contrat de travail en vue de remplir une série de tâches de nature exceptionnelle et temporaire résultant d'une part de missions supplémentaires nées de l'adoption de nouvelles réglementations et d'autre part de l'absolue nécessité de résorber un important retard dans le traitement de certains dossiers.

**Art. 2.** Sans préjudice des dispositions réglementaires d'ordre général régissant l'engagement des personnes sous le régime du contrat de travail, les niveaux dans lesquels peuvent s'effectuer les engagements visés à l'article 1<sup>er</sup>, et, pour chacun de ces niveaux, le nombre de contractuels, la période au cours de laquelle ils peuvent être occupés, sont fixés conformément aux annexes du présent arrêté.

**Art. 3.** Le présent arrêté produit ses effets le 1<sup>er</sup> janvier 1993 et cessera d'être en vigueur le 31 décembre 1993.

**MINISTERIE VAN VOLKSGEZONDHEID  
EN LEEFMILIEU**

N. 93 — 2949

25 NOVEMBER 1993. — Koninklijk besluit waarbij het Ministerie van Volksgezondheid en Leefmilieu gemachtigd wordt personen onder het stelsel van een arbeidsovereenkomst in dienst te nemen om te voldoen aan uitzonderlijke en tijdelijke behoeften aan personeel

ALBERT II, Koning der Belgen,

Aan allen die nu zijn en hierna wezen zullen, Onze Groet.

Gelet op de wet van 22 juli 1993 houdende bepaalde maatregelen inzake ambtenarenzaken, inzonderheid op artikel 4, § 4;

Overwegende dat het Ministerie van Volksgezondheid en Leefmilieu het hoofd moet bieden aan een reeks supplementaire taken;

Overwegende dat zonder uitstel een wervingsmachtiging dient te worden toegekend om personeel onder het stelsel van een arbeidsovereenkomst bij dit departement in dienst te nemen, gelet op het feit dat de onderbezetting van de personeelsformatie niet toelaat deze taken toe te vertrouwen aan het statutair personeel op dit ogenblik in dienst;

Gelet op het akkoord van Onze Minister van Begroting, gegeven op 27 november 1992;

Gelet op het akkoord van Onze Minister van Ambtenarenzaken, gegeven op 27 november 1992;

Op de voordracht van Onze Minister van Maatschappelijke Integratie, Volksgezondheid en Leefmilieu en op het advies van Onze in Raad vergaderde Ministers,

Hebben Wij besloten en besluiten Wij :

**Artikel 1.** Het Ministerie van Volksgezondheid en Leefmilieu wordt gemachtigd 32 personen onder het stelsel van een arbeidsovereenkomst in dienst te nemen ten einde een reeks uitzonderlijke en tijdelijke taken te vervullen die enerzijds het gevolg zijn van de uitvoering en opvolging van nieuwe reglementeringen en anderzijds noodzakelijk zijn voor het wegwerken van de vertraging in de behandeling van sommige dossiers.

**Art. 2.** Onverminderd de reglementaire bepalingen van algemene aard betreffende de werving van personen onder het stelsel van een arbeidsovereenkomst, worden de niveau's waarin de in artikel 1 bedoelde wervingen kunnen gebeuren en, voor elk van deze niveau's, het aantal contractuelen en de periode waarin ze kunnen worden tewerkgesteld, bepaald overeenkomstig de bijlage aan dit besluit.

**Art. 3.** Dit besluit heeft uitwerking met ingang van 1 januari 1993 en houdt op van kracht te zijn op 31 december 1993.