

ITAA-ZINE

Nummer 6 | Augustus 2022

Maandelijkse uitgave – Afgiftekantoor Gent X – P409030

Lijsten van belasting-paradijzen en gebruik ervan volgens het WIB 1992

In de strijd tegen belastingontwijking verwijst de Belgische belastingwetgeving naar een aantal (inter)nationale lijsten van belasting-paradijzen. Die zijn van dwingende aard, wat inhoudt dat we ze niet naast ons kunnen neerleggen. Wij overlopen deze lijsten en bespreken de impact ervan in het kader van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).



Lijsten van belastingparadijzen en gebruik ervan volgens het WIB 1992..... **3**

CBN-advies 2022/03
De groottecriteria bedoeld in de artikelen 1:24 en 1:25 van het WvV **8**

Handelsagentuur na de wet van 16 februari 2022: oplossing of nieuw probleem? **15**

ITAA-zine
Maandelijks tijdschrift van het ITAA
(verschijnt niet in januari en juli)
nr. 6/2022

ADMINISTRATIE EN REDACTIE
ITAA, Emile Jacqmainlaan 135/2,
B-1000 Brussel
Tel.: +32 2 240 00 00
E-mail: info@itaa.be

COÖRDINATIE
Stéphane De Bremaeker (NL) –
stephane.debremaeker@itaa.be
Gaëtan Hanot (FR) – gaetan.hanot@itaa.be

REDACTIECOMITÉ
Stéphane De Bremaeker, Gaëtan Hanot,
Johan De Coster, Chantal Demoor, Nathalie Lambot, Carine Govaert, François Lezaack, Bart Van Coile (voorzitter), Frédéric Delrue (ondervoorzitter), Eric Steghers

AFBEELDINGEN
iStockphoto

VERTALINGEN
Azimut Translations, IGTV

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER
B. Van Coile, Emile Jacqmainlaan 135/2,
B-1000 Brussel

MEDEDELING VOOR DE LEZERS
De auteurs, het redactiecomité en de uitgever streven naar betrouwbaarheid van de gepubliceerde informatie, waarvoor ze echter niet aansprakelijk kunnen worden gesteld. De opinieartikelen vertegenwoordigen de inzichten en de mening van de auteurs en dus niet noodzakelijk die van het Instituut of van het redactiecomité.

Het Instituut van de Belastingadviseurs en Accountants (IBA) is opgericht bij wet van 17 maart 2019. Het IBA gaat door het leven als het ITAA, en is het resultaat van een fusie tussen het IAB en het BIBF. Het ITAA wordt bestuurd door een Raad en een Uitvoerend comité. Voor meer informatie: www.itaa.be.

UITGEVER
Wolters Kluwer België
Motstraat 30, B-2800 Mechelen



Lijsten van belastingparadijzen en gebruik ervan volgens het WIB 1992

In het kader van de strijd tegen de belastingontwijking werden er lijsten van belastingparadijzen opgesteld, eerst op Belgisch niveau, dan op het niveau van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en tot slot op het niveau van de Europese Unie (EU). De Belgische belastingwetgeving verwijst naar deze lijsten, waaraan verplichtingen en dwingende regels verbonden zijn die we niet naast ons kunnen neerleggen. In deze bijdrage zullen we de verschillende lijsten overlopen en de impact ervan bespreken in het kader van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

1. Twee Belgische lijsten

In het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 (KB/WIB 1992) zijn twee Belgische lijsten van belastingparadijzen opgenomen: de ene lijst in artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 1992 en de andere in artikel 179 van hetzelfde KB.

1.1. Uitsluiting uit het DBI-stelsel

De eerste lijst, die is opgenomen in artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 1992, werd ingevoerd in het kader van het stelsel van de Definitief Belaste Inkomsten (DBI). Die lijst houdt verband met de regel vermeld in artikel 203, §1, eerste lid, 1° van het WIB 1992 die bepaalt dat het DBI-stelsel *niet* van toepassing is wanneer de betrokken inkomsten worden verleend of toegekend door een vennootschap die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

Het tweede lid van artikel 203, §1 van het WIB 1992 geeft aan de Koning de bevoegdheid om de gevallen te bepalen waarin de gemeenrechtelijke bepalingen inzake **belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België**. Dat is:

- wanneer het gemeenrechtelijk nominaal tarief van de belasting op

de winsten van een vennootschap lager is dan 15%, of

- wanneer, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15%.

In toepassing van dit artikel vermeldt artikel 73^{4quater} van het KB/WIB 1992 31 landen die als zodanig aangemerkt worden.

Het gaat hier om een niet-exhaustieve lijst van landen en het vermoeden dat het belastingtarief er aanzienlijk gunstiger is, is weerlegbaar; u hebt dus de mogelijkheid om het tegendeel te bewijzen.

Geen enkele EU-lidstaat is op deze lijst opgenomen, aangezien artikel 203, §1, derde lid van het WIB 1992 verduidelijkt dat de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een EU-lidstaat, geacht worden niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan die in België.

De lijst dateert van 2003 en werd in 2016 bijgewerkt.

1.2. Verplichting tot aangifte van betalingen naar Staten zonder of met een lage belasting

De tweede lijst, die is opgenomen in artikel 179 van het KB/WIB 1992,

werd ingevoerd in het kader van de strijd tegen belastingontwijking. Die lijst houdt verband met de regel vermeld in artikel 307, §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992. Volgens die bepalingen moeten belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting (of aan de belasting van de niet-inwoners/vennootschappen) aangifte doen van alle betalingen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan:

- aan personen of vaste inrichtingen gevestigd of gelegen in een Staat,
- op bankrekeningen die worden beheerd door, of worden aangehouden bij een van deze personen of vaste inrichtingen, of
- op bankrekeningen die worden beheerd door, of worden aangehouden bij kredietinstellingen die gevestigd zijn of een vaste inrichting hebben in een Staat die op het tijdstip waarop de betaling heeft plaatsgevonden voorkomt op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting.

Voor de toepassing van dit artikel wordt een **Staat zonder of met een lage belasting** gedefinieerd als een Staat die geen deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte én:

- die geen vennootschapsbelasting heft op inkomsten van binnenlandse oorsprong of van buitenlandse oorsprong, of
- waarvan het nominale tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10%, of



Stockphoto.com/SeventyFour

- waarvan het tarief van de vennootschapsbelasting dat met de werkelijke belastingdruk op inkomsten van buitenlandse oorsprong overeenstemt, lager is dan 15%.

Krachtens artikel 307 §1/2, lid 3 van het WIB 1992 wordt de lijst van de betrokken Staten bepaald en herzien bij koninklijk besluit. Die lijst is terug te vinden in artikel 179 van het KB/WIB 1992 en vermeldt momenteel 30 Staten.

Het gaat hier om een exhaustieve lijst, die geen bewijs van het tegendeel door de belastingplichtige toelaat.

De belastingplichtige moet zich baseren op de lijst die van kracht was op 1 januari van het betrokken aanslagjaar. Er is bepaald dat de lijst om de twee jaar herzien wordt, maar de eerste, en tot nu enige, herziening dateert al van 2016.

De betalingen moeten aangegeven worden op het **formulier 275F**, dat bij de belastingaangifte moet worden gevoegd. De aangifte is echter enkel

nodig als de betrokken betalingen die de belastingplichtige in de loop van het belastbaar tijdperk verricht heeft, in totaal het bedrag van 100.000 euro bereikt hebben. Deze bepaling heeft betrekking op de betalingen en niet op de uitgaven.

Aangifte doen is van belang aangezien artikel 198, §1, 10° van het WIB 1992 bepaalt dat alleen betalingen (die dan overeenstemmen met een kost) die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar op de lijst vermelde Staten en die werden aangegeven op het formulier 275F, als beroepskosten kunnen worden aangemerkt. Het gaat dus om een verplichte formaliteit om de onderliggende uitgaven fiscaal te kunnen aftrekken (tenzij men zich kan beroepen op een conventionele non-discriminatiebepaling of op het Europees principe van het vrij verkeer van kapitalen en betalingen).

De vermelding van de betalingen in de vereiste vorm op de lijst is een noodzakelijke voorwaarde maar volstaat niet om de fiscale aftrekbaarheid van de onderliggende betalingen te verzekeren. Artikel 198, §1, 10° van het

WIB 1992 bepaalt immers dat als de betalingen werden aangegeven, het nog aan de belastingplichtige is om te bewijzen dat die betalingen in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen werden verricht, met andere personen dan artificiële constructies. Deze bepaling is erop gericht de belastingadministratie te helpen bij de controle, zodat zij zich kan concentreren op de analyse van het rechtmatige karakter van dergelijke betalingen, en niet op het opsporen ervan.

Merk op dat artikel 307, §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992 er niet enkel toe verplicht om op het formulier 275F de betalingen te vermelden die verricht werden naar een Staat die vermeld wordt op de lijst van artikel 179 van het KB/WIB 1992, maar ook de betalingen die verricht werden:

- naar een Staat die door het Internationaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden werd aangemerkt als een Staat die de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek niet effectief of substantieel toepast (de 'OESO-lijst'); en

- naar een Staat die is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden (de 'EU-lijst').

Ze komen in aanmerking voor de beoordeling van de bovenvermelde globale drempel van 100.000 euro.

De formaliteit waarin artikel 307, §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992 voorziet wordt besproken in Circulaire 2021/C/112 van 20 december 2021 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten. Voor meer bijzonderheden verwijzen we naar die circulaire.

2. OESO-lijst en aangifteplicht voor betalingen naar op de lijst vermelde Staten

De OESO-lijst — die de Staten vermeldt die het Mondiaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen in belastingaangelegenheden aanmerkt als **'Staten die de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek niet effectief of substantieel toepassen'** — heeft een directe weerslag op belastingplichtigen/vennootschappen, aangezien artikel 307, §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992 ertoe verplicht om betalingen die verricht zijn naar een Staat die op de lijst staat, ook op formulier 275F te vermelden. Zo niet, kan de belastingplichtige de onderliggende uitgaven niet fiscaal aftrekken.

Het Mondiaal Forum van de OESO groepeerd ruim 160 rechtsgebieden en landen. Het forum volgt de implementatie op van de internationale normen inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen. Het ziet erop toe dat de normen in de hele wereld worden toegepast en kent scores toe aan de beoordeelde rechtsgebieden. Nadat een rechtsgebied volledig onderzocht is door *peers* of gelijken, kunnen er vier verschillende beoordelingen

worden toegekend: conform, grotendeels conform, gedeeltelijk conform en niet-conform.

De aan de Staten toegekende beoordeling kan evolueren en de laatste update dateert van april 2022.

De Staten die onder het toepassingsgebied van artikel 307 §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992 vallen, waren aanvankelijk de Staten die de beoordeling 'niet-conform' gekregen hadden. Maar via een voetnoot in Circulaire 2020/C/112 van 1 september 2020 over de tijdelijke aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen als gevolg van COVID-19 bleek plotseling dat de administratie ook Staten met als beoordeling 'gedeeltelijk conform' wilde opnemen in het toepassingsgebied van artikel 307, §1/2, leden 1 tot 4 van het WIB 1992. Dat standpunt werd later bevestigd door de minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag¹, evenals in een nieuwe circulaire².

Tot en met aanslagjaar 2021 werden dus enkel Staten met een beoordeling 'niet-conform' opgenomen op de OESO-lijst, waardoor de verplichting tot aangifte op formulier 275F alleen op die Staten van toepassing was. Vanaf aanslagjaar 2022 en voor de betalingen die verricht werden vanaf 1 januari 2021 geldt de aangifteplicht ook voor de Staten met een beoordeling 'gedeeltelijk conform'.

De lijst van de Staten, met hun beoordeling, is terug te vinden op de OESO-website: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/exchange-of-information-on-request-ratings.htm>.

De belastingadministratie houdt ook een tabel bij van de Staten die als 'niet-conform' of 'gedeeltelijk conform' worden beschouwd, met hun evolutie doorheen de jaren. Belastingplichtigen kunnen die tabel raadplegen via de volgende link: <https://financien.be>.

belgium.be/sites/default/files/bbisi/lijst_van_staten.xlsx.

3. EU-lijst van de niet-coöperatieve rechtsgebieden

De laatste lijst die in het WIB 1992 verschenen is, is die van de Europese Unie met de niet-coöperatieve rechtsgebieden ('EU-lijst'), ingevoerd door hoofdstuk 4 van de wet van 20 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, onder het opschrift *'Defensieve maatregelen ten aanzien van rechtsgebieden die zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden'*.

Die EU-lijst wordt opgesteld door de ECOFIN-Raad (die is samengesteld uit de ministers van Financiën en Economische Zaken van de EU-lidstaten), op initiatief van de Europese Commissie. Op de lijst staan **landen van buiten de Unie die oneerlijke belastingpraktijken aanmoedigen**. Daaronder verstaat men landen die onvoldoende inspanningen leveren op het vlak van de strijd tegen belastingfraude of -ontwijking of op het vlak van de strijd tegen het witwassen of het verbergen van de oorsprong van illegaal verkregen geld. Het niveau van het nominale of effectieve belastingtarief speelt geen beslissende rol bij het opstellen van de lijst, die dan ook gezien wordt als een aanvulling op de Belgische lijsten waarvan eerder sprake was.

Deze lijst werd in het WIB 1992 opgenomen naar aanleiding van een vraag van de ECOFIN-Raad aan de lidstaten om vanaf 1 januari 2021 defensieve maatregelen te nemen op fiscaal vlak ten aanzien van bepaalde rechtsgebieden, om die ertoe aan te zetten om hervormingen door te voeren. Twee types van maatregelen werden aangeraden: enerzijds administratieve maatregelen van het type 'versterkte

1 Vr. en Antw. Kamer, 2020-2021, 30 juni 2021, CRIV 55 COM 532, S. Matheï, 40.

2 Circ. 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten, 20 december 2021.

monitoring of controle van de transacties met deze Staten', en anderzijds 'defensieve maatregelen met een wettelijk karakter'. We vermelden ze verderop.

Het WIB 1992 definieert de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden als "de EU-lijst van landen en rechtsgebieden die niet coöperatief zijn op belastinggebied, die door de Raad van de Europese Unie wordt vastgelegd en waarvan elke wijziging wordt bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Unie" (art. 2, §1, 19° WIB 1992). Deze lijst vindt u hier: <https://www.consilium.europa.eu/nl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>.

In de eerder vermelde tabel die de administratie ter beschikking stelt, is ook deze lijst en de evolutie ervan opgenomen.

3.1. Aangifteplicht voor betalingen naar op de EU-lijst vermelde Staten

Om te kunnen voldoen aan de vraag naar versterkte monitoring en controle van de transacties met inwoners van rechtsgebieden die op de EU-lijst staan, werd de aangifteplicht van de betalingen bedoeld in artikel 307, §1/2 van het WIB 1992 uitgebreid naar de betalingen verricht naar Staten die op de EU-lijst vermeld staan. Artikel 307, §1/2, lid 1 van het WIB 1992 werd dus aangevuld om de aangifteplicht uit te breiden naar de Staten die voorkomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden, bovenop de Staten die vermeld staan op de Belgische lijst (art. 179 KB/WIB 1992) en de OESO-lijst.

De onderliggende uitgaven van deze betalingen zijn bijgevolg niet aftrekbaar als ze niet correct vermeld worden op het formulier 275F (art. 198, §1, 10° WIB), zoals gevraagd door de de ECOFIN-Raad.

Deze uitbreiding van de aangifteplicht en de bijbehorende sanctie van

niet-aftrekbaarheid zijn van toepassing op de betalingen die verricht werden vanaf 1 januari 2021.

3.2. Uitsluiting uit het DBI-stelsel van de inkomsten die afkomstig zijn van een vennootschap die gevestigd is in een op de EU-lijst vermelde Staat

We hebben eerder gezien dat krachtens artikel 203, §1, eerste lid, 1° van het WIB 1992 het DBI-stelsel niet van toepassing is wanneer de inkomsten worden verleend of toegekend door een vennootschap die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België. De wet van 20 december 2020 heeft dat artikel aangevuld door te bepalen dat het DBI-stelsel *evenmin* van toepassing is wanneer de inkomsten worden verleend of toegekend door een vennootschap die gevestigd is in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbaar tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden.

In tegenstelling tot de Belgische lijst, die niet-exhaustief is en een bewijs van het tegendeel door de belastingplichtige toelaat, is er voor de EU-lijst geen bewijs van het tegendeel mogelijk.

Deze nieuwe uitsluiting is van toepassing op de dividenden bedoeld in artikel 202, §1, 1° en 2° van het WIB 1992 die sinds 1 januari 2021 zijn verleend of toegekend.

3.3. Toepassing van de CFC-regels op vennootschappen die gevestigd zijn in een Staat die op de EU-lijst is opgenomen

Bij de hervorming van de vennootschapsbelasting werden er in het

WIB 1992 CFC-regels ingevoerd (CFC staat voor *Controlled Foreign Company*), en dit in de artikelen 185/2, 202, §1, 4°, en 307, §1/2 van het WIB 1992. De CFC-regels maken het mogelijk om, als aan bepaalde voorwaarden voldaan is, de niet-uitgekeerde winsten gerealiseerd door een laag belaste buitenlandse (sub-) dochteronderneming (de 'CFC-dochteronderneming') in hoofde van de Belgische binnenlandse vennootschap te belasten. Deze maatregel heeft tot doel belastingontwijking te bestrijden.

Een buitenlandse (sub-)dochteronderneming van een Belgische vennootschap valt onder het toepassingsdomein van de CFC-regels indien aan twee types voorwaarden voldaan is:

- een voorwaarde van controle die verbonden is aan het rechtstreekse of onrechtstreekse bezit van de meerderheid van de stemrechten, van het kapitaal of van het recht op de winsten van de Belgische vennootschap, en
- een voorwaarde van lage belasting van de vermelde (sub)dochteronderneming: een vennootschap die niet onderworpen is aan een inkomstenbelasting of die onderworpen is aan een inkomstenbelasting die minder dan de helft bedraagt van de vennootschapsbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze (sub)dochteronderneming in België gevestigd zou zijn.

De wet van 20 december 2020 heeft dit stelsel aangevuld om het, onder bepaalde voorwaarden, ook toegepast te maken op buitenlandse vennootschappen die gevestigd zijn in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbaar tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden – ongeacht of aan de voorwaarde inzake controle of aan de voorwaarde inzake lage belasting voldaan is.

Deze uitbreiding is van toepassing op de belastbare tijdperken die vanaf 31 december 2020 worden afgesloten.



iStockphoto.com/gorodenkoff

We herinneren er ook nog even aan dat artikel 307, §1/2, leden 5 en 6 van het WIB 1992 vennootschappen ertoe verplicht om, in een bijlage bij de belastingaangifte, het bestaan aan te geven en de gegevens te vermelden van de buitenlandse CFC-(sub)dochterondernemingen waarvan de winsten (gedeeltelijk) belast worden in hoofde van de vennootschap.

3.4. Kaaimantaks en omkering van de bewijslast

Voor de volledigheid vermelden we nog dat de wet van 20 december 2020 ook bepaalt dat voor de toepassing van de Kaaimantaks een vennootschap, vereniging, inrichting, instelling of entiteit die rechtspersoonlijkheid bezit en die gevestigd is in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbaar tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden, vermoed wordt te voldoen aan alle criteria om als een 'juridische constructie' te worden beschouwd.

De wetgever voert hier een vermoeden in; het is in voorkomend geval aan de belastingplichtige om het tegendeel te bewijzen.


4. Uitsluiting uit het stelsel van de wederopbouwreserve

De wetgever heeft het fiscaal stelsel van de wederopbouwreserve ingevoerd om vennootschappen te helpen het hoofd te bieden aan de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie. Dat stelsel heeft tot doel vennootschappen te helpen om hun eigen vermogen opnieuw op te bouwen door toe te laten dat zij een deel van hun winst vrijstellen gedurende de aanslagjaren 2022 tot 2024, ten belope van het in 2020 geleden bedrijfsverlies, met een absoluut maximum van 20 miljoen euro.

Artikel 194^{quater}/1, §4, 2° van het WIB 1992 bepaalt echter dat de vrijstelling niet kan worden verleend of behouden indien de vennootschap

tussen 12 maart 2020 en het einde van het belastbaar tijdperk waarin de vennootschap de wederopbouwreserve genoot:

- een rechtstreekse deelneming had in een vennootschap gevestigd in een Staat die is opgenomen op een van de lijsten bedoeld in artikel 307, §1/2 WIB (lijst van artikel 179 KB/WIB 1992, OESO-lijst of EU-lijst), of
- betalingen heeft gedaan aan dergelijke vennootschappen voor een totaalbedrag van ten minste 100.000 euro over het belastbaar tijdperk, tenzij is aangetoond dat deze betalingen zijn verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen als gevolg van rechtmatige financiële of economische behoeftes.

 **Amaury della Faille**
Gecertificeerd
belastingadviseur



 **Alexandre Tetyakov**
Jurist





CBN-advies 2022/03

De groottecriteria bedoeld in de artikelen 1:24 en 1:25 van het WVV

Kleine en microvennootschappen worden in de artikelen 1:24 en 1:25 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) gedefinieerd. De indeling van de vennootschappen naar grootte heeft in de praktijk echter belangrijke gevolgen. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) publiceerde er advies 2022/03 over.

Inleiding

Advies 2022/03 van 19 januari 2022 van de CBN over de *beoordeling van de groottecriteria overeenkomstig artikelen 1:24 en 1:25 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen* vervangt het vroegere CBN-advies 2016/3 om het in overeenstemming te brengen met het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

De indeling van de vennootschappen heeft diverse gevolgen. We vermelden er enkele, zonder volledig te zijn:

1. Juridische en boekhoudkundige gevolgen:

- grote vennootschappen moeten een commissaris aanstellen, moeten hun jaarrekening opmaken volgens een volledig schema en moeten een jaarverslag opstellen;
- kleine ondernemingen hebben de mogelijkheid om hun jaarrekening op te maken volgens een verkort schema en microvennootschappen volgens een microschemata.

2. Fiscale gevolgen:

De kleine vennootschappen bedoeld in artikel 1:24 §§1 tot 6 van het WVV krijgen bijvoorbeeld:

- de mogelijkheid tot toepassing van het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting op de eerste schijf van 100.000 euro, mits naleving van meerdere voorwaarden (art. 215 WIB 1992);
- de mogelijkheid om de bijkomende kosten op investeringen integraal af te schrijven gedurende het belastbaar tijdperk waarin deze kosten gedaan werden (art. 196 §4 WIB 1992);
- een verhoogde aftrek met betrekking tot de aftrek voor risicokapitaal (art. 205^{quater} §6 WIB 1992);
- een investeringsaftrek (art. 201 WIB 1992);
- de mogelijkheid om liquidatiereserves aan te leggen (art. 184^{quater} WIB 1992);
- een verlaagde roerende voorheffing op dividenden van VVPRbis-aandelen; en
- geen verhoging bij afwezigheid van voorafbetalingen gedurende de eerste drie boekjaren.

3. Strafrechtelijke sancties:

- artikel 3:97 §1 van het WVV voorziet in een strafrechtelijke sanctie voor de leden van het bestuursorgaan, de directeurs en de lasthebbers van vennootschappen die bewust geen commissaris aanstellen in een vennootschap die wettelijk verplicht is om een commissaris te benoemen;
- artikel 3:97 §2 van het WVV voorziet in strafrechtelijke sancties voor een commissaris, bedrijfsrevisor, geregistreerd auditkantoor of onafhankelijk deskundige die rekeningen, jaarrekeningen, balansen en resultatenrekeningen van vennootschappen attesteert of goedkeurt indien het bestuursorgaan niet voldaan heeft aan de verplichting om een commissaris aan te stellen of indien de beroepsbeoefenaar niet gedaan heeft wat hij had moeten doen om zich ervan te vergewissen dat aan die verplichting voldaan was.

Indeling van de vennootschappen

Het WVV definieert het begrip 'grote vennootschap' niet.

Grote ondernemingen zijn in het algemeen de ondernemingen die niet beantwoorden aan de voorwaarden om als kleine onderneming te worden beschouwd. De criteria voor de kleine onderneming zijn gebaseerd op het jaargemiddelde van het aantal werknemers, de omzet – exclusief btw – en het balanstotaal.

De kleine vennootschap wordt in artikel **1:24 §1 van het WVV** gedefinieerd: het gaat om een vennootschap met rechtspersoonlijkheid die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de volgende criteria overschrijdt:

- 50 werknemers, als jaargemiddelde;
- een jaaromzet exclusief btw van 9.000.000 euro;
- een balanstotaal van 4.500.000 euro.

De microvennootschap wordt als een subcategorie van de kleine vennootschap beschouwd. Ze wordt door artikel **1:25 §1 van het WVV** als volgt gedefinieerd: onder microvennootschappen wordt verstaan, vennootschappen



met rechtspersoonlijkheid die geen dochtervennootschap of moedervennootschap zijn en die op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

- 10 werknemers, als jaargemiddelde;
- een jaarmzet exclusief btw van 700.000 euro;
- een balanstotaal van 350.000 euro.

De paragrafen 2 tot 8 van artikel 1:24 van het WVV omvatten de hiernavolgende preciseringen, waarbij de paragrafen 2 tot 5 en paragraaf 8 ook van toepassing zijn op microvennootschappen.

Binnen welke termijnen zijn de gevolgen van een overschrijding van de criteria van toepassing?

De overschrijding van de criteria moet gedurende twee opeenvolgende boekjaren worden vastgesteld.

De gevolgen van de overschrijding van de criteria zijn van toepassing vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar

waarin meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden (of niet meer werden overschreden).

Voorbeeld:

Jaar	Overschrijding van de criteria van art. 1:24 WVV	Grootte van de vennootschap
N	NEEN	KLEIN
N+1	JA	KLEIN
N+2	NEEN	KLEIN
N+3	JA	KLEIN
N+4	JA	KLEIN
N+5	NEEN	GROOT
N+6	JA	GROOT

Op welke criteria moeten beginnende ondernemingen zich baseren?

Starters moeten de criteria beoordelen die te goeder trouw geraamd werden bij het begin van hun activiteit,

bijvoorbeeld op basis van het financieel plan dat werd opgesteld bij de oprichting van de vennootschap. Als de criteria in het kader van die raming tijdens het eerste boekjaar overschreden worden, moet vanaf dat eerste boekjaar daarmee rekening gehouden worden.

Hoe beoordelen we de criteria wanneer het boekjaar langer of korter dan twaalf maanden is?

In het algemeen duurt een boekjaar twaalf maanden.

Duurt het boekjaar echter uitzonderlijk korter of langer dan twaalf maanden, waarbij die duur niet langer kan zijn dan 24 maanden min één kalenderdag, dan wordt het bedrag van de omzet exclusief btw die het plafond vertegenwoordigt (9.000.000 euro voor kleine vennootschappen en 700.000 euro voor microvennootschappen) vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer gelijk is aan twaalf en de teller overeenstemt met het aantal maanden van het betrokken boekjaar, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld.

Het CBN-advies 2022/03 geeft als voorbeeld:

Een vennootschap behaalt een omzet van 17.000.000 euro exclusief btw over boekjaar N dat 15 maanden duurt. De limiet van artikel 1:24 §1 WVV moet op 15 maanden worden berekend door vermenigvuldiging met bovenvermelde breuk. De nieuwe limiet bedraagt dus 9.000.000 euro excl. btw $\times 15/12 = 11.250.000$ euro excl. btw. Met een omzet van 17.000.000 euro excl. btw wordt de limiet in dit voorbeeld wel degelijk overschreden.

De CBN geeft aan dat het ook mogelijk is om de jaarmet te berekenen door de omzet van de vennootschap te vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller gelijk is aan 12 en de noemer overeenstemt met het aantal maanden van het betrokken boekjaar.

In ons voorbeeld komt dit neer op:

17.000.000 euro excl. btw $\times 12/15 = 13.600.000$ euro excl. btw.

Aangezien $13.600.000$ euro excl. btw $> 9.000.000$ euro excl. btw, wordt de limiet ook hier overschreden.

Hoe het aantal werknemers bepalen?

Het jaargemiddelde van het aantal werknemers stemt overeen met het gemiddeld aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdse equivalenten, dat geregistreerd is in de DIMONA-databank (onmiddellijke aangifte van tewerkstelling) op het einde van elke maand van het boekjaar.

Voor het gedeelte van de werknemers in de vennootschap dat niet onder de registratieverplichting in de

DIMONA-databank valt, is het jaargemiddelde van het aantal werknemers gelijk aan het gemiddeld aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdse equivalenten, dat in het algemeen personeelsregister of een gelijkwaardig document is ingeschreven op het einde van elke maand van het betrokken boekjaar.

Het begrip 'omzet'

In het algemeen wordt het begrip omzet in artikel 3:90 I.A. van het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (KB/WVV) gedefinieerd als het bedrag van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap, onder aftrek van de op de verkoopprijs in de handel toegestane kortingen (afslag, ristorno, rabat).

De omzet wordt geboekt op de rekeningen:

- “700 tot 707: Verkopen en dienstprestaties”, na aftrek van de rekening;
- “708 Toegekende kortingen, ristorno's en rabatten (-)”.

Merk op dat de btw en andere belastingen die rechtstreeks betrekking hebben op de omzet niet vervat zitten in het omzetbedrag. De tegemoetkomingen van de overheid in het kader van een tarifieringspolitiek ter compensatie van lagere ontvangsten worden wel in de omzet opgenomen.

Een afwijkende regeling bepaalt dat wanneer de opbrengsten die uit de normale activiteit van een vennootschap voortvloeien voor meer dan helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de definitie van de post 'omzet' beantwoorden, men voor de beoordeling het volgende onder 'omzet' verstaat: het totaal van de bedrijfs- en financiële opbrengsten met uitsluiting van de niet-recurrente opbrengsten.

Met *bedrijfsopbrengsten* wordt, naast de 'klassieke' omzet en met uitzondering van de niet-recurrente bedrijfsopbrengsten, het volgende bedoeld: de toename of afname van de voorraad goederen in bewerking, het gereed product, de onroerende goederen bestemd voor verkoop en de bestellingen in uitvoering, samen met de geactiveerde intern geproduceerde vaste activa en de andere bedrijfsopbrengsten. Ze worden geboekt onder de rekeningen:

- “71: Wijzigingen in de voorraden en in de bestellingen in uitvoering”;
- “72: Geproduceerde vaste activa”;
- “74: Andere bedrijfsopbrengsten”.

De andere bedrijfsopbrengsten worden gedefinieerd in artikel 3:90 I.D. van het KB/WVV; deze rubriek omvat de van derden ontvangen en met de bedrijfsuitoefening verbonden opbrengsten die hun oorsprong niet vinden in een verkoop of dienstverlening binnen het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap en die niet als niet-recurrente bedrijfsopbrengsten of financiële opbrengsten kunnen worden aangemerkt. In het bijzonder



istockphoto.com/Inside Creative House.

worden onder die post opgenomen de subsidies of compenserende bedragen bij in- of uitvoer, de exploitatiesubsidies, alsook de meerwaarden die werden verwezenlijkt bij de realisatie van handelsvorderingen.

De financiële opbrengsten, met uitzondering van de niet-recurrente financiële opbrengsten, worden gedefinieerd in artikel 3:90 III.B. van het KB/WVV en omvatten met name de andere financiële opbrengsten, bestaande uit de meerwaarden verwezenlijkt bij de realisatie van vorderingen verschillend van handelsvorderingen, van geleidingen en van liquide middelen, de als opbrengst geboekte kapitaal- en interestsubsidies, de wisselresultaten en de resultaten uit de omrekening van vreemde valuta (tenzij deze specifiek verbonden zijn met een andere post van de resultatenrekening; in dit laatste geval mogen ze onder die post worden opgenomen) en alle opbrengsten van financiële aard die geen verband houden met bepaalde activa.

De CBN geeft het volgende voorbeeld:

Uit de resultatenrekening van een vennootschap blijken de volgende cijfers:

- Jaaromzet excl. btw: 300.000 euro;
- Andere bedrijfsopbrengsten (met uitzondering van de niet-recurrente): 850.000 euro;

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

De eerste drie posten komen voort uit het gewoon bedrijf van de vennootschap. Samen vormen zij een totaal van 3.850.000 euro, waarvan meer dan de helft is samengesteld uit elementen die niet overeenkomen met de 'klasieke' definitie van omzet in de zin van artikel 3:90 I.A. van het KB/WVV.

In dit geval wordt voor de toepassing van de grensbedragen opgenomen in artikel 1:24 §1 van het WVV, het bedrag van 3.850.000 euro als omzet beschouwd.

Evaluatie van de criteria op geconsolideerde basis voor het opmaken van de jaarrekening

In het geval van een vennootschap die met een of meer andere vennootschappen verbonden is, zoals bedoeld in artikel 1:20 van het WVV, bepaalt artikel 1:24, §6 van het WVV dat de criteria inzake omzet en balanstotaal bepaald worden op geconsolideerde of geaggregeerde basis en

wordt het jaargemiddelde van het aantal werknemers van elk van de verbonden vennootschappen bij elkaar opgeteld.

Nochtans beperkt artikel 1:24, §7 van het WVV de toepassing van de criteria op geconsolideerde basis voor:

- moedervenootschappen, zoals bedoeld in artikel 1:15, 1° van het WVV, dit wil zeggen de vennootschappen die in rechte of in feite een controlebevoegdheid uitoefenen over een of meer andere vennootschappen;
- vennootschappen die opgericht zijn met als enig doel de financiële verslaggeving te ontwijken;
- vennootschappen die een consortium vormen, zoals bedoeld in artikel 1:19 van het WVV, want zij worden gelijkgesteld met een moedervernootschap;
- dochtervennootschappen, maar alleen in het geval ze zelf moedervernootschap zijn van een of meer andere vennootschappen.

In principe worden voor de consolidatiemethode de bepalingen inzake consolidatie van het KB/WVV toegepast.

Wanneer de vennootschap niet verplicht is om een geconsolideerde jaarrekening op te maken op basis van het WVV, bijvoorbeeld omdat ze tot een groep van beperkte omvang behoort, mogen de grensbedragen voor het balanstotaal en de omzet op vereenvoudigde wijze worden vastgelegd (namelijk op geaggregeerde basis): de criteria inzake balanstotaal en omzet van alle vennootschappen worden dan vermeerderd met 20%. Dat geeft de volgende bedragen:

- 10.800.000 euro, exclusief btw, voor het criterium jaaromzet (9.000.000 euro + 20%);
- 5.400.000 euro voor het criterium balanstotaal (4.500.000 euro + 20%).

Voorbeeld

Vennootschap A heeft 100% van de aandelen van vennootschap B in handen (vennootschap B heeft geen dochteronderneming).

Op individuele basis overschrijden de vennootschappen A en B de criteria bedoeld in artikel 1:24 van het WVV niet. Op geconsolideerde basis bedraagt het totaal aantal werknemers 34 (<50), de omzet exclusief btw is 9.200.000 euro (> 9.000.000 euro) en het balanstotaal, 4.600.000 euro (> 4.500.000 euro).

- Op geconsolideerde basis worden meer dan twee criteria overschreden.
- Bijgevolg kan vennootschap A, de moedervernootschap, niet meer als een kleine vennootschap beschouwd worden, want de beoordeling van de criteria op geconsolideerde basis is van toepassing op moedervernootschappen.
- Aangezien vennootschap B zelf geen moedervernootschap is, kunnen de criteria op individuele basis gelden en kan die vennootschap als een kleine vennootschap aangemerkt worden.

In haar advies merkt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen op dat er bij de beoordeling van de



istockphoto.com/Famirigoimages

groottecriteria op geconsolideerde of geaggregeerde basis rekening moet worden gehouden met de gegevens van alle verbonden vennootschappen, inclusief met de verbonden vennootschappen die, door de toepassing van de door de artikelen 3:97 tot 3:99 van het KB/WVV opgelegde bepalingen inzake consolidatie, buiten de consolidatiekring vallen.

Bijzonder geval van de microvennootschappen

Noch een moedervernootschap, noch een dochtervennootschap van een andere vennootschap kan krachtens artikel 1:25 §1 van het WVV als een microvennootschap beschouwd worden.

Een microvennootschap kan daarentegen een consortium vormen met andere vennootschappen krachtens

artikel 1:19 van het WVV. In dat geval moet worden nagegaan of de groottecriteria bedoeld in artikel 1:24 §1 van het WVV op geaggregeerde of geconsolideerde basis worden nageleefd. Zodra de criteria van artikel 1:24, §1 van het WVV op deze geconsolideerde basis overschreden worden, kunnen de verschillende vennootschappen die het consortium vormen, niet meer als kleine vennootschappen worden beschouwd en kunnen ze niet meer als microvennootschappen worden beschouwd, zelfs niet als die vennootschappen de grensbedragen van artikel 1:25 van het WVV niet overschrijden op individuele basis.

Onder een 'consortium', bedoeld in artikel 1:19 van het WVV, wordt verstaan: de situatie waarbij een vennootschap enerzijds, en één of meer andere vennootschappen naar Belgisch of naar buitenlands recht anderzijds, die geen dochtervennootschappen zijn van elkaar, noch dochtervennootschappen zijn van één en dezelfde vennootschap, onder centrale leiding staan.

Voorbeeld

Vennootschap X heeft geen dochtervennootschappen en maakt deel uit van een consortium.

Vennootschap X heeft 2 werknemers in ETP, een omzet van 250.000 euro en een balanstotaal van 400.000 euro

- Op individuele basis worden de criteria van artikel 1:24 §1 van het WVV niet overschreden.

Op geconsolideerde basis bedraagt het totaal aantal werknemers van de vennootschappen die het consortium vormen: 25 (< 50), de omzet: 25.000.000 euro (> 9.000.000 euro) en het balanstotaal: 12.000.000 euro (> 4.500.000 euro).

- De vennootschappen die het consortium vormen (waaronder X) zijn geen kleine vennootschappen, aangezien twee van de criteria bedoeld in artikel 1:24 van het WVV overschreden worden.
- X is geen microvennootschap, ook al voldoet X individueel aan de criteria van artikel 1:25 van het WVV.

Evaluatie van de criteria op het vlak van de inkomstenbelastingen

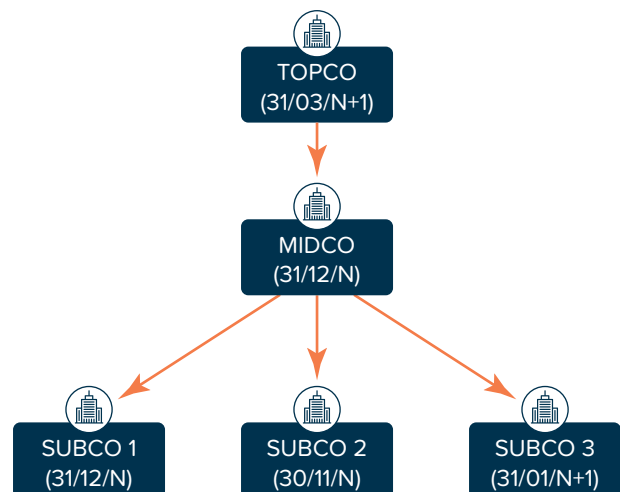
Het WIB 1992 bevat meerdere gunstregimes die exclusief zijn voorbehouden voor de vennootschappen die bedoeld worden in artikel 1:24 §§1 tot 6 van het WVV.

De uitzonderingen die voorzien worden in paragraaf 7 zijn dus niet van toepassing. Dat betekent dat, op fiscaal vlak, telkens het WIB 1992 verwijst naar de kmo-definitie van artikel 1:24 van het WVV, de criteria in hoofde van de verbonden ondernemingen op geconsolideerde basis moeten worden toegepast.

Met welke datum rekening houden wanneer de verbonden vennootschappen verschillende afsluitingsdata hebben?

Het advies van de CBN geeft aan dat voor verbonden vennootschappen, net als voor niet-verbonden vennootschappen, de jaaromzet en het balanstotaal moeten worden vastgesteld op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar.

In haar advies geeft de CBN het volgende voorbeeld:




De beoordeling van de grootte van TOPCO op 31/03/N+1 gebeurt op basis van:

1. de geconsolideerde cijfers van TOPCO op 31/03/N+1 (TOPCO, MIDCO, SUBCO1, SUBCO2, SUBCO3, rekening houdende met de gegevens op 31/03/N+1 voor elke vennootschap); of
2. de geaggregeerde cijfers (+20%-methode) van TOPCO op 31/03/N+1, MIDCO 31/12/N, SUBCO1 31/12/N, SUBCO2 31/11/N, SUBCO3 31/01/N+1.

De beoordeling van de grootte van MIDCO op 31/12/N gebeurt op basis van:

1. de geconsolideerde cijfers van TOPCO op 31/12/N (consolidatie TOPCO, MIDCO, SUBCO1, SUBCO2, SUBCO3, rekening houdende met de gegevens op 31/12/N voor elke vennootschap); of
2. de geaggregeerde cijfers (+20%-methode) van TOPCO 31/03/N, MIDCO 31/12/N, SUBCO1 31/12/N, SUBCO2 30/11/N, SUBCO3 31/01/N.

 **Nathalie Procureur**
Gecertificeerd (fiscaal) accountant

ITAA-Lex 2022

De ITAA-Lex is de Codex van de accountant en belastingadviseur. Speciaal voor deze publicatie selecteerde het ITAA de wetgeving die van toepassing is op de belangrijkste aspecten van de beroepen van accountant en belastingadviseur. Een echte goudmijn aan pertinente informatie voor uw beroepsuitoefening.

Elk jaar opnieuw moet u rekening houden met wijzigingen in de fiscale wetgeving. Moeiteloos up-to-date blijven? Dat doet u met ITAA-Lex. Deze codex is hét essentiële hulpmiddel voor elke accountant en belastingadviseur. In twee handige volumes zijn alle wetten neergeschreven. Kortom, 3000 bladzijden met wetteksten: een uniek format in België.

In het eerste deel werd alle fiscale wetgeving opgenomen, het tweede deel bevat alle niet-fiscale wetgeving.



**BESTEL
ITAA-LEX 2022
VANAF 15 AUGUSTUS**

Ledenkorting*:

- Vanaf 15 t.e.m. 31 augustus: € 101,86/ex. i.p.v. € 192,18/ex. (excl. btw)
- Vanaf 1 t.e.m. 14 september: € 128,76/ex. i.p.v. € 192,18/ex. (excl. btw)
- Na 15 september: € 153,74/ex. i.p.v. € 192,18/ex. (excl. btw)

(*) ITAA zal de kortingscodes via mail versturen naar zijn leden.

Student? Bestel uw ITAA-Lex via wkbe.be/ITAA-student**

- Studentencodex ITAA-Lex – Fiscale Wetgeving: € 42,00/ex. (incl. btw)
- ITAA-Lex van de accountant en belastingadviseur: € 50,00/ex. (incl. btw)

(**) Studentenkorting geldt enkel voor studenten in het bezit van een studentenkaart van een erkende Belgische onderwijsinstelling, academiejaar 2022-2023. Wolters Kluwer behoudt zich het recht om dit te controleren. Bent u docent? Bestel uw exemplaar via wkbe.be/docentenexemplaar.



Handelsagentuur na de wet van 16 februari 2022: oplossing of nieuw probleem?

De wet van 16 februari 2022¹, zoals in werking getreden op 14 maart 2022, wijzigt artikel X.13 van het Wetboek van economisch recht (WER) en verruimt de bescherming die handelsagenten genieten tegen eenzijdige wijzigingen door de principaal. Agenten genoten al bescherming tegen eenzijdige commissiewijzigingen (lees: commissieverminderingen), handelingen die gelijkgesteld worden met een verbreking.² In de praktijk zouden principalen een achterpoortje gevonden hebben. Een uitbreiding werd daarom wenselijk geacht.³ Alvorens een kritische blik te werpen op de wet van 16 februari 2022 (deel 2) brengen we eerst de algemene principes in herinnering (deel 1).

1. Handelsagentuur

Een handelsagentuurovereenkomst is een overeenkomst waarbij de ene partij, de handelsagent, door de andere partij, de principaal – zonder dat hij onder diens gezag staat – permanent en tegen vergoeding belast wordt met het bemiddelen en eventueel het afsluiten van zaken in naam en voor rekening van de principaal. De handelsagent deelt zijn werkzaamheden naar eigen goeddunken in en beschikt zelfstandig over zijn tijd.⁴ De relevante bepalingen zijn terug te vinden in boek X van het WER (de ‘Handelsagentuurwet’).

De kerntaak van een agent bestaat uit het bemiddelen van zaken in naam en voor rekening van de principaal. Onder bemiddeling wordt verstaan: het voeren van besprekingen en onderhandelen met (potentiële) klanten met het oog op het sluiten van

een overeenkomst. Enige bemiddeling volstaat. Het is niet vereist dat de agent ook de bevoegdheid heeft om de onderhandelde zaken te sluiten.⁵ De agent handelt in naam en voor rekening van de principaal zonder onder diens juridisch gezag te staan. Aangezien de agent in verregaande mate geïntegreerd is in het distributienetwerk, is hij verplicht om de (redelijke) richtlijnen van de principaal op te volgen.⁶

Het agentschapsmodel heeft de wind in de zeilen. Met name in de automobielsector vindt een grootschalige omschakeling plaats. In tegenstelling tot franchising of verkoopconcessies laat het agentschapsmodel de leverancier-principaal toe om – zonder inbreuk op het mededingingsrecht – de prijs waarvoor, de voorwaarden waaronder de tussenpersoon de diensten of goederen moet verkopen en zijn marge (commissie) vast te leggen. Onderhandelen over de korting op

een nieuwe auto behoort binnenkort tot het verleden.

2. Uitbreiding van de wettelijke bescherming

Vóór de wet van 16 februari 2022 werden agenten reeds beschermd tegen eenzijdige commissiewijzigingen. Deze bescherming werd door de wetgever evenwel onvoldoende geacht, in het bijzonder voor agenten actief in de financiële sector, zoals zelfstandige bank- en verzekeringsagenten.⁷ Deze opvatting werd niet door de hele sector gedeeld en er werden ook weinig concrete voorbeelden van misbruik gegeven. Als de principaal een besparing voor ogen had, maar hij er niet in slaagde die door te voeren via een commissiewijziging, kon de principaal de besparing nog altijd doorrekenen aan zijn agent(en) door eenzijdig de kosten te verhogen of door nieuwe

1 **Wet van 16 februari 2022** tot wijziging van het Wetboek van economisch recht inzake de handelsagentuurovereenkomsten houdende de bescherming van de handelsagenten tegen de eenzijdige verhoging of oplegging van de kosten door de principaal, *BS* 4 maart 2022.

2 Oud art. X.13, zevende lid WER / nieuw art. X.13, §1, zevende lid WER.

3 Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van economisch recht inzake de handelsagentuurovereenkomsten houdende de bescherming van handelsagenten tegen de eenzijdige verhoging of oplegging van de kosten door de principaal, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55 2109/001, 3-5 (het ‘Wetsvoorstel’).

4 Artikel I.11, 1° WER.

5 I. MEEUSSEN, ‘Nationale handelsagentuur’, *Bestendig Handboek Distributierecht*, 2016, 17.

6 Art. X.4, tweede lid, 3° WER; P. NAEYAERT, *Handelsagentuurovereenkomsten*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 23, nr. 26.

7 Wetsvoorstel, 3-4.

kosten aan te rekenen. Het (eenzijdig) verhogen van de kosten heeft immers hetzelfde effect als een commissiedaling: de netto-inkomsten van de agent dalen en de kosten van de principaal worden verminderd.⁸

Aangezien de agent zich in de gegeven omstandigheden niet op een verbreking kon beroepen, diende hij de wijzigingen te ondergaan of zelf op te zeggen. In dat laatste geval kreeg een niet-concurrentiebeding uitwerking en kon de agent geen aanspraak maken op een opzeggings- en uitwinningvergoeding.

Bank- en beursagenten, die in de regel verplicht exclusief werken en quasi altijd gebonden zijn door een niet-concurrentiebeding, zouden bijgevolg *de facto* verplicht zijn om dergelijke eenzijdige wijzigingen lijdzaam te ondergaan. (Oud) artikel X.13, zevende lid van het WER, dat de agenten beschermt tegen eenzijdige commissiewijzigingen, zou zodus tekortschieten.⁹ Een uitbreiding werd wenselijk geacht.¹⁰

De wet van 16 februari 2022 biedt agenten dan ook dezelfde bescherming tegen eenzijdige wijzigingen van de kosten als tegen eenzijdige wijzigingen van de commissiebedragen.

Het uitgangspunt blijft dat de partijen bij de contractsluiting vrij bepalen welke kosten ten laste van de agent worden gelegd.¹¹ Ook latere aanpassingen in onderling akkoord blijven mogelijk.

Indien de principaal tijdens de overeenkomst evenwel eenzijdig de kosten verhoogt of nieuwe kosten oplegt, kan de agent de verbreking inroepen.¹² Desgevallend zal een niet-concurrentiebeding geen uitwerking hebben en kan de agent



aanspraak maken op een opzeggings- en uitwinningvergoeding.

3. Bestaande mechanismen

De vraag stelt zich overigens of de bestaande wetgeving geen (afdoende) bescherming bood. Hieronder wijzen we op enkele mechanismen waarop agenten zich reeds vóór de wet van 16 februari 2022 konden – en nog steeds kunnen – beroepen.

Gemeen verbintenissenrecht

In het gemeen verbintenissenrecht geldt als principe dat één contractspartij de overeenkomst niet eenzijdig kan wijzigen.¹³ Als de principaal eenzijdig de commissie of de kosten wijzigt, dan begaat hij in beginsel een contractuele fout.¹⁴ De agent zou bijgevolg de gerechtelijke ontbinding kunnen vorderen op grond van artikel 1184 van het oud Burgerlijk Wetboek: “In wederkerige contracten is de ontbindende voorwaarde altijd stilzwijgend inbegrepen, voor het geval een van beide partijen

8 Hand. Kamer, 2021-22, 3 februari 2022, CRIV 55 PLEN 160, 25.

9 Wetsvoorstel, 3.

10 Wetsvoorstel, 4-5.

11 Art. X.13, §2, eerste lid WER.

12 Art. X.13, §2, tweede lid WER.

13 Art. 1134, eerste en tweede lid oud BW.

14 P. NAEYAERT, ‘Acte équipollent à rupture en bijkomende schadevergoeding in het handelsagentuurrecht’, *DAOR* 2013/108, 391.

haar verbintenis niet nakomt". De Handelsagentswet heeft dat artikel 1184 immers niet zonder meer opzij gezet.¹⁵

'Acte équipollent à rupture'

Specifiek wat agentuurovereenkomsten betreft, concretiseerde de wetgever in de Handelsagentswet dat een eenzijdige commissiewijziging een handeling is die gelijkstaat met een verbreking.¹⁶ Een rechterlijke tussenkomst is niet vereist. De wetgever inspireerde zich hiervoor op de theorie van de *acte équipollent à rupture* ('handeling die gelijk staat met een contractbreuk') uit het arbeidsrecht.

De vraag stelt zich of de wetgever de bedoeling had om deze theorie op algemene wijze toepassing te laten vinden bij agentuurovereenkomsten. Er zijn twee strekkingen¹⁷:

1. De wetgever heeft de theorie van de *acte équipollent à rupture* in het kader van de agentuurovereenkomst aanvaard zodat die theorie ook kan toegepast worden op andere eenzijdige belangrijke wijzigingen van essentiële bestanddelen.
2. In (oud) artikel X.13, zevende lid van het WER is enkel een concrete toepassing opgenomen van die theorie. Dat artikel beperkt de toepassing ervan tot de eenzijdige wijzigingen van de commissiebedragen.

In toepassing van de eerste strekking kon de agent zich ook al beroepen op de verbreking van de overeenkomst als de principaal eenzijdig belangrijke

kostenwijzigingen doorvoerde. Door in artikel X.13, §2, tweede lid van het WER opnieuw enkel een concrete toepassing van de *acte équipollent à rupture* te voorzien, namelijk bij eenzijdige verhogingen of opleggingen van kosten, lijkt de wetgever zich evenwel impliciet aan te sluiten bij de tweede strekking.

Beëindiging wegens ernstige tekortkoming

De vraag is of de toepassing van de theorie van de *acte équipollent à rupture* op agentuurovereenkomsten – en in het verlengde daarvan de wet van 16 februari 2022 – niet overbodig is.¹⁸ Indien de principaal eenzijdig een belangrijke wijziging aanbrengt aan een essentieel bestanddeel van de overeenkomst, zoals een eenzijdige commissie- of kostenwijziging, dan begaat hij in beginsel een contractuele fout.¹⁹ In bepaalde omstandigheden kan dit een ernstige tekortkoming uitmaken in de zin van artikel X.17 van het WER en is de agent gerechtigd met onmiddellijke ingang te beëindigen.²⁰ In dat geval is de agent niet gebonden door een niet-concurrentiebeding en kan hij aanspraak maken op een opzeggings- en uitwinningvergoeding.

Loyaliteitsverplichting van de principaal

De principaal moet zich loyaal gedragen in zijn betrekkingen met zijn agenten.²¹ Indien de principaal eenzijdig buitenproportionele kosten oplegt aan zijn agent(en), zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat, houdt dit een schending

in van zijn loyaliteitsverplichting. Ook dat is een contractuele wanprestatie waartegen de agent kan opkomen.

B2B-wet

De zogenaamde B2B-wet²² laat agenten reeds toe om zich te beschermen tegen het eenzijdig verhogen of opleggen van kosten.²³ Onder de B2B-wet is misbruik van een economische afhankelijkheidspositie immers verboden, net als bedingen die een kennelijk gebrek aan evenwicht tussen de rechten en verplichtingen van de partijen creëren. Een beding dat een onderneming het recht verleent om zonder geldige reden de voorwaarden van de overeenkomst eenzijdig te wijzigen, wordt geacht onrechtmatig en dus nietig te zijn, aldus artikel VI.91/5, 1° van het WER.

In de parlementaire voorbereidingen van de wet van 16 februari 2022 wordt bevestigd dat de B2B-wet bescherming biedt tegen bepaalde wanpraktijken, maar wordt opgemerkt dat het in de praktijk niet evident zou zijn voor een agent om een procedure op te starten (wegens de zogenaamde *fear factor*). De procedure kan bovendien lang aanslepen en de uitkomst ervan is onzeker. De nieuwe regeling heeft inderdaad het voordeel van de duidelijkheid, al is dat evenmin volledig zwart-wit (zie verder). Dat voordeel heeft bovendien het nadeel van de rigiditeit. Anders dan onder artikel VI.91/5, 1° van het WER leidt een eenzijdige wijziging altijd tot de sanctie van artikel X.13, §2 van het WER, hoe redelijk en gerechtvaardigd ook.

15 P. NAEYAERT, *Distributeurs en handelstussenpersonen*, Brugge, die Keure, 2012, 482, nr. 565, vn. 2562 met verwijzing naar Gent (12^e k.) 10 oktober 2007, *onuitg.*, 12-13.

16 Oud art. X.13, zevende lid WER / nieuw art. X.13, §1, zevende lid WER.

17 I. MEEUSSEN, o.c., 70; Y. VAN COUTER e.a., 'Art. X.7-X.15 WER' in *Comm.Bijz.Ov.*, 2015, 117.

18 P. NAEYAERT, *l.c.*, 391.

19 P. NAEYAERT, o.c., 260, nr. 382.

20 I. MEEUSSEN, o.c., 70.

21 Art. X.6 WER.

22 Wet van 4 april 2019 houdende wijziging van het Wetboek van Economisch Recht met betrekking tot misbruiken van economische afhankelijkheid, onrechtmatige bedingen en oneerlijke marktpraktijken tussen ondernemingen, *BS* 25 mei 2019.

23 Verslag over het wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van economisch recht inzake de handelsagentuurovereenkomsten houdende de bescherming van handelsagenten tegen de eenzijdige verhoging of oplegging van de kosten door de principaal, *Parl.St.* Kamer nr. 55 2109/004, 2021-22, 5 (het 'Verslag').



4. Welke kosten?

4.1. Onduidelijkheden en mogelijke interpretatieproblemen

In overeenstemming met artikel X.13, §2, tweede lid van het WER is iedere eenzijdige substantiële of structurele verhoging, of oplegging van de kosten voortaan een handeling die gelijkstaat met de verbreking van de handelsagentuurovereenkomst. De tekst van dat artikel is erg beknopt. Er wordt immers niet verduidelijkt welke kosten onder het toepassingsgebied vallen en wat begrepen wordt onder een 'substantiële of structurele' verhoging of oplegging van de kosten.

De parlementaire voorbereidingen verduidelijken dat het begrip 'kosten' onder meer de volgende kosten

omvat: kosten voor cashtransacties, voor het onderhoud van geldautomaten, voor IT-faciliteiten, kosten die gepaard gaan met waardetransport, marketingkosten, bijdragen in bepaalde taksen (bijv. gemeentelijke taksen op loketten of banktaksen), kosten voor het depositogarantiefonds, kosten voor digitale prospectie en kosten voor juridische dienstverlening.²⁴ Voor zover ze gemaakt werden onder impuls van de principaal vallen ook kosten die verband houden met digitalisering en kosten gemaakt met het oog op de verbetering van de dienstverlening aan de klant onder de kosten in de zin van artikel X.13, §2 van het WER. Als de agent er echter zelf voor kiest om te investeren in digitalisering, is dat dan voor zijn eigen rekening.²⁵

Hoewel de parlementaire voorbereidingen enigszins verhelderend zijn,

blijven er toch nog onduidelijkheden bestaan. Zo wordt verduidelijkt dat "kosten die onder impuls van de principaal gemaakt zijn" en die verband houden met digitalisering en dienstverlening onder het begrip kosten vallen.

De vraag is of dat kan worden doorgetrokken naar alle kosten die door de agent worden gemaakt onder impuls van de principaal. Enige terughoudendheid lijkt aangewezen. Aangezien de agent in verregaande mate is geïntegreerd in het distributienetwerk van de principaal, is hij verplicht om de redelijke richtlijnen van de principaal te volgen.²⁶ Dergelijke richtlijnen moeten aanbevelingen zijn in het belang van de distributieorganisatie en moeten ingegeven zijn door economische noodwendigheden.²⁷ Nu de principaal de mogelijkheid moet hebben om beleidsbeslissingen te nemen, is het

²⁴ Verslag over het wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van economisch recht inzake de handelsagentuurovereenkomsten houdende de bescherming van handelsagenten tegen de eenzijdige verhoging of oplegging van de kosten door de principaal, *Parl.St.* Kamer nr. 55 2109/004, 2021-22, 4 (het 'Verslag'), 4.

²⁵ Verslag, 6.

²⁶ Art. X.4, tweede lid, 3° WER.

²⁷ P. NAEYAERT, o.c., 91, nr. 112.

niet onlogisch dat de agent gedeeltelijk bijdraagt in bepaalde kosten. Indien alle kosten die onder impuls van de principaal worden gemaakt, onder het begrip 'kosten' zouden vallen, die de principaal in beginsel niet eenzijdig kan opleggen aan zijn agent, kan dit voor de principaal een drempel vormen om te innoveren. Gelet op deze onduidelijkheid is het voor de principaal alleszins van groot belang om in de overeenkomst een duidelijke kostenregeling op te nemen.

Daar waar iedere eenzijdige wijziging van de commissies, hoe klein ook, een handeling is die gelijkgesteld wordt met een verbreking van de agentuurovereenkomst, vereist artikel X.13, §2 van het WER dat er sprake is van een "substantiële of structurele" verhoging of oplegging van de kosten. Het zou immers niet de bedoeling zijn de gerechten te belasten met zaken waarin slechts kleine kosten in het geding zijn. Een loutere indexering is bijvoorbeeld uitgesloten.²⁸ Indien kleine kosten structureel – bijvoorbeeld maandelijks – worden doorgerekend aan de agent, wordt dit wel gelijkgeschakeld met een verbreking, aangezien ook kleine structurele kosten zwaar kunnen doorwegen voor de agent.²⁹

4.2. Hoe kunnen de partijen hiermee omgaan?

Het uitgangspunt is dat de partijen bij de sluiting van het contract vrij de kosten bepalen die ten laste van de agent worden gelegd.³⁰ In het bijzonder voor de principaal zal het van belang zijn om de kostenregeling duidelijk vast te leggen.³¹

De vraag is hoever de principaal hierin kan gaan. Kan de principaal bijvoorbeeld anticiperen op toekomstige

kosten door een clause op te nemen waarin wordt bepaald dat de agent op eerste verzoek welbepaalde kosten dient te maken? Er kan geargumenteed worden dat de kostenverhoging of kostenoplegging contractueel werd voorzien zodat van een eenzijdige wijziging geen sprake is. Om te vermijden dat een dergelijk beding wordt gekwalificeerd als een onrechtmatig wijzigingsbeding onder de B2B-wet³² wordt alleszins aanbevolen om te bepalen dat de principaal een dergelijk verzoek dient te motiveren met een geldige reden.³³

De agent die niet akkoord gaat met een eenzijdig kostenverhoging of kostenoplegging, dient zich op de verbreking te beroepen, dan wel zich te verzetten en de uitvoering te eisen conform de vroegere voorwaarden. Hoewel de wet geen vormvereisten oplegt, dient de agent er alleszins over te waken dat hij zich tijdig op de verbreking beroept, dan wel zich tijdig verzet tegen de wijzigingen. De rechter kan immers, rekening houdend met de omstandigheden, oordelen dat wanneer de agent gedurende een relatief lange periode, zonder enig voorbehoud, de verhoogde kosten of een oplegging van de kosten aanvaardt, hij stilzwijgend instemt met de aldus toegepaste wijziging. De wet verduidelijkt niet wat onder 'relatief lange periode' wordt begrepen. Aangezien de agent een onderneming is, heeft hij de plicht om binnen een redelijke termijn te protesteren tegen elke tot hem gerichte aanspraak waarmee hij niet akkoord gaat.³⁴

5. Conclusie


Met de wet van 16 februari 2022 heeft de wetgever een zogenaamd achterpoortje gesloten. Voortaan kunnen

agenten ook bij een eenzijdige verhoging of oplegging van kosten door de principaal de verbreking van de overeenkomst vaststellen. De agent die zich op de verbreking beroept, zal niet gebonden zijn door een niet-concurrentiebeding en kan aanspraak maken op een opzeggings- en uitwinningsvergoeding.

Gelet op de beknopte tekst van artikel X.13, §2 van het WER is de kans op interpretatiediscussies reëel en is bijkomende verduidelijking – o.a. over het begrip 'kosten' – door de hoven en rechtbanken wenselijk en noodzakelijk.

Zowel van de principaal als van de agent wordt de nodige voorzichtigheid en waakzaamheid verwacht. Om te vermijden dat een oplegging of verhoging van de kosten tijdens de uitvoering van de agentuurovereenkomst wordt beschouwd als een verbreking, dient de principaal er bij de contractsluiting over te waken dat een duidelijke kostenregeling wordt vastgelegd.

De agent zelf zal tegen een eenzijdige verhoging of oplegging van de kosten tijdig dienen te protesteren. Uit een aanvaarding van de toegepaste wijzigingen zonder voorbehoud, gedurende een relatief lange periode, kan de rechter immers een stilzwijgende instemming afleiden.

 **Dave Mertens**
Advocaat



 **Irgen De Preter**
Advocaat



²⁸ Verslag, 6.

²⁹ Verslag, 6.

³⁰ Art. X.13, §2, eerste lid WER.

³¹ Verslag, 6.

³² Wet van 4 april 2019 houdende wijziging van het Wetboek van Economisch Recht met betrekking tot misbruiken van economische afhankelijkheid, onrechtmatige bedingen en oneerlijke marktpraktijken tussen ondernemingen, BS 25 mei 2019.

³³ Art. VI.91/5, 1° WER.

³⁴ P. NAEYAERT, o.c., 263, nr. 390.



Een nieuw tijdperk van lonen inboeken is aangebroken.

SD Worx Finbox stuurt **automatisch** en in realtime de loondocumenten van je klanten door naar jouw favoriete boekhoudsoftware. Gebruik deze unieke tool voor al je klantendossiers en **bespaar tot wel 30 minuten** per klant. **SD Worx Finbox** is **gratis** beschikbaar voor SD Worx-partners en -klanten, en werkt **100 % foutloos**.



Vraag je gratis persoonlijke demo aan op
www.sdworx.be/finbox.

 **sdworx** | **finbox**