

# TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR **75**  
N°

JAARGANG 17 / 17e ANNEE  
JUNI / JUIN 2022  
4X/JAAR / 4X/AN



## Nieuwe IBR-Voorzitter Patrick Van Impe – Nouveau Président de l'IRE Patrick Van Impe

- Réviseur et travaux de compilation : la norme ISRS 4410 – Revisor en samenstellingswerkzaamheden: ISRS 4410
- De belasting van multinationale ondernemingen
- Nieuwe btw-regeling inzake e-commerce: aandachtspunten voor Belgische webshops
- Emploi des langues en matière d'actes et de documents de société – Taalgebruik in vennootschapsdocumenten

- 01** Editoriaal van de nieuwe Voorzitter van het IBR  
Mijn prioriteiten voor 2022-2025: Het IBR, een gerespecteerde 'opinion maker'  
*Editorial du nouveau Président de l'IRE*  
*Mes priorités pour 2022-2025: Faire de l'IRE un faiseur d'opinion respecté*
- 
- 08** *Le réviseur d'entreprises et les travaux de compilation : la norme ISRS 4410*  
De bedrijfsrevisor en de samenstellingswerkzaamheden: ISRS 4410
- 
- 21** De belasting van multinationale ondernemingen: zullen de initiatieven van de OESO, G-20 en EU tot een 'omwenteling' in de internationale fiscaliteit leiden?
- 
- 32** Nieuwe btw-regeling inzake e-commerce: aandachtspunten voor Belgische webshops
- 
- 43** Taalgebruik in vennootschapsdocumenten: tijd voor verandering  
*Emploi des langues en matière d'actes et de documents de société : l'heure est au changement*
- 
- 59** *Mot du Rédacteur en chef*  
*Pour une réforme de l'impôt des personnes physiques adaptée à l'entreprise individuelle*  
Woord van de Hoofdredacteur  
Voor een hervorming van de personenbelasting aangepast aan de eenmanszaak

**TAX AUDIT & ACCOUNTANCY**

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisor d'entreprises (ICCI)  
Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)  
Aanbevolen afkorting: TAA

**COMITE DE REDACTION  
REDACTIECOMITE**

L. Acke  
P.P. Berger  
T. Carlier  
M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)  
T. Dupont  
A. Jorissen  
F. Maillard  
B. Peeters  
D. Schockaert  
C. Van der Elst

**SECRETARIAT DE REDACTION  
REDACTIESECRETARIAAT**

ICCI  
E. Vanderstappen, C. Luxen et/en  
S. De Blauwe  
Bd. E. Jacquainlaan 135  
1000 Brussel - Bruxelles

**EDITEUR RESPONSABLE  
VERANTWOORDELIJKE UITGEVER**

P.P. Berger  
Bd. E. Jacquainlaan 135  
1000 Bruxelles - Brussel

**MISE EN PAGE  
VORMGEVING**

die Keure/la Charte  
Brugge

## Editoriaal van de Voorzitter van het IBR

### Mijn prioriteiten voor 2022-2025: Het IBR, een gerespecteerde 'opinion maker'

Op 29 april laatsleden kreeg ik van de Algemene ledenvergadering van het IBR het vertrouwen om het voorzitterschap op te nemen. Samen met de nieuwe ondervoorzitter Eric VAN HOOFF en een quasi voor de helft nieuw samengestelde Raad, zal ik me de komende jaren inzetten om het Instituut op de kaart te zetten als dienstverlener voor het hele beroep, gerespecteerde partner voor cliënten en beleidsmakers en opiniemaker in een reeds druk bezet en meerstemming medialandschap. Bij dat alles moet de perceptie omtrent ons beroep aantrekkelijker worden voor jonge afgestudeerden.

Tijdens mijn slottoespraak op de academische zitting van de Algemene Vergadering presenteerde ik mijn vijf beleidsprioriteiten. Ik vat ze hier kort voor u samen.



## Editorial du Président de l'IRE

### Mes priorités pour 2022-2025: Faire de l'IRE un faiseur d'opinion respecté

Le 29 avril dernier, l'Assemblée générale de l'IRE m'a accordé sa confiance en m'élisant à la présidence de l'institut. Mon objectif pour les années à venir est de renforcer la position de l'institut en tant que prestataire de services pour la profession, en tant que partenaire respecté pour la clientèle et les décideurs politiques et finalement en tant que faiseur d'opinion dans un paysage médiatique déjà bien rempli, et ce, avec l'aide du nouveau vice-président, Eric VAN HOOFF, et du conseil, dont près de la moitié des membres a été renouvelée. Par ailleurs, nous devons améliorer la perception qu'ont les jeunes diplômés de notre profession pour la rendre plus attractive.

À l'occasion de mon discours de clôture de la session académique de l'Assemblée générale, j'ai présenté les cinq priorités politiques de mon mandat. Je les résume ici pour vous.

1. Het IBR moet durven naar buiten treden als **opinion maker**. In onze huidige samenleving is er een overvloed aan communicatie en standpunten. We mogen ons daar niet buiten houden. Bovendien beslissen de media onafhankelijk wat ze interessant genoeg vinden. Dat betekent dat we onze maatschappelijke betekenis en meerwaarde moeten aantonen. Wie met de economische beroepen vertrouwd is, weet dat bedrijfsrevisoren een sleutelrol spelen omdat de hele samenleving baat heeft bij goed gecontroleerde ondernemingen. Het brede publiek weet dat onvoldoende en dat is een gemiste kans. Alleen al daarom moeten we ons als opiniemaker positioneren.

Onze geringe zichtbaarheid staat dus niet in lijn met de belangrijke maatschappelijke rol die we vervullen. Onbekend is onbemind. We moeten dus proactief durven communiceren, uit onze comfortzone en bescheidenheid treden en heldere, kritische standpunten formuleren in de debatten die tot ons expertisedomein behoren.

In onze communicatie moeten we een constructieve bijdrage trachten te leveren aan het publieke debat zodat met volledige kennis van zaken de best mogelijke beslissingen worden genomen. Maar om dat te doen, moeten we ons gezicht tonen en onze standpunten duidelijk maken.

1. L'IRE doit avoir le courage de se présenter comme un « **opinion maker** », un faiseur d'opinion. Dans la société actuelle, il y a une abondance de communication et de points de vue et les médias décident seuls de ce qu'ils trouvent digne d'être relayé. C'est donc à nous qu'il revient de démontrer notre importance sociale et la plus-value que nous apportons. Tous ceux qui connaissent un peu les professions économiques savent à quel point les réviseurs d'entreprises jouent un rôle clé car le fait d'avoir des entreprises bien contrôlées profite à la société dans son ensemble, mais le grand public, lui, ne le sait pas assez. Nous passons là à côté d'une belle opportunité. C'est pour cette raison que l'IRE doit se positionner en tant que faiseur d'opinion.

Le peu de visibilité que nous avons actuellement ne reflète pas le rôle sociétal important que nous jouons et ne permet pas au grand public d'apprécier ce que nous faisons. Nous devons donc communiquer de façon proactive, sortir de notre zone de confort et de notre réserve et participer de façon claire et critique aux débats qui ont trait à notre domaine d'expertise.

Notre communication doit nous servir à apporter une contribution constructive au débat public de façon à ce que les meilleures décisions puissent être prises en toute connaissance de cause. Mais, pour y arriver, nous ne devons pas avoir peur de nous montrer et d'exprimer clairement notre point de vue.

2. Onze communicatie moet uiteraard niet alleen gevoerd worden in de publieke ruimte maar ook binnenskamers met onze beleidsmakers, kabinetten, nationale, Europese en internationale beroepsfederaties en onze toezichthoudende autoriteiten. Ik wil met hen een langdurige relatie aangaan op basis **van transparantie en wederzijds respect**.

Het IBR zal de grenzen van haar wettelijke bevoegdheden, ook deze die haar door het College van toezicht op de Bedrijfsrevisoren zijn gedelegeerd, respecteren. Wij zullen er in het bijzonder op toezien dat ons recht om initiatieven te nemen in normatieve aangelegenheden intact blijft. Wij zijn er de afgelopen jaren in geslaagd in respect en vertrouwen relaties met onze partners en toezichthouders op te bouwen en het is de bedoeling om in deze richting verder te gaan.

3. Mijn derde objectief betreft het **aantrekkelijk houden van ons beroep**. Het is mijn overtuiging dat de perceptie over het beroep van bedrijfsrevisor veelal niet strookt met de realiteit. Die negatieve perceptie moet dus omgebogen worden. In de huidige *War on Talents* moeten we aantonen dat we aan verschillende veelgevraagde jobvereisten bij jonge afgestudeerden voldoen: een job met zingeving en betekenis, een behoorlijke verloning, heel veel diversiteit aan opdrachten

2. Nos efforts de communication ne doivent pas se limiter à l'espace public, nous devons également nous faire entendre en interne auprès de nos décideurs politiques, des cabinets, des fédérations professionnelles nationales, européennes et internationales et de nos autorités de supervision. Je souhaite m'engager avec eux dans une relation durable basée sur **la transparence et le respect mutuel**.

L'IRE va continuer à faire respecter le champ de ses compétences légales, y compris celles qui lui sont attribuées par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises. Nous allons surtout veiller à ce que notre droit d'initiative en matière normative reste intact. Ces dernières années, nous avons réussi à créer des relations de respect et de confiance avec nos partenaires et nos superviseurs et nous avons l'intention de continuer dans cette direction.

3. Mon troisième objectif concerne **l'attractivité de notre profession**. Je suis convaincu que la perception qu'ont la plupart des gens du métier de réviseur d'entreprises ne correspond pas du tout à la réalité. Elle est en général négative et nous devons faire en sorte que cela change. Avec la guerre des talents qui fait actuellement rage, nous devons faire comprendre aux jeunes diplômés que notre profession répond bien à bon nombre de leurs attentes : nous leur proposons un job qui a du sens, une rémunération attractive, une grande

en cliënten en dat alles vaak in een internationaal kader.

- Diversiteit: wie bij ons aan de slag gaat, wordt meteen geconfronteerd met een grote diversiteit, niet alleen aan opdrachten maar ook aan cliënten, met elk hun eigen werkmethoden. Dergelijke multidisciplinaire werkomgeving leidt tot een flexibele en open geest;
- Complexiteit en intellectuele uitdagingen: we hebben allesbehalve een routinetaak. Ons werk vereist een diepgaande analyse met *professional judgement* en stelt ons voor voortdurende en intellectuele uitdagingen. Het is een echte leerschool voor Young Professionals. De stage van de bedrijfsrevisor is een "Ma - na - ma" van hoge kwaliteit;
- Internationale karakter: onze werkomgeving, onze netwerken en onze collega's situeren zich in een uitgesproken internationale context;
- Maatschappelijke rol in de economie: onze controleopdrachten hebben zowel een sociale als een maatschappelijke rol. Zo dragen wij bij tot de verbetering van de sociale dialoog binnen ondernemingen met een ondernemingsraad. Vertrouwen scheppen zit in de kern van ons DNA.

diversité dans les tâches et les clients, et ce, souvent dans un cadre international.

- Diversité : les réviseurs sont confrontés à une grande diversité, non seulement de missions mais aussi de clients, chacun ayant ses propres méthodes de travail. Un environnement de travail si multidisciplinaire encourage l'ouverture d'esprit et la flexibilité ;
- Complexité et défis intellectuels : nous avons tout sauf un travail de routine. Notre travail exige des capacités d'analyse et d'expertise professionnelle approfondies et nous pousse constamment à relever des défis intellectuels. Il s'agit d'une véritable expérience d'apprentissage pour les jeunes professionnels. Le stage de réviseur s'apparente à un master de spécialisation de qualité ;
- Caractère international : qu'il s'agisse de notre environnement de travail, de nos réseaux ou de nos collègues, nous évoluons dans un contexte hautement international ;
- Rôle social au sein de l'économie : nos missions de contrôle ont tant un rôle social que sociétal. Nous participons ainsi à l'amélioration du dialogue social au sein des entreprises avec conseil d'entreprise. Créer de la confiance est au cœur de notre ADN.

Troeven genoeg dus om in de verf te zetten.

Binnen het actuele klimaatdebat kunnen we onze betekenis nog versterken indien wij met de certificering van niet-financiële informatie worden belast. Met onze certificeringen zullen wij bijdragen tot de verwezenlijking van de belangrijke doelstellingen rond koolstofneutraliteit.

4. Het IBR is na de audithervorming van 2016 en de externalisering van het toezicht meer dan ooit een beroepsfederatie geworden en moet ten dienste staan van haar leden. We moeten de stem vertolken van onze leden en dat, geheel in de lijn van mijn voorganger Tom Meuleman, onder ons keurmerk van professionalisme en het permanent nastreven van kwaliteitswerk. Zonder hoogstaande kwaliteit is er geen toegevoegde waarde.

Naast de klassieke diensten moet het IBR tools ter beschikking stellen waarmee geanticipeerd kan worden op de steeds strenger wordende kwaliteitsvereisten voor de organisatie van de kantoren en de complexer wordende digitalisering. Tijdens de eerstkomende maanden zullen we regelmatig onze leden met opleidingen en tools helpen bij het toepassen van de nieuwe internationale standaard voor kwaliteitsmanagement in de kantoren (ISQM).

5. Mijn vijfde en laatste objectief is om de wetgevende ontwikkelingen van

Nous avons donc pas mal d'atouts à mettre en avant.

Nous pouvons aussi renforcer notre importance au sein du débat climatique actuel si l'on nous confie la certification des informations non financières. Grâce à nos certifications, nous contribuerons à la réalisation des objectifs importants en matière de neutralité carbone.

4. Après la réforme de l'audit de 2016 et l'externalisation de la supervision des réviseurs d'entreprises, l'IRE est plus que jamais devenu une fédération professionnelle et doit être au service de ses membres. Nous devons représenter la voix de nos membres avec professionnalisme et souci de la qualité, exactement dans la lignée du travail effectué par mon prédécesseur, Tom Meuleman. Sans vraie qualité, il n'y a pas de valeur ajoutée.

En plus de ses services classiques, l'IRE doit mettre à disposition de ses membres des outils qui permettent d'anticiper les exigences de qualité toujours plus strictes en matière d'organisation des cabinets et la complexification de la numérisation. Ainsi, durant les mois à venir, nous allons régulièrement proposer à nos membres des formations et des outils pour les aider à appliquer les nouvelles normes internationales de gestion de la qualité (ISQM).

5. Mon dernier objectif consiste à suivre de près l'évolution de la législation.

nabij op te volgen. De laatste jaren zijn we overspoeld door een tsunami van wetgeving. Uiteraard moet die op de voet gevolgd worden maar er moet ook op toegezien worden dat ze geïntegreerd en toegepast kan worden in onze dagelijkse praktijk. Als voorbeeld noem ik de onverenigbaarheden van artikel 29 van de wet van 7 december 2016 met betrekking tot de mandaten van bestuurders, die nog steeds verwijzen naar een inmiddels afgeschaft juridisch begrip “commerciële activiteiten” en dus onmogelijk uitvoerbaar zijn.

Nieuwe wetgeving moet dus niet alleen het algemeen belang dienen maar ze moet ook zinvol zijn voor ons beroep. Gold-plating of ‘overdreven omzetting’ moet worden vermeden. Het opstellen van meer regels leidt niet noodzakelijk tot betere financiële informatie.

Tenslotte lijkt het ons dat onze organieke wet en onze uitvoeringsbesluiten moeten worden herzien. Ik denk onder meer aan de volgende drie punten:

- Het herschrijven van artikel 29 betreffende onverenigbaarheden (die ik zojuist heb genoemd), die veel te streng is, niet verenigbaar is met de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie en veel strikter is dan de bepalingen die in andere landen van de Europese Unie gelden;
- De modernisering van het statuut van de verhinderde bedrijfsrevisor;
- De verbetering van het koninklijk besluit houdende organisatie van de

Ces dernières années, nous nous sommes retrouvés noyés sous une vague de législations. Elles doivent bien entendu être suivies à la lettre, mais il faut aussi veiller à ce qu’elles puissent être intégrées et appliquées dans notre pratique quotidienne. Prenons par exemple les incompatibilités de l’article 29 de la loi du 7 décembre 2016 sur les mandats des administrateurs, qui fait encore référence à une notion juridique désormais abolie, celle d’ « activité commerciale », et est donc impossible à mettre en œuvre.

La nouvelle législation doit non seulement servir l’intérêt public mais aussi avoir un sens pour notre profession. Il faut éviter la surréglementation ou la surimplémentation. Créer davantage de règles ne conduit pas nécessairement à une meilleure information financière.

Enfin, notre loi organique et ses arrêtés d’exécution doivent être révisés. Je pense plus particulièrement aux trois points suivants :

- L’article 29 sur les incompatibilités (que je viens de mentionner) doit être réécrit. Il est beaucoup trop strict. Il n’est en effet pas compatible avec la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne et est beaucoup plus strict que les dispositions en vigueur dans les autres pays de l’Union européenne ;
- Le statut de réviseur d’entreprises empêché doit être modernisé ;
- L’arrêté royal relatif à l’organisation du stage doit être amélioré, et ce,



stage, teneinde de aantrekkelijkheid van het beroep te verhogen en tegelijk de kwaliteitseisen voor de toekomstige bedrijfsrevisoren te handhaven.

Naast deze wijzigingen in wet- en regelgeving zal mijn aandacht vooral uitgaan naar de verdere ontwikkeling van nieuwe normen en technische nota's.

Hoewel dit een moeilijke uitdaging is, zal ik er nauwlettend op toezien dat deze normen en technische nota's worden geschreven in duidelijke, begrijpelijke en nuttige taal voor de primaire gebruikers ervan, met behoud van een hoog niveau van kwaliteit en techniciteit.

Patrick VAN IMPE  
Voorzitter IBR

afin de renforcer l'attractivité de la profession tout en maintenant les exigences de qualité pour les futurs réviseurs d'entreprises.

En plus de ces amendements au niveau des lois et des règlements, je veillerai à ce que l'on continue d'élaborer de nouvelles normes et notes techniques.

Bien que cela représente un défi de taille, je serai attentif au fait que ces normes et ces notes techniques soient rédigées dans un langage clair et compréhensible pour leurs principaux utilisateurs, et ce, sans compromettre leur niveau de qualité et de technicité.

Patrick VAN IMPE  
Président de l'IRE

## LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES ET LES TRAVAUX DE COMPILATION : LA NORME ISRS 4410

### DE BEDRIJFSREVISOR EN DE SAMENSTELLINGSWERKZAAMHEDEN: ISRS 4410

FERNAND MAILLARD

*Vice-président honoraire de IRE, réviseur d'entreprises*  
*Ere-ondervoorzitter van het IBR, bedrijfsrevisor*



Les missions de compilation (aussi appelées dans certains cas : « missions d'objectivation ») sont reprises sous la norme ISRS 4410 « Missions de compilation », norme internationale de services connexes (*International Standard on Related Services*, ISRS – rédigée par l'IFAC) traitant des responsabilités du professionnel quand il a pour mission d'assister la direction à l'établissement et à la présentation des informations financières historiques sans fournir aucune assurance sur ces informations, et d'émettre un rapport sur la mission conformément à cette norme.

Cette norme n'est pas encore d'application obligatoire en Belgique ; elle est toujours en cours d'approbation en Belgique : le projet de norme relative à l'application des normes ISAE et ISRS en Belgique a été soumis à consultation publique par l'IRE du 2 septembre 2019 au 31 octobre 2019 mais le processus d'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques (CSPE) n'est toujours pas terminé et donne lieu à des discussions. A défaut d'approbation par le législateur, rien n'interdit cependant l'application de la norme ISRS 4410 en Belgique, en veillant à le mentionner dans la lettre de mission ainsi que dans le rapport.

On se rappellera qu'au travers de l'ancienne loi sur la continuité des entreprises (LCE) du

Samenstellingsopdrachten (in sommige gevallen ook "objectiviteitsopdrachten" genoemd) vallen onder ISRS 4410 "Samenstellingsopdrachten", een door de IFAC opgestelde internationale norm inzake aanverwante diensten (*International Standard on Related Services* (ISRS)), die betrekking heeft op de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar die wordt ingeschakeld om het management bij te staan bij het opstellen en voorstellen van historische financiële informatie zonder enige zekerheid te verschaffen over die informatie, en die over de opdracht verslag moet uitbrengen in overeenstemming met die standaard.

Deze norm is nog niet in België verplicht; het goedkeuringsproces in België is nog aan de gang: het ontwerp van de norm over de toepassing van ISAE en ISRS in België werd van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019 door het IBR ter openbare raadpleging voorgelegd, maar het goedkeuringsproces door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB) is nog niet afgerond en is in bespreking. Bij gebrek aan goedkeuring door de wetgever staat niets de toepassing van ISRS 4410 in België in de weg, op voorwaarde dat dit in de opdrachtbrief en in het verslag wordt vermeld.

Er zij aan herinnerd dat de oude Wet op de continuïteit van ondernemingen (WCO)

30 janvier 2009 (législation intégrée avec quelques adaptations dans les articles XX.39 à XX.97 du livre XX du Code de droit économique (CDE)), il a été fait référence par les instituts des professions économiques (à l'époque l'IRE, l'IEC et l'IPCF) à cette norme pour les missions prévues dans ce cadre pour les professions économiques. Nous y reviendrons plus loin.

Comme pour toute mission réalisée par un réviseur d'entreprises, ce dernier doit, au-delà de la norme ISRS 4410, obligatoirement respecter la norme générale applicable à toute mission confiée par une entreprise au réviseur d'entreprises<sup>1</sup> qui traite notamment de la lettre de mission, des règles d'indépendance et d'autres règles déontologiques (anti blanchiment, constitution d'un dossier, etc.).

Par contre la norme relative au contrôle contractuel des PME et des petites A(I)SBL et fondations et aux missions légales réservées et partagées auprès des PME et des petites A(I)SBL et fondations (norme PME), entrée en vigueur le 12 mars 2019, ne trouve pas à s'appliquer ici.

Comme pour toute mission confiée à un réviseur d'entreprises, il faut rappeler que les règles en matière de continuité<sup>2</sup> s'appliquent également.

van 30 januari 2009 (wetgeving met enkele aanpassingen geïntegreerd in de artikelen XX.39 tot XX.97 van boek XX van het Wetboek van economisch recht (WER) voor de in dit kader voor de economische beroepen voorziene taken verwees naar deze norm door de instituten van de economische beroepen (destijds het IBR, het IAB en het BIBF). We komen hier later op terug.

Voor elke opdracht die door een bedrijfsrevisor wordt uitgevoerd, moet deze, naast ISRS 4410, de algemene norm naleven die van toepassing is op elke opdracht die door een onderneming aan de bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd<sup>1</sup> en die met name betrekking heeft op de opdrachtbrief, de onafhankelijkheidsregels en andere deontologische regels (anti-witwas, samenstelling van een dossier, enz.).

De norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine (I)VZW's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine (I)VZW's en stichtingen (KMO-norm), die op 12 maart 2019 in werking is getreden, is hier niet van toepassing.

Zoals bij elke opdracht die aan een bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd, moet eraan worden herinnerd dat de continuïteitsregels<sup>2</sup> ook van toepassing zijn.

1 Norme générale applicable à toute mission confiée par une entreprise au réviseur d'entreprises, en application depuis le 30 mars 2020 : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/norme-g-n-rale-applicable-toute-mission-confie-au-r-viseur-d-entreprises>.

2 On notera l'article XX.23, §3 CDE : « *L'expert-comptable externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe et le réviseur d'entreprises qui constatent dans l'exercice de leur mission des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'activité économique du débiteur, en informent par écrit et de manière circonstanciée ce dernier, le cas échéant au travers de son organe de gestion. Si dans un délai d'un mois à dater de l'information faite au débiteur, ce dernier ne prend pas les mesures nécessaires pour assurer la continuité de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois, l'expert-comptable externe, le comptable agréé externe, le comptable-fiscaliste agréé externe ou le réviseur d'entreprises peuvent en informer par écrit le président du tribunal de l'entreprise. Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable.* »

Et également l'article 3:69 CSA : « *Les commissaires qui constatent dans l'exercice de leur mission, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de*

1 Algemene norm die van toepassing op alle opdrachten toevertrouwd door een onderneming aan de bedrijfsrevisor, van toepassing sinds 30 maart 2020: <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving-en-publicaties/normen-en-aanbevelingen/normen/norm-detail-page-nl/algemene-norm-van-toepassing-op-alle-opdrachten-toevertrouwd-aan-de-bedrijfsrevisor>.

2 Artikel XX.23, § 3 WER dient te worden opgemerkt: "De externe accountant, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor die in de uitoefening van hun opdracht gewichtige en overeenstemmende feiten vaststellen die de continuïteit van de economische activiteit van de schuldenaar in het gedrang kunnen brengen, lichten deze laatste hiervan schriftelijk op een omstandige wijze in, in voorkomend geval via zijn bestuursorgaan. Indien de schuldenaar binnen een termijn van een maand vanaf die kennisgeving niet de nodige maatregelen treft om de continuïteit van de economische activiteit voor een minimumduur van twaalf maanden te waarborgen, kan de externe accountant, de externe erkend boekhouder, de externe erkend boekhouder-fiscalist, of de bedrijfsrevisor de voorzitter van de ondernemingsrechtbank daarvan schriftelijk inlichten. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet van toepassing."

En ook artikel 3:69 WVW: "De commissarissen die in de uitoefening van hun opdracht gewichtige en overeenstemmende feiten

Quant au contrôle de qualité, à partir du moment où la mission est réalisée par un réviseur d'entreprises et que le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (CSR) a pour mission de veiller au respect des dispositions du cadre législatif et réglementaire applicable à la profession des réviseurs d'entreprises. Les missions de compilation pourront bien entendu faire l'objet d'un contrôle par le CSR, même si en pratique ce dernier consacre d'abord ses contrôles aux mandats de commissaire et aux missions légales définies par le CSA. Le CSR exerce sa mission générale de surveillance, notamment sur la base des informations qui lui sont fournies par des tiers, entre autres en instruisant les plaintes qui lui sont adressées.

Le présent article concerne le réviseur d'entreprises mais également l'expert-comptable (certifié).

### Objectif des travaux de compilation

La mission de compilation vise à collecter, traiter, ordonner et synthétiser les informations sous forme d'un état financier. En théorie, il peut également s'agir d'un état non financier et dans ce cas, la même norme s'applique *mutatis mutandis*. Le réviseur d'entreprises cherche à assister l'organe d'administration

*l'activité économique de la société, en informant l'organe d'administration par écrit et de manière circonstanciée.*

*Dans ce cas, l'organe d'administration doit délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'activité économique de la société pendant une période minimale de douze mois.*

*Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information visée au premier alinéa, les commissaires n'ont pas été informés de la délibération de l'organe d'administration sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois, ou s'ils estiment que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois ils peuvent communiquer par écrit leurs constatations au président du tribunal de l'entreprise.*

*Dans ce cas, l'article 458 du Code pénal n'est pas applicable. »*  
Et encore l'article 2:52 CSA à rappeler à l'organe d'administration le cas échéant : « *Lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe d'administration est tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'activité économique pendant une période minimale de douze mois.* »

Wat de kwaliteitscontrole betreft, wordt van zodra de opdracht door een bedrijfsrevisor wordt uitgevoerd, een beroep gedaan op het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (CTR), dat als opdracht heeft toe te zien op de naleving van de bepalingen van het wetgevende en reglementaire kader dat van toepassing is op het beroep van bedrijfsrevisor. Het CSR zal uiteraard toezicht kunnen houden op samenstellingsopdrachten, hoewel het in de praktijk voornamelijk toezicht zal houden op de commissarismandaten en de door het WVV gedefinieerde wettelijke opdrachten. De CTR vervult haar algemene toezichthoudende taak, met name op basis van informatie die hem door derden wordt verstrekt, onder meer door klachten te onderzoeken die bij hem worden ingediend.

Dit artikel heeft betrekking op de bedrijfsrevisor, maar ook op de (gecertificeerd) accountant.

### Doel van de samenstellingswerkzaamheden

Het doel van de samenstellingsopdracht is het verzamelen, verwerken, ordenen en samenvatten van de informatie in de vorm van

*vaststellen die de continuïteit van de economische activiteit van de vennootschap in het gedrang kunnen brengen, moeten het bestuursorgaan hiervan schriftelijk en op een omstandige wijze op de hoogte brengen.*

*In dat geval moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de economische activiteit van de vennootschap voor een minimumduur van twaalf maanden te vrijwaren.*

*Indien binnen een maand na de kennisgeving van de melding bedoeld in het eerste lid, de commissarissen niet werden ingelicht over de beraadslaging door het bestuursorgaan over de genomen maatregelen of de in het vooruitzicht gestelde maatregelen om de continuïteit van de economische activiteit voor een minimumduur van twaalf maanden te vrijwaren, of indien ze oordelen dat de maatregelen de continuïteit van de economische activiteit niet kunnen vrijwaren voor een minimumduur van twaalf maanden, kunnen ze hun vaststellingen schriftelijk meedelen aan de voorzitter van de ondernemingsrechtbank. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet van toepassing."*

En artikel 2:52 WVV om het bestuursorgaan er in voorkomende gevallen aan te herinneren: "Wanneer gewichtige en overeenstemmende feiten de continuïteit van de onderneming in het gedrang kunnen brengen, moet het bestuursorgaan beraadslagen over de maatregelen die moeten worden genomen om de continuïteit van de economische activiteit voor een minimumduur van twaalf maanden te vrijwaren."

## LA MISSION DE COMPILATION VISE À COLLECTER, TRAITER, ORDONNER ET SYNTHÉTISER LES INFORMATIONS SOUS FORME D'UN ÉTAT FINANCIER

dans l'établissement et la présentation des informations en compilant ces informations conformément aux termes de la mission. Il est uniquement fait appel au réviseur d'entreprises en raison de son expertise dans le domaine du *reporting* et non pas pour effectuer des services d'assurance. Les missions de compilation sont parfois utilisées lorsque des organisations de petite taille doivent fournir des informations à une autorité de contrôle.

Etant donné que la mission de compilation n'est pas une mission d'assurance, elle n'exige pas du réviseur d'entreprises qu'il vérifie l'exactitude et l'exhaustivité de l'information fournie par la direction pour la compilation ni qu'il rassemble les éléments probants pour exprimer une opinion d'audit ou une conclusion d'examen limité sur l'établissement des informations financières.

Le résultat des procédures mises en œuvre pour ces missions de compilation donne lieu à un rapport écrit, la norme ISRS 4410<sup>3</sup> servant de fil conducteur pour l'établissement de ce rapport. Etant donné que le réviseur d'entreprises peut être amené, lorsqu'il est chargé d'une mission de compilation, à effectuer l'évaluation de

## HET DOEL VAN DE SAMENSTELLINGSOPDRACHT IS HET VERZAMELEN, VERWERKEN, ORDENEN EN SAMENVATTEN VAN DE INFORMATIE IN DE VORM VAN EEN FINANCIËEL OVERZICHT

een financieel overzicht. In theorie kan het ook om een niet-financieel overzicht gaan en in dat geval geldt *mutatis mutandis* dezelfde norm. De bedrijfsrevisor tracht het bestuursorgaan bij te staan bij het opstellen en voorstellen van de informatie door de informatie samen te stellen in overeenstemming met de voorwaarden van de opdracht. Op de bedrijfsrevisor wordt alleen een beroep gedaan vanwege zijn of haar deskundigheid op het gebied van verslaggeving en niet om *assurance*-opdrachten uit te voeren. Samenstellingsopdrachten worden soms gebruikt wanneer kleinere organisaties informatie moeten verstrekken aan een toezichthoudende autoriteit.

Aangezien de samenstellingsopdracht geen *assurance*-opdracht is, vereist deze niet dat de bedrijfsrevisor de juistheid en volledigheid verifieert van de informatie die door het management voor de samenstelling is verstrekt, en vereist deze evenmin dat de bedrijfsrevisor bewijsmateriaal verzamelt om een controleverklaring of een beoordelingsconclusie te geven over de opstelling van de financiële informatie.

Het resultaat van de voor deze samenstellingsopdrachten uitgevoerde procedures is een schriftelijk verslag, met ISRS 4410<sup>3</sup> als leidraad voor de opstelling van dit verslag. Aangezien de bedrijfsrevisor, wanneer hij belast is met een samenstellingsopdracht, kan worden gevraagd om bepaalde elementen

3 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/2019-ISRS-4410-FR.pdf>

3 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/2019-ISRS-4410-FR.pdf>

certaines éléments des comptes annuels, une telle mission ne peut pas être effectuée par le commissaire de la société.

Exemple de mission légale de compilation : le rôle confié, entre autres, au réviseur d'entreprises (lorsqu'il n'est pas commissaire) dans la phase dite "de remédiation" (mission d'assistance) du Livre XX « Insolvabilité des entreprises » du Code de droit économique est défini dans la recommandation inter-instituts<sup>4</sup> comme une mission d'objectivation (mission de compilation).

Le CDE prévoit :

*Art. XX.41. § 1er. « Le débiteur qui sollicite l'ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire adresse une requête au tribunal.*

*§ 2. Il joint à sa requête:*

*1° un exposé des événements sur .../...*

*5° une situation comptable qui reflète l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, établis avec l'assistance d'un réviseur d'entreprises, d'un expert-comptable externe, d'un comptable agréé externe ou d'un comptable-fiscaliste agréé externe ;*

*6° un budget contenant une estimation des recettes et dépenses pour la durée minimale du sursis demandé, préparé avec l'assistance d'un des professionnels visés au 5° de cet article; sur avis de la Commission des normes comptables, le Roi peut établir un modèle de prévisions budgétaires ; »*

<sup>4</sup> <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/recommandations/Recommandation-LCE-FR-DEF-signed.pdf>. Cette recommandation a été mise-à-jour par une note interprétative du Comité Inter-instituts du 4 octobre 2018 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/recommandations/Note-interpretative-CII-4-10-2018.pdf> suite à l'intégration de la LCE dans le CDE en particulier l'article XX.41 §2, 5° et 6° CDE).

van de jaarrekening te waarderen, kan een dergelijke opdracht niet door de commissaris van de vennootschap worden uitgevoerd.

Voorbeeld van een wettelijke samenstellingsopdracht: de rol van de bedrijfsrevisor (wanneer hij geen commissaris is) in de zogenaamde "remediëeringsfase" (bijstandsoopdracht) van Boek XX "Insolventie van ondernemingen" van het Wetboek van economisch recht, wordt in de interinstitutenaanbeveling<sup>4</sup> omschreven als een objectiveringsopdracht (samenstellingsopdracht).

Het WER voorziet in :

*Art. XX.41. § 1. De schuldenaar die het openen van een procedure van gerechtelijke reorganisatie aanvraagt, richt een verzoekschrift aan de rechtbank.*

*§ 2. Hij voegt bij zijn verzoekschrift:*

*1° een uiteenzetting van de gebeurtenissen .../...*

*5° een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, opgesteld met de bijstand van hetzij een bedrijfsrevisor, hetzij een externe accountant, hetzij een externe erkend boekhouder of een externe erkend boekhouder-fiscalist;*

*6° een begroting met een schatting van de inkomsten en uitgaven voor ten minste de duur van de gevraagde opschorting, opgesteld met de bijstand van een van de beroepsbeoefenaars vermeld in 5°; op advies van de Commissie voor boekhoudkundige normen kan de Koning een model opleggen van geraamde begroting;"*

<sup>4</sup> <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/aanbevelingen/Aanbeveling-WCO-NL-DEF-signed.pdf>. Deze aanbeveling is bijgewerkt door een interpretatieve nota van het Interinstitutencomité van 4 oktober 2018 <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/aanbevelingen/Interpretatieve-nota-IIC-4-10-2018.pdf> naar aanleiding van de integratie van de WCO in het WER in het bijzonder artikel XX. 41 § 2, 5° en 6° WER).

Il résulte de ces textes que ces missions peuvent être exécutées par l'expert-comptable certifié externe, l'expert-comptable externe ou l'expert-comptable fiscaliste externe de l'entreprise ou par un réviseur d'entreprises. Par contre ces missions ne peuvent pas être exercées par le commissaire de l'entreprise, sauf éventuellement celle visée à l'article XX.41 §2, 6° CDE et uniquement dans la mesure où elle se limite à l'examen du budget sans intervention dans son élaboration. Cela n'empêche pas que le commissaire puisse par contre effectuer une revue limitée voire un audit de la situation communiquée au Tribunal, ce qui constitue une alternative à l'impossibilité d'effectuer une mission de compilation.

Pour mémoire, l'article XX.41, § 2, 5° du CDE modifie l'ancien article 17, § 2, 5° de la LCE et remplace la formulation « sous la supervision » par « avec l'assistance » :

*« 5° une situation comptable qui reflète l'actif et le passif et le compte de résultats ne datant pas de plus de trois mois, établis d'un réviseur d'entreprises, d'un expert-comptable externe, d'un comptable agréé externe ou d'un comptable-fiscaliste agréé externe ; »*

L'Exposé des motifs précise encore ce qui suit concernant le commissaire<sup>5</sup> :

*« Il est évident que le réviseur d'entreprises qui exécute une mission de contrôle légal des comptes annuels en qualité de commissaire de l'entreprise ne peut être impliqué d'une quelconque manière dans l'établissement du bilan et du compte de résultats ou dans la confection du budget de cette entreprise, compte tenu des prescriptions en matière*

<sup>5</sup> Projet de loi portant insertion du Livre XX « Insolvabilité des entreprises », dans le Code de droit économique, et portant insertion des définitions propres au Livre XX, et des dispositions d'application propres au Livre XX, dans le Livre I du Code de droit économique relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *Exposé des motifs*, Doc., Ch. 2016-2017, n° 2407/001, p. 57.

Uit deze teksten volgt dat deze opdrachten kunnen worden uitgevoerd door de externe gecertificeerd accountant, de externe accountant of de externe fiscaal accountant van de onderneming of door een bedrijfsrevisor. Daarentegen mogen deze opdrachten niet worden uitgevoerd door de commissaris van de onderneming, met uitzondering eventueel van de opdracht bedoeld in artikel XX.41 § 2, 6° WER en enkel voor zover deze beperkt is tot het onderzoek van de begroting zonder tussenkomst bij de opmaak ervan. Dit sluit niet uit dat de commissaris een beperkt nazicht of zelfs een controle van de aan de rechtbank gemelde situatie verricht, hetgeen een alternatief is voor de onmogelijkheid om een samenstellingsopdracht uit te voeren.

Ter herinnering; artikel XX.41, § 2, 5° WER wijzigt oude artikel 17, § 2, 5° WCO en vervangt "toezicht" door "bijstand":

*"5° een boekhoudkundige staat die het actief en het passief weergeeft en de resultatenrekening die maximum drie maanden oud is, opgesteld met de bijstand van hetzij een bedrijfsrevisor, hetzij een externe accountant, hetzij een externe erkend boekhouder of een externe erkend boekhouder-fiscalist;"*

De Memorie van toelichting verduidelijkt nog het volgende inzake de commissaris<sup>5</sup>:

*"Het is evident dat de bedrijfsrevisor die als commissaris van de onderneming een opdracht van de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert, op geen enkele manier mag betrokken worden bij het opstellen van de balans en resultatenrekening of de begroting van die onderneming, en dit omwille van de onafhankelijkheidsvoorschriften. Voor zover de*

<sup>5</sup> Wetsontwerp houdende invoeging van het Boek XX "Insolventie van ondernemingen", in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX en van de rechtshandavingsbepalingen eigen aan Boek XX in het Boek I van het Wetboek van economisch recht ingevoegd in het Wetboek economisch recht, *Parl. St., Kamer*, 2016-2017, nr. 2407/001, p. 57.

*d'indépendance. Pour autant que la situation comptable ait été établie ou le budget préparé par l'organe de gestion, le commissaire peut par contre exécuter la mission d'objectivation précitée, voire une mission de contrôle ou de vérification en application de normes de contrôle spécifiques en vue de renforcer la confiance dans les pièces financières soumises. »*

### Nature des travaux de compilation

Il s'agit d'une assistance fournie à la direction pour la préparation et la présentation des informations financières. Cela comprendra pour le réviseur d'entreprises une compréhension suffisante de l'entité ainsi que des procédures suffisantes pour compiler l'information fournie.

La norme ISRS 4410 ne définit ni les procédures à mettre en place ni les éléments probants à obtenir, s'agissant chaque fois d'une mission « sur mesure » à créer en fonction des besoins. La conception de ces procédures fait alors l'objet du jugement professionnel du réviseur d'entreprises.

Le rapport de compilation expliquera la nature de la mission de compilation et le rôle et les responsabilités du réviseur d'entreprises, en expliquant qu'il n'y a pas d'assurance qui est obtenue par ce dernier, ni exprimée dans son rapport. Comme le réviseur d'entreprises ne formule pas de conclusion dans de telles missions, la mention d'une abstention ou d'une réserve n'est dès lors pas possible. Si le réviseur d'entreprises n'est pas en mesure de mener à bien la mission parce que la direction ne lui fournit pas les livres, documents, commentaires et autres informations, y compris les jugements importants, le réviseur d'entreprises n'a d'autre choix que de refuser la mission ou de se démettre de sa mission, en informant la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, en précisant les raisons de sa démission.

*boekhoudkundige staat is opgesteld door of de begrotingis voorbereid door het bestuursorgaan, kan de commissaris daarentegen wel de voormelde objectiveringsopdracht uitvoeren, of zelfs een controle- of verificatieopdracht in toepassing van specifieke controlenormen met het oog op een sterker vertrouwen in de voorgelegde financiële stukken uitvoeren."*

### Aard van de samenstellingswerkzaamheden

Het gaat om bijstand aan het management bij de voorbereiding en voorstelling van financiële informatie. Dit houdt in dat de bedrijfsrevisor voldoende inzicht moet hebben in de entiteit en voldoende procedures moet hebben gevolgd om de verstrekte informatie samen te stellen.

ISRS 4410 legt niet vast welke procedures moeten worden uitgevoerd of welk bewijsmateriaal moet worden verkregen, aangezien elke opdracht een "op maat gemaakte" opdracht is die in functie van de behoefte wordt samengesteld. De opzet van deze procedures valt derhalve onder de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor.

In het samenstellingsverslag wordt de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor toegelicht en wordt uitgelegd dat laatstgenoemde geen *assurance* heeft verkregen of in het verslag tot uitdrukking heeft gebracht. Aangezien de bedrijfsrevisor bij dergelijke opdrachten geen conclusie formuleert, is de vermelding van een onthouding of een voorbehoud derhalve niet mogelijk. Indien de bedrijfsrevisor niet in staat is de opdracht te voltooien omdat het management de bedrijfsrevisor geen boeken, documenten, commentaar en andere informatie, met inbegrip van belangrijke oordelen, verstrekt, heeft de bedrijfsrevisor geen andere keuze dan de opdracht te weigeren of de opdracht neer te leggen, waarbij hij het management en de *met governance* belaste personen op de hoogte brengt van de redenen voor zijn ontslag.



LE RAPPORT DE COMPILATION EXPLIQUERA LA NATURE DE LA MISSION DE COMPILATION ET LE RÔLE ET LES RESPONSABILITÉS DU RÉVISEUR D'ENTREPRISES, EN EXPLIQUANT QU'IL N'Y A PAS D'ASSURANCE QUI EST OBTENUE PAR CE DERNIER, NI EXPRIMÉE DANS SON RAPPORT.

IN HET SAMENSTELLINGSVERSLAG WORDT DE AARD VAN DE SAMENSTELLINGSOPDRACHT EN DE ROL EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE BEDRIJFSREVISOR TOEGELICHT EN WORDT UITGELEGD DAT LAATSTGENOEMDE GEEN ASSURANCE HEEFT VERKREGEN OF IN HET VERSLAG TOT UITDRUKKING HEEFT GEBRACHT

Le cas échéant, le réviseur d'entreprises ou autre professionnel corrigera les anomalies constatées : la différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des informations financières et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Lorsque les informations financières sont établies conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les travaux de compilation comprennent également les ajustements de montant, de classement, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement du professionnel, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle.

Le réviseur d'entreprises peut bien entendu assister à la préparation et à la présentation

In voorkomend geval zal de bedrijfsrevisor of een andere beroepsbeoefenaar anomalieën corrigeren: het verschil tussen het bedrag, de classificatie, de voorstelling of de toelichting van een post van de financiële informatie en het bedrag, de classificatie, de voorstelling of de toelichting die vereist is om die post in overeenstemming te laten zijn met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Onjuiste opgaven kunnen het gevolg zijn van fouten of fraude.

Wanneer financiële informatie is opgesteld overeenkomstig een raamwerk dat gebaseerd is op het beginsel van de getrouwe weergave, omvatten samenstellingswerkzaamheden ook aanpassingen van een bedrag, een classificatie, een voorstelling of informatieverschaffing die, naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten de werkelijkheid voorstellen of een getrouw beeld geven.

De bedrijfsrevisor mag uiteraard aanwezig zijn bij de voorbereiding en voorstelling

de l'information. Quant à la disponibilité et à la diffusion du rapport, soit elles pourront être limitées au management et aux personnes responsables de la gouvernance de l'entreprise, soit le rapport pourra être rendu public : ce sera à définir dès le départ entre le réviseur d'entreprises et son client.

Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'une mission de compilation. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthique pertinentes et des diligences requises de la norme ISRS 4410, ainsi que la nécessité de décisions fondées, requises tout au long de l'exécution de la mission de compilation, requièrent l'application d'une connaissance et d'une expérience pertinentes des faits et circonstances de la mission.

### La lettre de mission

**Comme déjà signalé en début de cet article, la rédaction d'une lettre de mission est obligatoire pour cette mission, comme pour toute autre mission.**

Entre autres éléments et informations, il y a un point important à y mentionner concernant la responsabilité, surtout lorsque le rapport est transmis à des tiers qui n'ont pas signé la lettre de mission, et ne sont donc pas tenus par la limitation contractuelle de la responsabilité<sup>6</sup>. Pour « contourner » l'inopposabilité aux tiers d'une éventuelle limitation contractuelle de responsabilité, il convient de noter qu'il est toujours préférable d'inclure dans le contrat, non seulement une définition claire et précise de la mission confiée au réviseur d'entreprises,

<sup>6</sup> Voir à ce propos la note technique IRE du 20 mars 2018 relative à la « responsabilité du réviseur d'entreprises à l'égard d'un tiers dans le cadre des missions contractuelles » : <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/doctrine/notes-techniques/note-technique-detail-page/note-technique-relative-la-responsabilite-du-r-viseur-d-entreprises-l-gard-d-un-tiers-dans-le-cadre-des-missions-contractuelles>, et en particulier le point 2.2 de cette note technique sur les options qui s'offrent au réviseur d'entreprises pour se protéger contre l'action d'un tiers.

van de informatie. De beschikbaarheid en de verspreiding van het verslag kunnen worden beperkt tot het management en de verantwoordelijken voor het bestuur van de onderneming, of het verslag kan openbaar worden gemaakt: dit wordt van bij het begin bepaald tussen de bedrijfsrevisor en zijn cliënt.

Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor de goede uitvoering van een samenstellingsopdracht. De reden hiervoor is dat de interpretatie van de relevante ethische vereisten en de door ISRS 4410 vereiste werkzaamheden, alsmede de noodzaak van weloverwogen beslissingen die vereist zijn tijdens de uitvoering van de samenstellingsopdracht, de toepassing vereisen van relevante kennis van en ervaring met de feiten en omstandigheden van de opdracht.

### De opdrachtbrief

**Zoals reeds aan het begin van dit artikel werd vermeld, is het opstellen van een opdrachtbrief verplicht voor deze opdracht, zoals voor elke andere opdracht.**

Naast andere elementen en informatie is een belangrijk punt de aansprakelijkheid, vooral wanneer het verslag wordt toegezonden aan derden die de opdrachtbrief niet hebben ondertekend en bijgevolg niet gebonden zijn door de contractuele beperking van de aansprakelijkheid<sup>6</sup>. Om de niet-tegenstelbaarheid van een eventuele contractuele beperking van de aansprakelijkheid jegens derden te "omzeilen", moet worden opgemerkt dat het altijd de voorkeur verdient

<sup>6</sup> Zie in dit verband de technische nota van het IBR van 20 maart 2018 betreffende de "aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor ten aanzien van een derde in het kader van contractuele opdrachten": <https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/technische-nota-s/technische-notas-detail-page/technische-nota-betreffende-de-aansprakelijkheid-van-de-bedrijfsrevisor-ten-aanzien-van-een-derde-in-het-kader-van-contractuele-opdrachten>, en in het bijzonder punt 2.2 van deze technische nota over de mogelijkheden waarover de bedrijfsrevisor beschikt om zich te beschermen tegen de vordering van een derde.

mais aussi et surtout quels sont les destinataires du rapport résultant de cette mission.

Même s'il n'existe pas d'obligation déontologique de plafonner la responsabilité des réviseurs d'entreprises dans le cadre des missions contractuelles, il est recommandé néanmoins que cette responsabilité soit contractuellement limitée à des montants raisonnables afin de garantir la pérennité et l'assurabilité du réviseur d'entreprises.

A ce propos il est rappelé qu'il est souhaitable que le cadre contractuel général des prestations<sup>7</sup> du cabinet (comprenant entre autres cette clause chiffrée de limitation de responsabilité) fasse partie ou soit joint de manière explicite à la lettre de mission : la simple référence au site internet du cabinet où figurerait ce cadre contractuel ne suffit pas.

Il y a lieu bien entendu de mentionner le délai de remise du rapport, en étant clair sur les obligations du client quant à la transmission des informations et documents par ce dernier et aux conséquences en cas de retard de sa part.

Autre élément à mentionner et souvent sujet à discussion : les honoraires et frais relatifs à la mission, lorsque la mission implique des déplacements importants en Belgique ou hors du pays, frais qu'il est souvent difficile si pas impossible de chiffrer avec précision.

om in het contract niet alleen een duidelijke en precieze omschrijving op te nemen van de opdracht die aan de bedrijfsrevisor wordt toevertrouwd, maar ook en vooral tot wie het verslag dat het resultaat is van deze opdracht, is gericht.

Ook al bestaat er geen deontologische verplichting om de aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren in het kader van contractuele opdrachten te beperken, toch verdient het aanbeveling deze aansprakelijkheid contractueel tot redelijke bedragen te beperken om de duurzaamheid en verzekeraarbaarheid van de bedrijfsrevisor te waarborgen.

In dit verband wordt eraan herinnerd dat het wenselijk is dat het algemene contractueel kader voor prestaties<sup>7</sup> van het kantoor (met onder meer deze gekwantificeerde clausule inzake beperking van aansprakelijkheid) deel moet uitmaken van of uitdrukkelijk moet zijn gehecht aan de opdrachtbrief: een eenvoudige verwijzing naar de website van het kantoor waar dit contractuele kader zou staan, volstaat niet.

Uiteraard moet de uiterste datum voor de indiening van het verslag worden vermeld, waarbij duidelijk moet worden aangegeven wat de verplichtingen van de cliënt zijn met betrekking tot de overdracht van informatie en documenten door deze laatste en wat de gevolgen zijn in geval van vertraging van zijn kant.

Een ander element dat moet worden vermeld en vaak ter discussie staat, zijn de erelonen en de kosten in verband met de opdracht, wanneer de opdracht aanzienlijke verplaatsingen in België of in het buitenland impliceert, kosten die vaak moeilijk, zo niet onmogelijk precies te kwantificeren zijn.

<sup>7</sup> Un exemple de cadre contractuel général est disponible sur le site de l'ICCI : <https://www.icci.be/fr/publications-et-outils/mod-les-de-documents/mod-les-de-documents-detail-page/cadre-contractuel-g-n-ral-des-prestations>

<sup>7</sup> Een voorbeeld van een algemeen contractueel kader is beschikbaar op de ICCI-website: <https://www.icci.be/nl/publicaties-en-tools/modeldocumenten/modeldocumenten-detail-page/algemeen-contractueel-kader-voor-prestaties>

## LE JUGEMENT PROFESSIONNEL EST ESSENTIEL POUR LA BONNE CONDUITE D'UNE MISSION DE COMPILATION

**La mission de compilation est-elle compatible avec la mission du réviseur d'entreprises (lorsqu'il n'est pas le commissaire) ou de l'expert-comptable (certifié) externe habituel de l'entreprise ?**

Tant suivant l'IRE que l'ITAA (antérieurement l'IEC et l'PCF), la mission de compilation n'est pas une mission incompatible pour le conseiller habituel de l'entreprise : elle ne remet pas en cause l'indépendance requise du conseiller habituel de l'entreprise – indépendance plus limitée que celle requise du commissaire.

**Question subsidiaire 1 : le professionnel devra-t-il appliquer la norme ISQM (qui entrera en vigueur fin 2022 en principe) pour utiliser la norme ISRS 4410 ?**

Au stade actuel des connaissances et à la lecture de la norme ISRS 4410, il ressort que le professionnel devra obligatoirement appliquer la norme ISQM (dès qu'elle entrera en vigueur) pour utiliser la norme ISRS 4410.

**Question subsidiaire 2 : la mission de compilation doit-elle faire l'objet d'une mention en page 2 des comptes annuels ?**

Pour les sociétés<sup>8</sup>, le CSA prévoit qu'une mention doit être faite dans le cas où les

<sup>8</sup> CSA (sociétés) Art. 3:12, §1<sup>er</sup> : « Dans les trente jours après l'approbation des comptes annuels et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice, sont déposés par l'organe d'administration auprès de la Banque nationale de Belgique: 1° un document contenant les renseignements suivants: les nom, prénom, profession et domicile des membres de l'organe

## PROFESSIONELE OORDEELSVORMING IS VAN ESSENTIEEL BELANG VOOR DE GOEDE UITVOERING VAN EEN SAMENSTELLINGSOPDRACHT

**Is de samenstellingsopdracht verenigbaar met de opdracht van de bedrijfsrevisor (wanneer deze niet de commissaris is) of de gewoonlijke externe (gecertificeerd) accountant van de onderneming?**

Volgens zowel het IBR als het ITAA (voorheen het IAB en het BIBF) is de samenstellingsopdracht geen onverenigbare opdracht voor de gewoonlijke raadgever van de onderneming; deze doet geen afbreuk aan de onafhankelijkheid die van de gewoonlijke raadgever van de onderneming wordt vereist – een beperktere onafhankelijkheid dan dewelke van de commissaris wordt vereist.

**Subsidiairevraag1: Zal de beroepsbeoefenaar de ISQM-norm (die in principe eind 2022 van kracht wordt) moeten toepassen om ISRS 4410 te gebruiken?**

In het huidige stadium van kennis en lezing van ISRS 4410 lijkt het erop dat de beroepsbeoefenaar ISQM zal moeten toepassen (zodra dit van kracht wordt) om ISRS 4410 te gebruiken.

**Subsidiaire vraag 2: Moet de samenstellingsopdracht op bladzijde 2 van de jaarrekening worden vermeld?**

Voor vennootschappen<sup>8</sup> bepaalt het WVV dat, indien de jaarrekening door een externe

<sup>8</sup> CSA (vennootschappen) Art. 3:12, § 1: "Binnen dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd en ten laatste zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar, worden door toedoen van het bestuursorgaan neergelegd bij de Nationale Bank van België: 1° een stuk met de volgende gegevens: de naam, de voornaam, het beroep en de woonplaats

comptes annuels ont été vérifiés et/ou corrigés par un expert-comptable externe ou un réviseur d'entreprises, en identifiant cet intervenant.

Les articles 3:47, §7 CSA (associations) et 3:51, § 7 CSA (fondations) ne reprennent pas cette obligation ; *a contrario* la mention est donc facultative.

Les schémas de comptes annuels tant des sociétés que des associations et fondations prévoient également la mention facultative des missions de tenue des comptes de l'entreprise et d'établissement des comptes annuels.

Par contre, les missions de compilation, qui ne concernent pas la vérification ou la correction des comptes annuels ne font pas partie de ces mentions, même facultatives.

### Législation sur les marchés publics ?

Il est clair que si le client est soumis à l'obligation de respecter la législation sur les marchés publics, la commande d'une mission contractuelle en application de la norme ISRS 4410 sera soumise aux règles des marchés publics.

*d'administration, selon le cas, et du commissaire en fonction. Si les comptes annuels ont été vérifiés et/ou corrigés par un expert-comptable externe ou un réviseur d'entreprises, doivent également être mentionnés les nom, prénom, profession, l'adresse professionnelle de l'expert-comptable externe ou du réviseur d'entreprises et leur numéro de membre auprès de leur institut. L'organe d'administration mentionne, le cas échéant, qu'aucune mission de vérification ou de redressement n'a été confiée à un expert-comptable externe ou à un réviseur d'entreprises: .../... »*

accountant of bedrijfsrevisor is nagekeken en/of gecorrigeerd, een vermelding moet worden opgesteld waarin deze tussenkomende persoon wordt geïdentificeerd.

De artikelen 3:47, § 7 WVV (verenigingen) en 3:51, § 7 WVV (stichtingen) bevatten deze verplichting niet; *a contrario* is de verwijzing facultatief.

De jaarrekeningschema's van zowel vennootschappen als verenigingen en stichtingen voorzien ook in de facultatieve vermelding van de taken van het voeren van de boekhouding van de vennootschap en het opstellen van de jaarrekening.

Anderzijds maken de samenstellingsopdrachten, die geen betrekking hebben op het nazicht of de correctie van de jaarrekening, geen deel uit van deze vermeldingen, ook al zijn zij facultatief.

### Wetgeving inzake overheidsopdrachten?

Het is duidelijk dat, indien de cliënt verplicht is de wetgeving inzake overheidsopdrachten na te leven, de opdrachtverlening voor een contractuele opdracht in het kader van ISRS 4410 uiteraard onderworpen zal zijn aan de overheidsopdrachten.

*van de leden van het bestuursorgaan, naar gelang van het geval, en van de commissaris in functie. Indien de jaarrekening is geverifieerd en/of gecorrigeerd door een externe accountant of een bedrijfsrevisor, moeten ook de naam, de voornaam, het beroep, het professioneel adres van de externe accountant of van de bedrijfsrevisor evenals hun lidmaatschapsnummer bij hun instituut worden vermeld. Het bestuursorgaan vermeldt, in voorkomend geval, dat geen enkele verificatie- of correctietaak werd opgedragen aan een extern accountant of bedrijfsrevisor: .../..."*

### Summary

Compilation engagements (also referred to in some cases as 'objectification engagements') are covered under ISRS 4410 'Compilation Engagements', the International Standard on Related Services (ISRS), drafted by IFAC, which deals with the practitioner's responsibilities when engaged to assist management with the preparation and presentation of historical financial information without obtaining any assurance on that information, and to report on the engagement in accordance with this standard.

These compilation engagements are intended to collect, process, organise and summarise the information in the form of a financial statement, but may also be in the form of a non-financial statement. They intend to assist management in the preparation and presentation of financial information.

A typical engagement is provided for in Article XX.41 § 2, 5° and 6° of the code of economic law in the context of judiciary reorganisations: the assistance of an accounting professional, on the one hand, for the establishment by the Board of an accounting statement reflecting the assets and liabilities and the income statement not older than three months and, on the other hand, for the establishment of a budget containing an accounting estimate of the income and expenditure for the minimum duration of the requested period of judiciary protection.

The compilation engagement is not an incompatible engagement for the company's regular adviser and does not call into question his independence. However, since the engagement may affect the valuation of certain elements of the annual accounts, such an engagement cannot be performed by the company's statutory auditor.

## DE BELASTING VAN MULTINATIONALE ONDERNEMINGEN: ZULLEN DE INITIATIEVEN VAN DE OESO, G-20 EN EU TOT EEN 'OMWENTELING' IN DE INTERNATIONALE FISCALITEIT LEIDEN?

PIETER DERÉ

*Director PwC Tax Consultants*



JOOST VERWILT

*Global Tax and Transfer Pricing Associate at PwC Belgium*



### A. Inleiding<sup>1</sup>

Nooit eerder heeft de fiscaliteit voor multinationals hoger op de agenda van de beleidsmakers gestaan dan de voorbije jaren. Centraal in het debat staat de bijdrage van multinationals in de fiscale ontvangsten van de verschillende landen. De geldende rode draad is dat belastingen moeten betaald worden in de landen waar er waarde wordt gecreëerd. Reeds jaren geleden werd immers vastgesteld dat het internationale fiscale kader, dat gebaseerd is op een fysieke *'brick and mortar'* economie, niet meer aangepast was om de waardecreatie

correct te belasten in de steeds digitalere maatschappij<sup>2</sup>.

In dit artikel beschrijven de auteurs waar deze internationale hervorming op dit moment staat en blikken vooruit naar een toekomst waarin landen door middel van een globale minimumbelasting proberen het evenwicht te herstellen. Dat is een ongeziene stap waarbij landen in belangrijke mate hun fiscale soevereiniteit opgeven. Voor de (Belgische) ondernemingen kan dit een belangrijke financiële impact hebben, en uitdagingen geven op het vlak van compliance en berekening.

<sup>1</sup> De auteurs zijn er zich van bewust dat de evoluties in de internationale fiscaliteit elkaar heel snel opvolgen. Dit artikel is dan ook bijgewerkt tot en met 30 maart 2022.

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

## B. Het startpunt: het BEPS actieplan voor een meer rechtvaardige fiscaliteit van multinationals.

Het startpunt voor de stormvloed van wijzigingen die de voorbije jaren heeft plaatsgevonden, is het BEPS actieplan. In 2012 kwamen de G20 en de OESO tot de conclusie dat een grondige hervorming van het internationale fiscale stelsel noodzakelijk was. Er werden een aantal problemen vastgesteld. Onder meer was het zo dat door een gebrek aan coördinatie van de fiscale regels tussen verschillende landen, situaties ontstonden waarbij een bepaald inkomen helemaal niet werd belast, of integendeel dubbel werd belast. Daarnaast werd het fiscale beleid in bepaalde landen ook gebruikt om bepaalde activiteiten aan te trekken (bijvoorbeeld door het verstrekken van gunstregimes of belastingverminderingen).

Het concrete antwoord kwam een paar jaar later, met de publicatie van het BEPS<sup>3</sup> actieplan: 15 concrete actiepunten<sup>4</sup> moesten deze hervorming van het internationale fiscale kader vorm geven. Deze zogenaamde BEPS-acties kunnen samengevat worden rond 3 centrale thema's:

- **Coherentie:** in de strijd tegen belastingconcurrentie moet het fiscale beleid van landen op elkaar worden afgestemd om zodoende situaties te vermijden waar er door een verschillende interpretatie bepaalde inkomsten niet belast worden.
- **Substantie:** belastingheffing moet plaatsvinden daar waar er door een onderneming 'waarde' wordt gecreëerd (daar waar activiteiten plaatsvinden en meerwaarden worden gecreëerd, daar waar het risico wordt gedragen, daar waar beslissingen worden genomen en controle wordt uitgevoerd, ...).
- **Transparantie:** rapporteringsverplichtingen moeten worden uitgebreid zodat er niet

alleen een doorgedreven transparantie ontstaat m.b.t. de fiscale positie van een onderneming, maar het ook tot een doorgedreven gegevensuitwisseling en een internationale samenwerking komt tussen de belastingautoriteiten. Dit alles moet een correcte inning van belastingen faciliteren doordat de belastingautoriteiten over meer en correcte informatie beschikken.

Het BEPS-actieplan is een initiatief op het niveau van de OESO en levert dus niet automatisch bindende wetgeving op in België of de andere staten. Er is steeds een vertaling nodig van de aanbevelingen in de eigen (inter)nationale wetgeving om toepasbaar te zijn. Daarbij moet opgemerkt worden dat een aantal BEPS-maatregelen zogenaamde minimumstandaarden<sup>5</sup> zijn waarvoor alle staten en rechtsgebieden die aan het project deelnemen zich ertoe verbonden hebben om ze om te zetten in de nationale wetgeving. Een aantal andere bepalingen die in het kader van de BEPS-rapporten werden aangenomen, zijn daarentegen geen minimumstandaarden, maar alleen maar aanbevelingen, waarvoor het de landen vrij staat om ze al dan niet aan te nemen.

Binnen de Europese Unie is volgens de Europese Commissie evenwel een consistente omzetting van de verschillende OESO aanbevelingen vereist, omdat anders de correcte werking van de Europese interne markt verstoord zou worden. Om die reden heeft de Europese Commissie verschillende richtlijnen<sup>6</sup> uitgevaardigd, die (gedeeltelijk) gebaseerd zijn op de BEPS-aanbevelingen van de OESO. De laatste nieuwe richtlijnen werden aangekondigd in december 2021.

Omdat ook in bepaalde gevallen een aanpassing vereist was van de bestaande

3 "BEPS" staat voor Base Erosion and Profit Shifting, dit is het uithollen van de belastbare basis en het verschuiven van de winst.

4 <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

5 De **minimumstandaarden** vereisen dat twee **BEPS-actiepunten** geïmplementeerd worden, met name Actiepunt nr. 6 (het voorkomen van verdragsmisbruik) en Actiepunt nr. 14 (de procedure-aanpassing voor onderling overleg om geschillen te beslechten die betrekking hebben op dubbele belasting).

6 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_565\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v7.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_565_1_EN_ACT_part1_v7.pdf) ("ATAD 3 richtlijn") & <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32018L0822>".



## HET BEPS –ACTIEPLAN VORMT EEN WARE KATALYSATOR VOOR TAL VAN WIJZIGINGEN IN HET FISCALE LANDSCHAP

dubbelbelastingverdragen<sup>7</sup>, heeft de OESO in een multilateraal instrument<sup>8</sup> (MLI) voorzien. Het MLI zorgt ervoor dat het niet nodig is om elk verdrag opnieuw afzonderlijk te onderhandelen op bilateraal niveau, maar dat bestaande dubbelbelastingverdragen eenvoudig kunnen worden aangepast wanneer beide verdragspartijen afzonderlijk het MLI aanvaarden<sup>9</sup>. Samen met meer dan honderd andere landen ondertekende België (zowel op federaal als regionaal niveau) het MLI. Dit instrument van ratificatie, met daarin de definitieve keuzes van België, werd op 26 juni 2019 neergelegd bij de OESO. Het MLI trad voor België in werking op 1 oktober 2019 en sindsdien zijn dus een ruim aantal belastingverdragen van België gewijzigd.

Om de legitimiteit van deze hervorming te versterken (de OESO omvat namelijk slechts ongeveer 30 leden, waaronder voornamelijk Westerse landen), werd het zogenaamde *inclusive framework* opgericht. Het *inclusive framework* brengt een groep van landen samen die werken aan de internationale hervorming. Bedoeling was om een brede consensus mogelijk te maken. Op dit moment maken zo'n 140 landen deel uit van deze groep, en alle op dit moment lopende hervormingen worden binnen deze groep besproken, voorgelegd aan

andere partijen<sup>10</sup> en goedgekeurd. Dit geeft een breed draagvlak voor de beslissingen, dat veel verder gaat dan de eigenlijke leden van de OESO. Het maakt ook dat bij de voorgestelde wijzigingen de belangen van verschillende landen in rekening gebracht worden. Zo zijn de fiscale prioriteiten van een ontwikkelingsland immers anders dan van een economische grootmacht als de VS.

Om dit alles samen te vatten, zou je de BEPS actiepunten kunnen opdelen in twee categorieën, met name de actiepunten die nieuwe fiscale regels teweegbrachten (die besproken zullen worden onder hoofdstuk C) en de actiepunten die hebben gezorgd voor grotere transparantie in fiscaliteit (hoofdstuk D). Hierna gaan wij verder in op beide categorieën.

### C. Naar een vernieuwd internationaal fiscaal stelsel

Het BEPS actieplan vormt dus een ware katalysator voor tal van wijzigingen in het fiscale landschap. Na de voorstelling van het actieplan zijn verschillende landen aan de slag gegaan om de standaarden en aanbevelingen te implementeren waarbij, voor EU-lidstaten, de EU telkens het voortouw nam. Denk bijvoorbeeld maar aan de Europese *Anti-Tax Avoidance Directive* (ATAD)<sup>11</sup> van juli 2016 waarmee de Europese Raad een eerste pakket van overwegend BEPS acties gecoördineerd invoerde binnen de EU. De ATAD omvat vijf maatregelen die in hoofdzaak situaties en/of verrichtingen viseren met een grensoverschrijdend karakter: de strengere beperking voor de aftrekbaarheid van interestkosten (op basis van BEPS actiepunt 4 wordt de aftrekbaarheid van interest in principe beperkt tot maximaal 30% van een gecorrigeerde EBITDA), een algemene antimisbruikregel, regels ter bestrijding van hybride mismatches<sup>12</sup>, de verplichte invoering

7 Bv. Actiepunt nr. 7 met betrekking tot de regels die vastleggen wanneer een bepaalde aanwezigheid van een buitenlandse onderneming in een land aanleiding geeft tot taxatiebevoegdheid - de zogenaamde vaste inrichting.

8 Actiepunt nr.15 van het BEPS-actieplan.

9 Daar waar de minimumstandaarden automatisch van toepassing zijn op alle verdragen met aan de MLI deelnemende landen (behalve in geval van *opt-out*), bevatten de optionele bepalingen slechts enkele aanbevelingen die louter toegepast zullen worden als beide verdragspartijen een overeenstemmende keuze maken. Daarbij is het ook mogelijk om een voorbehoud te maken tegen een optionele bepaling (of een deel ervan) of met betrekking tot een bepaald verdrag.

10 Input wordt gevraagd van verschillende andere partijen waaronder ondernemingen en staten.

11 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=en>.

12 Een hybride mismatch is een regeling die aanleiding geeft tot een dubbele aftrek (in hoofde van meerdere belastingplichtigen) of een aftrek zonder corresponderende belastbaarheid bij de

van exit-heffingen<sup>13</sup> en regels betreffende buitenlandse dochtervennootschappen die onvoldoende belasting betalen (*controlled foreign corporations*, of "cfc's", gebaseerd op BEPS actiepoint 2). In 2017 heeft een tweede richtlijn<sup>14</sup> (ATAD 2) vervolgens de in ATAD 1 opgenomen regels inzake hybride mismatches gewijzigd en verder aangevuld. ATAD 2 schrijft regels voor om belastingontwijking met hybridemismatches tussen zowel de EU-lidstaten onderling als tussen de EU-lidstaten en derde landen te bestrijden. Deze regels moeten ervoor zorgen dat er door een verschillende kwalificatie van inkomsten of vennootschappen geen dubbele niet-belasting kan ontstaan, dat er met andere woorden geen misbruik meer wordt gemaakt van belastingvoordelen en hierdoor inkomsten tussen de mazen van het net vallen.

Om de problematiek waar ATAD 1 en 2 een einde aan stellen te verduidelijken, geven we het voorbeeld van een hybride lening. Een hybride lening is een financieel instrument dat onder de wetgeving van land A en land B (zie onderstaande figuur) een verschillende kwalificatie heeft:

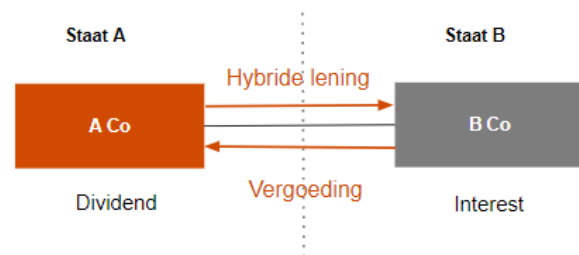
- Volgens staat A betreft dit instrument een deelneming/participatie en dus zijn de inkomsten die betaald worden onder dit instrument gelijk aan een (belastingvrije) dividendontvangst.
- Volgens Staat B betreft dit instrument een lening, en dus is de betaalde vergoeding een (aftrekbare) rentebetaling.

ontvanger. De voorziene maatregelen lossen het verschil in nationale behandeling (de oorzaak) niet op, maar corrigeren de gevolgen ervan. Naargelang het geval vormen deze correcties de opname van een inkomen in de belastbare winst, een weigering van de aftrek of een beperking van de verrekening van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB).

<sup>13</sup> Exit-heffingen: vennootschappen kunnen proberen om hun fiscale factuur te verminderen door het verplaatsen van hun fiscale woonplaats en/of activa naar een land met een lage belastingdruk. Exit-heffingen kunnen een erosie van de belastinggrondslag in het land van waaruit de verhuis plaatsvindt, voorkomen, wanneer activa met niet-gerealiseerde onderliggende meerwaarden worden overgedragen, zonder een verandering van de eigendom.

<sup>14</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A32017L0952>.

De onderstaande figuur illustreert de situatie. Het voordeel is duidelijk: in staat B krijgt de onderneming een belastingvoordeel doordat de interest aftrekbaar is, terwijl in land A er geen belasting is van het inkomen dat als een vrij te stellen dividend wordt gekwalificeerd. Door het verschil tussen de wetgeving van de staten A en B ontstaat aldus een aftrek zonder overeenstemmende belasting. Door ATAD 1 en 2 werd de verschillende kwalificatie van inkomsten niet weggewerkt, maar moet één van beide landen de normale belastingregeling wijzigen, waardoor dit fiscale voordeel op vandaag niet meer kan ontstaan<sup>15</sup>. In België kwamen dergelijke kwalificatieverschillen vaak voor in confrontaties met de wetgeving in Nederland en Luxemburg.



De voorbije jaren is er dus hard gewerkt om alle BEPS actiepunten in te voeren. Er was echter 1 actiepoint waar tot op heden geen overeenstemming rond was, en dat was het eerste actiepoint. Hierin werden aanpassingen voorgesteld om het fiscale stelsel aan te passen aan de steeds toenemende mate van digitalisering in de economie. Gezien deze regels een belangrijke impact hebben voor de grote digitale spelers (de Big Tech, GAFAs, enz.), was het te verwachten dat er meer tijd zou nodig zijn om dit actiepoint uit te werken. Een aantal landen heeft niet gewacht op een akkoord en voerde alvast unilaterale maatregelen in<sup>16</sup>. Het duurde uiteindelijk tot 2019 voor het *Inclusive Framework* (via haar *Task Force on the Digital Economy*), een beleidsnota uitbracht, waarin een aantal voorstellen in twee pijlers gegroepeerd

<sup>15</sup> Zo zal ofwel staat B de aftrek van de intrestkost verwerpen, dan wel staat A de ontvangen dividenden alsnog belasten.

<sup>16</sup> Voorbeelden zijn Frankrijk, Oostenrijk, Italië, Spanje, Turkije, het VK, enz.

## WE STAAN DUIDELIJK OP EEN HISTORISCH KRUIPUNT OP HET VLAK VAN INTERNATIONALE FISCALITEIT

werden. Het eerste luik, de zogenaamde Pijler 1, voorziet in nieuwe regels voor de winstverdeling tussen landen waar ondernemingen actief zijn met een digitale waardeketen, alsook in nieuwe territoriale aanknopingsregels die heffingsbevoegdheid toekennen aan het land van de consument zonder dat het nog vereist is dat de onderneming er enige fysieke aanwezigheid heeft. Deze pijler poogt met andere woorden om meer belastingheffing toe te staan aan het land waar de consument of gebruiker van digitale platformen zich bevindt, eerder dan aan het land waar de onderneming zich fysiek heeft gevestigd. We illustreren dit met een voorbeeld: zonder dit initiatief worden de winsten van een online winkel belast in het land waar de online winkel zich heeft gevestigd. Deze regels pogen de winsten van de online winkel beter te verdelen tussen de landen waar de verschillende klanten van de online winkel zich bevinden.

De andere pijler, pijler 2, betreft een voorstel dat de uitholling van de belastbare grondslag moet tegengaan ('Global Anti-Base Erosion' of 'GloBE'). Dit voorstel omvat de wereldwijde minimumbelasting die de voorbije maanden vaak in het nieuws is geweest. Deze pijler heeft tot doel ervoor te zorgen dat de totale winst van een multinationale groep van ondernemingen aan een minimum belastingtarief van 15% wordt onderworpen.

Gezien het belang van dit voorstel en het feit dat deze regels mogelijk vanaf 2023/2024 in voege kunnen zijn<sup>17</sup>, gaan we hier iets dieper op in. De eerste pijler is op dit moment nog niet afgerond. Verder werk zal nodig zijn in 2022 om tot een akkoord te komen over dit voorstel.

17 Op het moment van het schrijven van deze bijdrage steunden alle EU lidstaten, behalve 2, het voorstel van de Europese Commissie om deze minimumbelasting in te voeren in de EU.

### - Historisch moment: invoering van een globale minimumbelasting

Op 20 december 2021 heeft het *inclusive framework* de 'model rules'<sup>18</sup> gepubliceerd rond de minimumbelasting. De model rules zijn een pakket van aanbevelingen dat de invoering van een globale minimumbelasting van 15% moet verzekeren. Alle ondernemingen moeten op basis van dit voorstel minstens wereldwijd 15% belasting betalen op inkomsten uit elk van de landen waar deze onderneming actief is. Dit voorstel heeft zelf geen direct bindende werking (want dit is een akkoord op het niveau van de OESO). Echter, kort na de publicatie van deze *model rules*, werd door de Europese Commissie een voorstel van richtlijn<sup>19</sup> gepubliceerd dat deze regels binnen de EU zou omzetten. De komende maanden moet over dit voorstel een akkoord volgen, om de invoering van de regels vanaf 2024 mogelijk te maken. Deze regels zouden van toepassing zijn voor alle groepen met een geconsolideerde omzet van meer dan 750 mio EUR in ten minste twee van de vier voorgaande boekjaren<sup>20</sup>.

Dit is een absoluut historisch moment omdat de invoering van dergelijke belasting een belangrijke beperking zal inhouden van de fiscale soevereiniteit van individuele landen. Een land zal nog steeds kunnen beslissen om een lage belasting te heffen (bv. een tarief van 5%) maar het verschil tussen dit lage tarief en de minimumbelasting zal tot een bijkomende belastingheffing leiden - in principe- in hoofde van de ultieme aandeelhouder van de groep (*in casu* dus een bijkomende belasting van 10% om in totaal tot 15% belastingheffing te komen).

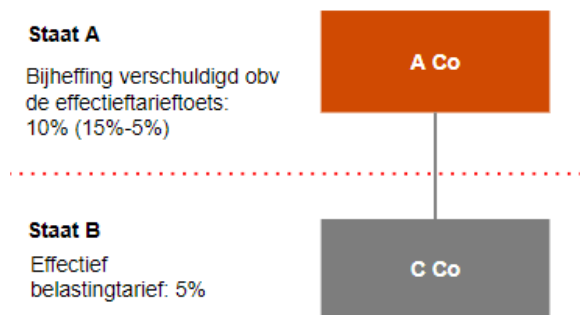
De onderstaande figuur illustreert dat een land nog steeds een laag belastingtarief kan hanteren, maar dat in hoofde van de aandeelhouder van

18 <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

19 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0823>.

20 Deze drempel werd vastgesteld door het Inclusive Framework in een streven naar samenhang met bestaand internationaal beleid op het gebied van de vennootschapsbelasting, zoals de regels inzake landenrapportage.

de groep, het verschil met de minimumbelasting zal moeten bijgesteld worden.



### - Hoe werkt deze minimumbelasting?

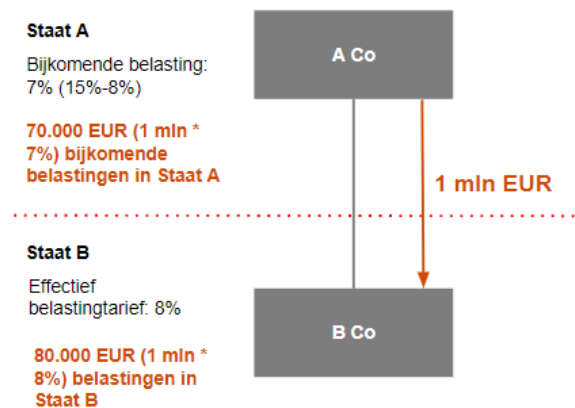
De toepassing van de minimumbelasting vereist een aantal stappen. We vatten deze hieronder samen, op een sterk vereenvoudigde wijze:

1. Eerst moet de Globe winst, per land, worden bepaald. Een groep zal dus voor elke vennootschap<sup>21</sup> in de groep de winst moeten vaststellen op basis van de regels van de geconsolideerde jaarrekening. Dus in een Belgische context, moet per vennootschap de IFRS winst worden vastgesteld. Dit gebeurt evenwel voor enige consolidatie-eliminaties. Daarbij zal uiteraard ook moeten uitgegaan worden van een marktconforme toewijzing van de winsten aan elk land, op basis van de bestaande transfer pricing regels. De aldus bekomen winst voor belasting zal gecorrigeerd moeten worden met een aantal (beperkte) posten zoals onder meer bepaalde ontvangen dividenden of kwalificerende meerwaarden op aandelen. Deze correcties proberen een aantal evidente verschillen tussen de IFRS winst en de fiscale winst te elimineren. Uiteindelijk moet de winst per land worden samengeteld.
2. Vervolgens moet de belasting bepaald worden. Ook hier wordt gestart van de belastingkost in de geconsolideerde jaarrekening voor een bepaalde

vennootschap. De belastingkost zal dus zowel de effectieve betaalde belastingen omvatten, alsook eventuele 'deferred taxes'. Deze laatste moeten wel worden herberekend tegen een tarief van 15%, los van het effectieve tarief dat van toepassing is in een bepaald land. Ook hier moet de belasting per land worden samengeteld.

3. Als derde stap, kan nu de effectieve belasting per land worden bepaald. De verhouding tussen beide voorgaande parameters geeft de belastingdruk in een bepaald land weer. Als deze belastingdruk lager ligt dan 15% moet er een bijkomende belasting geheven worden. Elke groep zal een Globe aangifte moeten indienen, een aangifte met alle informatie betreffende de minimumbelasting.

Dit kan worden verduidelijkt met volgend voorbeeld. Een Belgische groep met een geconsolideerde omzet van >750 mio EUR start een activiteit in een bepaald land en bekomt in dat land een voordelig belastingtarief van 8%. Deze onderneming zal een gedeelte van haar geconsolideerde winst toewijzen aan de activiteiten in dat land, bv in totaal 1 miljoen EUR. Aangezien er slechts 8% belasting wordt betaald in het betreffende land (dus 80.000 EUR belasting) zal deze groep een totaal van 7% (15% - 8%) belasting extra moeten betalen in België. Daardoor zal deze onderneming op deze winst van 1 miljoen EUR in totaal 15% belasting betalen, 8% in het land zelf en 7% bijkomend in België.



<sup>21</sup> Vaste inrichtingen worden als een aparte vennootschap beschouwd.

### - Een aantal reflecties uit de praktijk

We staan duidelijk op een historisch kruispunt op het vlak van internationale fiscaliteit. Op basis van de regels is het duidelijk dat het belang van de geconsolideerde jaarrekening voor de fiscaliteit zal toenemen. Beslissingen die voorheen geen fiscale gevolgen hadden omdat er enkel gevolgen waren voor de geconsolideerde jaarrekening en niet de Belgische statutaire (en dus fiscale) jaarrekening, zullen in de toekomst mogelijk wel erg belangrijk worden<sup>22</sup>. De gevolgen op het vlak van compliance mogen ook niet onderschat worden. De berekening is in voorgaande voorbeelden op een erg vereenvoudigde wijze voorgesteld. In de concrete toepassing zullen deze regels een bijkomende administratie vergen om een correcte berekening mogelijk te maken, bv. om de *deferred taxes* uit de geconsolideerde jaarrekening aan te passen aan de voorwaarden voor Globe.

Omdat de belastingkost natuurlijk ook een element in de jaarrekening is, zal elke onderneming die in het toepassingsgebied van de regels komt<sup>23</sup>, in feite reeds op de laatste dag van haar financiële jaar de complexe Globe berekening moeten maken om haar belastingpositie in de geconsolideerde jaarrekening voor de groep correct weer te geven. Dit zal tot een ongekennde complexiteit leiden waar ondernemingen en groepen wellicht in toenemende mate een beroep zullen moeten doen op automatisatie.

Naast de complexiteit die de regels met zich zullen brengen, zal het natuurlijk ook zo zijn dat door deze minimumbelasting de belastingkost van de groep kan stijgen. Die gevolgen zijn bv voor inkomsten van ondernemingen in

22 Bv. de beslissing om een bepaalde investering sneller of minder snel af te schrijven in de geconsolideerde cijfers tegenover de statutaire.

23 Zoals reeds toegelicht, zouden deze regels van toepassing zijn voor alle groepen met een geconsolideerde omzet van meer dan 750 mio EUR in ten minste 2 van de 4 voorgaande boekjaren.

**DANKZIJ HOGERE  
TRANSPARANTIE-EISEN EN  
AUTOMATISCHE INFORMATIE-  
UITWISSELING TUSSEN DE EU-  
LIDSTATEN ZULLEN NATIONALE  
OVERHEDEN BEDRIJVEN BETER  
KUNNEN CONTROLEREN OP  
ECONOMISCHE SUBSTANTIE,  
MET ANDERE WOORDEN OF  
DE LOKALE ONDERNEMINGEN  
VOLDOENDE MENSEN EN  
MIDDELEN HEBBEN OM HUN  
ACTIVITEITEN DAADWERKELIJK  
UIT TE VOEREN**

de groep die actief zijn in landen met een belastingtarief lager dan 15% of die genieten van bepaalde gunstregimes. Denk bijvoorbeeld aan de Belgische innovatie aftrek, een regime dat R&D stimuleert en verlaging van belasting met zich brengt op bepaalde inkomsten van een Belgische onderneming. Elke vennootschap binnen een groep doet er goed aan de berekening te maken en de impact voor de volledige groep in kaart te brengen.

### D. Transparantie & fiscaliteit

In het voorgaande deel zijn we ingegaan op de verschillende wijzigingen aan de belastingregels onder impuls van de internationale ontwikkelingen. Maar, zoals aangegeven, zijn er ook belangrijke wijzigingen op het vlak van de transparantie inzake fiscaliteit. In het huidige tijdperk van globalisering van de wereldeconomie, hebben de mobiliteit van de belastingplichtige, het aantal grensoverschrijdende transacties en de internationalisering van financiële instrumenten een hoge vlucht genomen. Hierdoor wordt het

voor de belastingdiensten steeds moeilijker om, zonder informatiedoorstroming vanuit andere landen, de juiste belastinggrondslag te bepalen of de juiste beleidsbeslissingen te nemen. Dit kan de goede werking van het nationale belastingstelsel belemmeren en kan leiden tot dubbele (niet-)heffing. Daarnaast is er ook een toegenomen interesse van verschillende stakeholders in de fiscale positie en bijdrage van een onderneming aan de publieke middelen.

Om de fiscale administraties te voorzien van de nodige tools om samen te werken en informatie uit te wisselen, bevat het tweede luik van het BEPS actieplan aanbevelingen omtrent het transparanter maken van de bedrijfsvoering van multinationale groepen. De BEPS aanbevelingen hebben onder meer op volgende vlakken gezorgd voor bijkomende transparantie:

- Regels inzake verrekenprijzen, waarbij multinationals aan de betrokken belastingadministraties de nodige informatie moeten voorleggen over de verdeling van de behaalde inkomsten over de verschillende landen, de lokale economische activiteiten en de lokaal betaalde belastingen<sup>24</sup>.
  - De rapportering van grensoverschrijdende transacties, offshore-structuren en de wijzigingen aan de *Common Reporting Standard*<sup>25</sup>.
- **De BEPS initiatieven werden vertaald naar concrete maatregelen binnen de EU**

Onder impuls van de BEPS initiatieven heeft de Europese Commissie de afgelopen jaren een aantal initiatieven genomen om een "eerlijker" systeem van belastingheffing te bevorderen. Hieronder lichten we de initiatieven kort toe.

- *Richtlijn voor administratieve samenwerking*: Binnen de EU wordt de administratieve samenwerking geregeld in de richtlijn

2011/16/EU<sup>26</sup> betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (DAC). Deze richtlijn bestaat al sinds 2011, maar is over de voorbije jaren steevast uitgebreid. De richtlijn voorziet in informatie die de nationale belastingadministraties met elkaar moeten uitwisselen. Hiertoe moet in de nationale wetgeving worden voorzien dat men deze informatie van de eigen belastingplichtigen kan verkrijgen. De richtlijn werd, na 2011, diverse malen uitgebreid. Zo werd met DAC 4<sup>27</sup> de wetgeving geïmplementeerd om de voormelde uitwisseling van informatie inzake verrekenprijzen mogelijk te maken. De vijfde aanpassing van de richtlijn<sup>28</sup> (ook wel 'DAC 6' genoemd) voorziet in de verplichte melding van grensoverschrijdende constructies, waarvan vermoed wordt dat ze werden opgesteld om belasting te ontwijken. Dit wordt uitgedrukt door in een bijlage constructies te vermelden die bepaalde wezenskenmerken bezitten. Deze meldingsplicht zal specifieke informatie verschaffen rond bepaalde transacties zoals onder meer grensoverschrijdende herstructureringen, het gebruik van preferentiële fiscale regimes of betalingen aan landen die op de zwarte lijst van de EU of de OESO zijn opgenomen<sup>29</sup>.

26 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>

27 DAC 4 heeft betrekking op de uitwisseling van landenrapporten. In het landenrapport moeten multinationale groepen jaarlijks en voor elk fiscaal rechtsgebied waarin zij zaken doen, volgende inlichtingen verstrekken: het bedrag van de inkomsten, de winst vóór inkomstenbelasting, de betaalde en toerekenbare inkomstenbelasting. Multinationale groepen moeten ook verslag uitbrengen over het aantal personeelsleden, het gestorte kapitaal, de gecumuleerde winst en de materiële activa in elk fiscaal rechtsgebied. Ten slotte moeten de multinationale groepen elke onderneming binnen de groep identificeren die zaken doet in een specifiek fiscaal rechtsgebied en moeten zij een indicatie geven van de bedrijfsactiviteiten die elke onderneming verricht. DAC 4 werd vastgelegd in richtlijn 2016/881 van de raad van 25 mei 2016 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EN>).

28 De richtlijn (EU) 2018/822 van de raad van 25.05.2018.

29 Voor een meer uitgebreide bespreking van DAC 6 verwijzen wij naar onder meer het volgende artikel. P. DERE, P. VANCLOOSTER, P. en D. VERBEURGT, "DAC 6 – een revolutie op het vlak van

24 BEPS actiepunt 13.

25 BEPS actiepunten 11, 12 en 14.

- *ATAD 3 richtlijn*: Op 22 december 2021 is de Europese Commissie met een voorstel<sup>30</sup> gekomen om het misbruik van brievenbusfirma's en andere entiteiten voor oneigenlijke belastingdoeleinden aan te pakken. De EU Commissie hoopt hiermee brievenbusfirma's te kunnen aanpakken, door ze door te lichten op hun activiteiten zodat hun misbruik gemakkelijker is op te sporen.

Dankzij hogere transparantie-eisen en automatische informatie-uitwisseling tussen de EU-landen zullen overheden bedrijven beter kunnen controleren op economische substantie (met andere woorden of de ondernemingen voldoende mensen en middelen hebben om hun activiteiten daadwerkelijk uit te voeren). Het voorstel werkt op basis van een soort gateway: alle ondernemingen moeten op basis van een aantal criteria bekijken of ze aan de gateway criteria voldoen (en of ze dus principieel geen zogenaamde 'shell' vennootschap zijn). Passeert de onderneming deze gateway, dan moet de onderneming in kwestie een *disclosure* doen in haar fiscale aangifte en via een zelftest haar economische substantie bekijken. Deze informatie zal vervolgens uitgewisseld worden met de fiscale administraties in de EU. Kan de onderneming op basis van de zelftest onvoldoende substantie aantonen, dan verliest ze bepaalde fiscale voordelen.

Het valt buiten het bestek van dit artikel om deze regels in detail te bespreken, maar we illustreren dit met een voorbeeld. We nemen het voorbeeld van een holding-vennootschap in België, die aandelen aanhoudt van verschillende buitenlandse ondernemingen en zelf wordt aangehouden door een buitenlandse aandeelhouder. De

**ER IS DAN OOK EEN DUIDELIJKE  
EVOLUTIE TE ZIEN DAT  
VEEL MEER INFORMATIE  
BESCHIKBAAR WORDT VOOR  
HET GROTE PUBLIEK EN NIET  
ALLEEN VOOR DE FISCUS**

holding vennootschap heeft 3 bestuurders en geen werknemers. Gezien deze onderneming wellicht het grootste gedeelte van haar inkomsten haalt uit dividenden van buitenlandse vennootschappen, zal deze onderneming de 'gateway' passeren. Volgens de richtlijn is dit een onderneming die dus bepaalde informatie in haar fiscale aangifte zal moeten bekend maken. De onderneming moet een soort zelftest doen en haar eigen 'substantie' meten.

In deze zelftest zal de onderneming onder meer moeten nakijken wie haar bestuurders of werknemers zijn, welke kwalificaties deze bestuurders hebben, enzovoort. Het voorstel is momenteel ter goedkeuring voorgelegd aan de verschillende EU-landen. Na goedkeuring zullen de nieuwe regels gelden vanaf 1 januari 2024.

**- Meer transparantie tegenover het grote publiek**

De voorbije maanden is de focus van de transparantie aan het verschuiven van het delen van fiscale informatie met de overheid/belastinginspectie, naar het tonen van fiscale informatie aan het bredere publiek. Er is dan ook een duidelijke evolutie waarbij meer informatie over de belastingbijdrage van een belastingplichtige vennootschap beschikbaar wordt voor het grote publiek en niet louter voor de fiscus.

Een concreet voorbeeld hiervan is het voorstel dat in de loop van 2022 verwacht wordt om de

fiscale transparantie of een storm in een glas water?" in *Fiscaal Praktijkboek 2020/2021*, 471-535. <https://monkey.wolterskluwer.com/nl/document/mnma12968509>.

<sup>30</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_565\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v7.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_565_1_EN_ACT_part1_v7.pdf).

publicatie van de effectieve belastingvoeten onder de minimumbelasting ook publiek te maken. Betaal je in een bepaald lidstaat te weinig belastingen volgens de minimumbelasting, dan zal er niet enkel een bijkomende belasting nodig zijn, maar zal dit ook publiek gemaakt moeten worden (op basis van het voorstel). Dit kan belangrijk zijn in het kader van *good governance* en de doelstellingen rond duurzaamheid die binnen ondernemingen worden gemaakt. Daarnaast hebben ook de regels rond public CbCR<sup>31</sup> doorgang gevonden. In november 2021 werden de regels in het Europese parlement goedgekeurd, wat de laatste stap was naar de invoering van deze regels. De Europese landen zullen nu deze regels omzetten in hun nationale wetgeving. Voor boekjaren vanaf juni 2024 zullen Europese ondernemingen moeten weergeven waar ze activiteiten ontwikkelen, welke winst er in een bepaald land wordt gerealiseerd en welke belasting daarop betaald wordt. Europa staat niet alleen met deze maatregelen, want ook in de VS en Australië worden op dit moment stappen gezet naar meer publieke transparantie.

## E. Conclusie

Toen in oktober 2015 het BEPS-actieplan werd goedgekeurd, hadden weinigen kunnen vermoeden welke vaart het zou lopen. Zes jaar later zijn nagenoeg alle acties uitgevoerd en zitten slechts enkele nog in de pipeline. In de voorbije jaren hebben zowel Europa als de lokale belastingadministraties heel wat nieuwe fiscale regels opgesteld om invulling te geven aan de concrete implementatiestappen en principes die zijn neergelegd in het BEPS-actieplan.

<sup>31</sup> Informatie die krachtens de public CbCR-richtlijn openbaar moet worden gemaakt, omvat onder andere: de naam van de uiteindelijke moederonderneming, een lijst van alle dochterondernemingen en een korte beschrijving van de aard van de activiteiten, het aantal FTE's en de inkomsten van het betreffende boekjaar (dit omvat onder andere: netto omzet, andere bedrijfsopbrengsten, opbrengsten uit deelnemingen, winst voor belastingen, verschuldigde belasting, het bedrag van betaalde belastingen en het bedrag van de gecumuleerde winsten).

Een actiepoint waar tot voorkort nog geen overeenstemming rond was en momenteel nog in de pipeline zit, is het eerste actiepoint rond de digitale economie. In dit actiepoint werden aanpassingen voorgesteld om het fiscale stelsel aan te passen aan de steeds toenemende mate van digitalisering in de economie. In 2019, werd door het *inclusive framework 2* pijlers voorgesteld: Pijler 1 herzielt de verdeling van heffingsrechten over ondernemingswinsten. Het is de bedoeling een residuele winst toe te kennen aan landen waar goederen of diensten worden verkocht, ook al heeft de verkopende multinational daar geen 'fysieke aanwezigheid'. Pijler 2, betreft een voorstel dat de uitholling van de belastbare grondslag moet tegengaan ('*Global Anti-Base Erosion*' of 'GloBE'). Deze pijler heeft tot doel ervoor te zorgen dat de totale winst van een multinationale groep van ondernemingen aan een minimum belastingtarief van 15% wordt onderworpen.

De eerst pijler is momenteel nog in onderhandeling, maar wat betreft de tweede pijler heeft de Europese commissie reeds een ontwerprichtlijn<sup>32</sup> gepubliceerd, voor een gecoördineerde omzetting van de OESO-regels in de EU. Hierbij wordt momenteel gemikt op een omzetting door de lidstaten tegen eind 2023 en een toepassing vanaf 2024.

Naast de verschillende wijzigingen aan de belastingregels, zijn er ook belangrijke wijzigingen op het vlak van de transparantie inzake fiscaliteit. De BEPS aanbevelingen omtrent het transparanter maken van de bedrijfsvoering van ondernemingen hebben gezorgd voor meer *disclosures* van de fiscale positie van ondernemingen naar zowel de belastingadministratie, als naar het publiek toe. De Europese Commissie heeft de afgelopen jaren een aantal initiatieven genomen rond hogere transparantie-eisen en automatische informatie-uitwisseling tussen

<sup>32</sup> Proposal for a council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union (COM(2021) 823 final – 2021/0433).



de EU-landen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de documentatieverplichting inzake verrekenprijzen, de Richtlijn voor administratieve samenwerking en de recente ATAD 3-richtlijn.

Voor multinationale ondernemingen brengen deze ontwikkelingen belangrijke uitdagingen met zich mee. Een mogelijke toename in de financiële belastingkost is zeker niet altijd het belangrijkste. Het zijn eerder de toename en complexiteit van de regels die een belangrijke impact hebben. Het toenemende belang van de geconsolideerde jaarrekening, en de

toenemende verplichting om fiscale informatie op te nemen, brengen met zich dat individueel belaste vennootschappen reeds bij het afsluiten van het financiële jaar in belangrijke mate de fiscale oefening voor de ganse groep moeten afgerond hebben. Fiscaliteit zal meer dan ooit een topic worden dat een continue opvolging vereist doorheen het jaar. En dit brengt de nodige bijkomende druk naar organisatie, systemen en mensen. Het eindpunt is zeker nog niet bereikt. De belastingheffing van multinationale groepen zal in de komende jaren verder veranderen.

### Summary

In 2013, the OECD launched a 15-point action plan to make international taxation more transparent and fair. This action plan has triggered a tsunami of tax initiatives and has completely redesigned the international tax landscape, making international taxation fairer and more transparent. However, during this fiscal tsunami, one issue remained unsolvable for the OECD and Europe, namely 'addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy'. The final chapter for now is the introduction of a global minimum tax rate of 15 %.

This article reviews the current state of play of the BEPS action plan and goes into more detail on the important developments currently in the pipeline, including the announced global minimum tax rate and initiatives around shell companies.

### Résumé

En 2013, l'OCDE a lancé un plan d'action en 15 points pour rendre la fiscalité internationale plus transparente et plus équitable. Ce plan d'action a déclenché un tsunami d'initiatives fiscales et a complètement repensé le paysage fiscal international, rendant la fiscalité internationale plus équitable et plus transparente. Cependant, lors de ce tsunami de mesures fiscales, une question demeurait insoluble pour l'OCDE et l'Europe, à savoir « résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ». Pour l'instant, le dernier chapitre est l'introduction d'une imposition minimale mondiale de 15 %.

Cet article présente l'état d'avancement actuel du plan d'action BEPS et examine plus en détail les développements importants actuellement en cours, dont l'imposition minimale mondiale annoncée et les initiatives concernant les sociétés écrans.

## NIEUWE BTW-REGELING INZAKE E-COMMERCE: AANDACHTSPUNTEN VOOR BELGISCHE WEBSHOPS

IVAN MASSIN

*Senior Director, Indirect tax Deloitte Belastingconsulenten*



### Inleiding

Sinds 1 juli 2021 gelden nieuwe btw-regels voor zogenaamde 'afstandsverkoop'. Het gaat om verkopen aan particuliere afnemers die in een ander EU-land zijn gevestigd. De kern van de regeling is dat een Belgische handelaar in beginsel vanaf de eerste verkoop buitenlandse btw moet aanrekenen. Om de aangifte en betaling van deze buitenlandse btw te vergemakkelijken, kan de handelaar in België een bijzondere aangifte indienen waarin hij tegelijk de buitenlandse btw voor alle landen aangeeft, en vervolgens betaalt aan de (Belgische) Schatkist. De handelaar moet geen btw-nummer aanvragen in de betrokken EU-landen. Ook wanneer de goederen worden ingevoerd, moet lokale btw worden aangerekend op de verkoop. Zo voorgesteld, lijkt de regeling eenvoudig. Maar schijn bedriegt. De praktijk is anders, zeker wanneer de handelaar ook een magazijn heeft in een ander EU-land, of nog, zijn webshop als portaal ter beschikking stelt van andere handelaars. De regeling confronteert de handelaar bovendien met nieuwe formele verplichtingen; op die manier probeert de fiscus zicht te krijgen op de webshopverkoop, en vooral, de nodige btw te innen.

Deze bijdrage bekijkt de gevolgen van deze btw-regeling voor een Belgische onderneming die via haar webshop goederen en diensten verkoopt aan buitenlandse particuliere klanten.

### De nieuwe regeling<sup>1</sup>

De kern van de nieuwe regeling is, zoals gezegd, eenvoudig: voor e-commerceverkoop van goederen en (elektronische) diensten<sup>2</sup> aan een particuliere klant<sup>3</sup> die in een ander EU-land is gevestigd, moet een Belgische handelaar in principe onmiddellijk btw aanrekenen

- 1 De nieuwe regeling is uitgewerkt in verschillende wetsartikelen van het Wbtw, die de omzetting zijn van de overeenkomstige bepalingen in de Btw-Richtlijn. Daarnaast zijn er ook verschillende bepalingen opgenomen in de Btw-Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 die rechtstreeks doorwerken en dus niet zijn omgezet in het Wbtw. Dit maakt dat de regelgeving een kluwen is dat soms moeilijk te doorgronden is. De btw-administratie heeft een zeer uitgebreide toelichting gepubliceerd (Circ. nr. 2021/C/72 van 27 juli 2021; <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>). Daarnaast heeft ook de Europese Commissie een toelichting gepubliceerd (consulteerbaar via deze link: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_nl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_nl.pdf)). Zie ook: G. CRISTIAENSEN, R. ZWAKHOVEN, "E-commerce: een lijvige aanschrijving", *Btw-brief*, nr. 2021/07; I. MASSIN, "Nieuwe BTW-regels voor 'e-commerce' van start op 1 juli 2021", *Fiscalog*, 2021, nr. 1699, 1; J. OPREEL, "Formaliteiten bij toepassing van vereenvoudigingen voor afstandsverkoop zijn nu gekend", *Fiscale Actualiteit*, 2021, nr. 7.
- 2 Bv. de verkoop van softwarelicenties, streaming van films en muziek enz. (zie art. 21bis, § 2, 9° Wbtw.). Gezien de complexiteit van de nieuwe regeling vooral ligt bij de verkoop van goederen, komt de verkoop van (online)diensten hierna niet verder aan bod.
- 3 De regeling kan ook van toepassing zijn wanneer de koper een openbare instelling is, een vrijgestelde belastingplichtige (bv. een school), een kleine onderneming of een landbouwonderneming. Deze bijzondere gevallen komen niet verder aan bod, gezien de bijkomende complexiteit dat deze afnemers vanaf een bepaalde drempel in hun land een btw-nummer moeten aanvragen; in dat geval verschuift de verkoop naar de gewone regeling voor intracommunautaire B2B-verkoop.

van het land van zijn klant<sup>4</sup>. Alleen wanneer de jaaromzet uit deze verkopen niet meer bedraagt dan 10.000 euro, kan de handelaar er nog voor kiezen om toch nog Belgische btw aan te rekenen<sup>5</sup>. Van zodra deze drempel wordt overschreden, moet buitenlandse btw worden aangerekend<sup>6</sup>. De verkoper kan ervoor kiezen om meteen buitenlandse btw toe te passen, zelfs wanneer deze drempel nog niet is overschreden.

De buitenlandse btw moet worden aangerekend aan het btw-tarief dat geldt in het betrokken land.

In tegenstelling tot de vroegere regeling, moet de handelaar geen btw-nummer meer aanvragen in de betrokken landen, maar kan de verschuldigde buitenlandse btw worden voldaan in België, via de indiening van een bijzondere periodieke btw-aangifte<sup>7</sup>.

Van belang is ook dat de regeling alleen geldt wanneer de verzending (rechtstreeks of onrechtstreeks) gebeurt door de verkoper, en wanneer de goederen niet moeten worden

geïnstalleerd door de verkoper<sup>8</sup>. Verder worden bepaalde goederen uitgesloten van de regeling (bv. nieuwe vervoermiddelen, tabaksfabricaten<sup>9</sup>).

Tot slot, kan erop worden gewezen dat de regeling, zoals hierna toegelicht, niet verplicht is; handelaars kunnen er dus voor kiezen om toch een afzonderlijk btw-nummer te vragen in de betrokken landen.

### Scenario's

De regeling kan complex worden wanneer de Belgische webwinkel rekening moet houden met de verschillende scenario's die in de praktijk kunnen voorkomen<sup>10</sup>.

#### A. Verkopen van eigen goederen via de eigen webshop

Vanuit het standpunt van een Belgische handelaar die via zijn eigen webshop goederen en/of (elektronische) diensten verkoopt, gelden de volgende concrete regels, naargelang de plaats van waar de goederen worden verzonden.

#### *Belgisch magazijn*

Verkopen aan Belgische klanten zijn onderworpen aan Belgische btw. Deze verkopen worden in de gewone btw-aangifte opgenomen. Dit zijn immers geen 'intracommunautaire' afstandsverkopen omdat de goederen niet worden verzonden tussen twee lidstaten<sup>11</sup>.

4 Voor verkopen aan Belgische klanten geldt de bijzondere regeling alleen wanneer de goederen worden verzonden vanuit een buitenlands magazijn; zie de verschillende scenario's die *infra* worden toegelicht.

5 Deze drempel geldt, gecombineerd, voor alle e-commercekopen van goederen en diensten van het jaar, voor alle EU-landen waaraan wordt verkocht (art. 15, § 1, tweede lid, 3° jo. art. 21bis, § 2, 9° Wbtw.).

6 In de verdere toelichting, wordt ervan uitgegaan dat deze drempel is overschreden, of nog, dat de handelaar ervoor kiest om onmiddellijk buitenlandse btw aan te rekenen.

7 De zogenaamde 'One Stop Shop'-aangifte, ofwel 'OSS-aangifte', onder de Unieregeling. In deze aangifte moet per land, de omzet en het btw-bedrag worden vermeld. Het totale btw-bedrag wordt betaald aan de Belgische btw-dienst, die het betaalde bedrag vervolgens verdeelt over de betrokken landen. De omzet in deze aangifte moet ook nog in rooster 47 van de gewone btw-aangifte worden ingeschreven. Deze OSS-aangifte is trouwens niet beperkt tot intracommunautaire afstandsverkopen. Ook in andere gevallen waarin een onderneming buitenlandse btw moet aanrekenen op een handeling met een particulier, kan deze buitenlandse btw worden aangegeven via deze OSS-aangifte (bv. een aannemer die een werk verricht aan een woning gelegen in een ander EU-land).

8 Vandaar dat verkopen bv. op een handelsbeurs die door de klant worden meegenomen, niet onder deze regeling vallen.

9 Andere accijnsgoederen vallen wel onder de regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen (zie Circ. nr. 2021/C/73 van 2 augustus 2021, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>). Zie I. MASSIN, "Toelichting bij e-commerce-regels voor (intra)communautaire accijnsgoederen", *Fiscoloog*, 2021, nr. 1713, 51.

10 Zie ook: I. MASSIN, "Hoe de complexe nieuwe BTW-regels voor afstandsverkopen toepassen?", *Fiscoloog*, 2021, nr. 1705, 1; J. OPREEL, "De vereenvoudiging die voor heel wat Belgische webshopverkopers niet van toepassing is", *Fiscale Actualiteit*, 2021, nr. 14.

11 Art. 1, § 19, Wbtw.

Wanneer het Belgische bedrijf goederen verkoopt aan particuliere klanten die in *andere* EU-lidstaten zijn gevestigd, zal lokale btw van dat land moeten worden aangerekend<sup>12</sup>. De buitenlandse btw wordt aangegeven in de bijzondere periodieke OSS-aangifte<sup>13</sup>.

Verkopen aan klanten die in een land buiten de EU zijn gevestigd, worden aangemerkt als exportverkopen en zijn dus niet onderworpen aan Belgische btw. Wel zal de handelaar rekening moeten houden met de regels die van toepassing kunnen zijn in het land van de klant<sup>14</sup>.

In het geval de handelaar zijn goederen ook aan de man brengt via een marktplaats<sup>15</sup>, gelden dezelfde regels zoals hiervoor toegelicht.

#### *Magazijn in een ander EU-land*

Een tweede mogelijk scenario is dat de Belgische handelaar de goederen naar zijn kopers verzendt vanuit een magazijn dat in een ander EU-land is gelegen. De regeling voor intracommunautaire afstandsverkopen werkt dan wel door. De Belgische handelaar zal dus btw moeten aanrekenen van in het land van de afnemer (bv. Franse btw voor goederen die vanuit een Nederlands magazijn naar Frankrijk worden verzonden). De buitenlandse btw moet worden aangegeven in de Belgische OSS-aangifte van de handelaar. Dit is in dit scenario trouwens ook zo voor de afstandsverkopen die vanuit het buitenlandse magazijn naar Belgische klanten worden verzonden (en waarop Belgische btw moet worden aangerekend); deze verkopen mogen dus niet in de gewone btw-aangifte worden aangegeven. Voor zover de handelingen beperkt zijn tot deze gevallen, moet de Belgische handelaar in principe geen

btw-nummer aanvragen in het land waar het magazijn is gelegen<sup>16</sup>.

Voor de verkopen die de Belgische handelaar verricht aan klanten in het land waar het magazijn is gelegen, is de situatie anders. Deze verkopen zijn *lokale* handelingen, en vallen dus buiten het stelsel voor intracommunautaire afstandsverkopen. Over deze verkopen moet lokale btw worden aangerekend. Het Belgische bedrijf zal dan toch nog een afzonderlijk btw-nummer in dat land moeten aanvragen.

#### *Aankoop in een ander EU-land*

Het is ook denkbaar dat een klant een goed bestelt dat de handelaar niet in voorraad heeft, en dus zelf zal moeten aankopen. Neem bv. het geval waarin het bestelde goed vanuit Duitsland rechtstreeks naar het land van de klant (bv. Frankrijk) wordt verzonden, en dus niet vanuit de Belgische stock van de handelaar.

Dit geval is niet uitdrukkelijk geregeld, maar uit de toelichting bij de wet die de nieuwe regeling heeft ingevoerd<sup>17</sup>, werd ervan uitgegaan dat de Belgische handelaar in dit geval een intracommunautaire aankoop moet aangeven in Frankrijk (de aankomst van de goederen vanuit Duitsland), gevolgd door een *lokale* verkoop, onderworpen aan Franse btw. Dit geval is dus geen intracommunautaire afstandsverkoop. De handelaar zal dus een Frans btw-nummer moeten aanvragen.

#### *Magazijn buiten de EU*

Een ander scenario kan zijn dat de Belgische handelaar goederen verzendt vanuit een

<sup>12</sup> Art. 15, § 1, 1°. Wbtw.

<sup>13</sup> Cf. *infra*.

<sup>14</sup> Cf. *infra*, punt B.

<sup>15</sup> In de wetteksten wordt de marktplaats aangeduid als 'elektronische interface'.

Dit scenario is te onderscheiden van het geval waarin de Belgische webwinkel op zijn beurt als marktplaats optreedt voor andere handelaars; die komt aan bod in punt B. *infra*.

<sup>16</sup> Tenzij de goederen door de handelaar zijn aangekocht in een ander EU-land, en van daaruit naar het (bv. Nederlandse) magazijn zijn verzonden. In dat geval moet de handelaar in het betrokken EU-land (*i.c.* Nederland) immers een intracommunautaire verwerving aangeven, en daarvoor alsnog een lokaal btw-nummer aanvragen. Maar dit doet verder geen afbreuk aan de btw-behandeling van zijn verkopen. Ook voor eventuele lokale verkopen (*i.c.* Nederland) moet hij een btw-nummer aanvragen (zie volgende alinea).

<sup>17</sup> Verslag, Kamer 2020-21, nr. 55-1820/002, 27.

magazijn buiten de EU. Deze goederen worden voor iedere verkoop afzonderlijk verzonden.

Voor dit geval kan de bijzondere invoerregeling ('I-OSS') worden toegepast<sup>18</sup>, op voorwaarde dat de intrinsieke waarde<sup>19</sup> van de verkochte goederen niet meer bedraagt dan 150,00 euro. De invoer zelf is onder deze regeling vrijgesteld van btw<sup>20</sup>. De verkopen zelf worden onderworpen aan de btw van het land van de klant.<sup>21</sup> Deze btw wordt voldaan via de maandelijkse 'I-OSS'-eenloketaangifte die het Belgische bedrijf in België zal indienen<sup>22</sup>.

De handelaar kan er ook voor kiezen om de normale invoerregeling toe te passen. Maar wanneer de intrinsieke waarde van de zending meer bedraagt dan 150,00 euro moet de gewone invoerregeling worden toegepast. In dat geval zal de invoer onderworpen zijn aan btw die doorgaans zal moeten worden betaald door de koper. Indien de waarde van de zending niet meer dan 150,00 euro bedraagt, dan kunnen vereenvoudigde invoerformaliteiten en betaling van de invoer-btw worden toegepast<sup>23</sup>. De verkoop zelf is gelokaliseerd buiten de EU, en dus niet onderworpen aan btw.

## B. Verkopen via een marktplaats<sup>24</sup>

Het nieuwe stelsel heeft een bijzondere regeling ingevoerd wanneer een handelaar

goederen<sup>25</sup> verkoopt via een marktplaats (en dus niet via zijn eigen webshop). In dat geval wordt de marktplaats in bepaalde gevallen voor de toepassing van de btw geacht zelf goederen te verkopen aan de eindklant, hoewel het juridisch de handelaar is die de goederen verkoopt; het gaat dus om een specifieke fictieregeling die enkel doorwerkt inzake btw<sup>26</sup>. Wanneer deze regeling van toepassing is, wordt de handelaar *geacht* de goederen voorafgaand aan de marktplaats te hebben verkocht. Deze bijzondere regeling komt er dus op neer dat de 'fictieve' verkoop van de handelaar aan de marktplaats een 'B2B'-handeling uitmaakt, waarvoor de gewone regels gelden. Het is de daaropvolgende 'fictieve' verkoop van de marktplaats aan de eindklant die onder het stelsel valt van de afstandsverkopen.

Deze regeling is alleen van toepassing voor zover de marktplaats de verkoop heeft 'gefaciliteerd'. Maar dit begrip wordt ruim ingevuld, zodat enkel in een aantal specifieke gevallen de marktplaats geacht wordt niet tussen te komen in de verkoop<sup>27</sup>. Louter tussenkomen in de afhandeling van de *betaling*, zoals bepaalde betalingsplatformen doen, is niet voldoende; providers van betalingsdiensten blijven dus buiten schot.

De toepassing van deze fictieve regeling is beperkt tot het geval waarin een Belgische marktplaats optreedt voor een niet-EU verkoper, of nog, voor EU handelaars die hun goederen verkopen via de marktplaats, maar waarbij de goederen afkomstig zijn van buiten de EU met een intrinsieke waarde van niet meer dan 150,00 euro. In alle andere gevallen, wordt de marktplaats aanzien als een loutere tussenpersoon die enkel zijn commissie aanreken aan de verkoper; er zal dan geen sprake zijn van een 'fictieve' verkoop door de handelaar aan de marktplaats die vervolgens 'fictief' doorverkoopt aan de eindklant. Let

18 Art. 1, § 20, Wbtw.

19 De intrinsieke waarde is de prijs van de goederen bij verkoop naar het douanegebied van de Europese Unie, zonder rekening te houden met vervoers- en verzekeringskosten, tenzij deze in de prijs zijn begrepen en niet afzonderlijk op de factuur zijn vermeld, en alle andere belastingen en heffingen (zie art. 1, lid 48 van de Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie; zie ook Circ. nr. 2021/C/72, punt 3.13 en punt 4.9.2).

20 Art. 40, § 1, 1<sup>o</sup>bis, Wbtw.

21 Art. 15, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup> en 3<sup>o</sup>, Wbtw.

22 Art. 58quinquies, Wbtw.

23 Art. 58sexies, Wbtw.

24 I. MASSIN, "Afstandsverkoop via een 'marktplaats': 'B2B'-aankoop én 'B2C'-verkoop", *Fiscooloog*, 2021, nr. 1701, 7; R. ZWAKHOVEN, B. BUELENS, "E-commerce: verkopen via marktplaatsen", *Btw-brief*, nr. 2021/09.

25 Deze fictieregeling werkt dus niet door voor de verkoop van elektronische diensten.

26 Art. 13bis, Wbtw.

27 Circ. nr. 2021/C/72, punt 4.9.3.4.

## GOEDEREN VAN ANDERE VERKOPERS OP DE EIGEN WEBSITE VERKOPEN, KAN AANLEIDING GEVEN TOT BIJKOMENDE COMPLEXITEIT IN DE BTW-RAPPORTERING

wel, de marktplaats heeft in dit geval wel nog de verplichting een boekhouding te voeren waarin de transacties van de verkopers worden vermeld<sup>28</sup>.

In het geval een Belgische handelaar goederen verkoopt via een marktplaats die in een ander land is gevestigd, werken de gewone regels wanneer hij zijn eigen goederen verkoopt (het gaat dan immers om EU-goederen). Het is dan de Belgische handelaar die de regels van de afstandsverkoop moet toepassen (zie de voormelde scenario's). Alleen in het geval de verkochte goederen moeten worden ingevoerd van buiten de EU, zal de bijzondere fictieregeling van toepassing zijn (zie *infra*, voor een concreet scenario).

Omgekeerd, kan een Belgische webshop als marktplaats optreden voor buitenlandse handelaars. Zoals voormeld, zal de marktplaats in dit scenario soms worden aangeduid als de verkoper aan de eindkoper. Hierna komen de verschillende scenario's aan bod.

### *Belgische verkoper van EU-goederen via een marktplaats*

Zoals hoger toegelicht, geldt in dit geval de gewone regeling voor de afstandsverkoop<sup>29</sup>; de bijzondere fictie is niet van toepassing, omdat het gaat om een EU-verkoper en EU-goederen. Het maakt hierbij niet uit of de goederen vanuit een Belgisch magazijn of

een magazijn in een ander EU land worden verzonden. De marktplaats zal een afzonderlijk afrekening sturen voor haar commissie.

### *Belgische verkoper van niet-EU goederen via een marktplaats*

Wanneer de waarde van de verkochte goederen niet meer bedraagt dan 150,00 euro, en ze worden verkocht via een marktplaats, zal het de marktplaats zijn die zal instaan voor de btw-afhandeling van de invoer van de goederen en de doorverkoop aan de eindklant ('I-OSS'-stelsel). De Belgische handelaar kan er in dit geval mee volstaan om een verkoopfactuur op te maken aan de marktplaats. Omdat de marktplaats de goederen zal invoeren, is deze verkoop niet onderworpen aan btw<sup>30</sup>.

Ingeval de zending meer bedraagt dan 150,00 euro, geldt de normale invoerregeling. Dan zal de invoer-btw moeten worden betaald door de 'geadresseerde' (wat normaal gezien de koper zal zijn)<sup>31</sup>.

### *Belgische marktplaats voor verkoop niet-EU goederen*

De nieuwe commissionairsfictie is ook van toepassing wanneer het Belgische bedrijf via haar webshop de verkoop van goederen door andere verkopers faciliteert, waarbij de goederen worden verzonden vanuit een derde land, voor zover de waarde van de goederen niet hoger is dan 150,00 euro. Het is dan de Belgische marktplaats die zal moeten instaan voor de invoer van de goederen en de toepassing van de btw-regels op de verkoop aan de eindklant, zoals hoger toegelicht.

### *Belgische marktplaats voor niet-EU verkopers*

Ook in dit scenario zal de nieuwe commissionairsfictie moeten worden

28 Cf. *infra*. Art. 54<sup>quater</sup>, lid 2 Btw-Uitvoeringsverordening; art. 242<sup>bis</sup> BTW-Richtlijn.

29 Zie de scenario's zoals beschreven in punt A.

30 Deze verkoop wordt geacht plaats te vinden buiten het grondgebied van e EU omdat het een verkoop zonder vervoer betreft (art. 14, §§ 1 en 6, Wbtw.).

31 Art. 6, § 2, KB nr. 7.

toegepast. Voor goederen die van buiten de EU komen, geldt dezelfde regeling zoals in het vorige punt toegelicht.

Ook wanneer de niet-EU verkoper goederen verkoopt die al binnen de EU zijn, zal hij geacht worden de goederen te verkopen aan de Belgische marktplaats. Deze fictieve verkoop aan de Belgische marktplaats is vrijgesteld van btw<sup>32</sup>. De marktplaats wordt vervolgens geacht de goederen door te verkopen aan de eindkoper. Het Belgische bedrijf dat als marktplaats optreedt, zal op de verkopen aan de eindklanten dan btw moeten aanrekenen van het land van de klant (te voldoen via de OSS-aangifte onder de Unieregeling, ook wanneer de kopers die in België zijn gevestigd).

### (I-)OSS-aangifte<sup>33</sup>

Zoals al aangegeven, kan de buitenlandse btw op (elektronische) diensten<sup>34</sup> en intracommunautaire afstandsverkopen van goederen<sup>35</sup> gezamenlijk worden aangegeven in een unieke OSS-aangifte.

De regeling moet worden toegepast op *alle* intracommunautaire afstandsverkopen, ook wanneer deze onderworpen zijn aan Belgische btw (bv. de verzending van goederen vanuit een Frans magazijn naar een Belgische koper, die onderworpen zijn aan Belgische btw<sup>36</sup>). Enkel lokale verkopen kunnen niet worden aangegeven in de OSS-aangifte; het gaat dan immers niet om intracommunautaire afstandsverkopen. Het is niet mogelijk om de OSS-aangifte voor de voldoening van de btw van bepaalde landen te combineren met een individuele btw-registratie in andere landen.

De OSS-aangifte kan ook worden toegepast wanneer een Belgische handelaar optreedt als marktplaats in het kader van de (fictieve) intracommunautaire afstandsverkopen die hij verricht voor rekening van verkopers die buiten de EU zijn gevestigd. Ook wanneer hij als marktplaats een *lokale* levering van goederen van een niet-EU verkoper faciliteert, moet de handelaar deze handeling opnemen in de OSS-aangifte<sup>37</sup>.

Om de OSS-regeling toe te passen, moet de handelaar een afzonderlijk verzoek tot identificatie onder de OSS indienen<sup>38</sup>. Dit geeft wel geen aanleiding tot de toekenning van een afzonderlijk BE-btw-nummer.

De aangifte moet per kalenderkwartaal worden ingediend, uiterlijk vóór het einde van de maand volgend op het kalenderkwartaal<sup>39</sup>. De verschuldigde (buitenlandse) btw moet tegen dezelfde datum worden betaald. De aangifte omvat details omtrent de aard van de aangegeven handelingen (B2C-diensten, afstandsverkopen, het EU-land van waaruit de goederen zijn verzonden of waar het vervoer eindigt, enz.). De eenloketaangifte kan niet worden gebruikt voor de aftrek van (buitenlandse) voorbelasting<sup>40</sup>. Dit moet gebeuren via een teruggaafprocedure, dan wel via de gewone btw-aangifte die de handelaar in het betrokken land zou indienen omwille van andere handelingen die hij er verricht. Wijzigingen aan eerder ingediende aangiften kunnen binnen de drie jaar in een latere aangifte kunnen worden vermeld<sup>41</sup>. Wanneer in een betrokken kwartaal geen handelingen zijn verricht, moet een nihil-aangifte worden ingediend<sup>42</sup>.

32 Art. 136bis Btw-Richtlijn; zie art. 39ter, Wbtw. Omdat de verkoper in dit geval een vrijgestelde verkoop verricht in de lidstaat waar de goederen zich bevinden, zal hij daar wel een (gewoon) btw-nummer moeten aanvragen (art. 272, lid 1, sub b) Btw-Richtlijn).

33 I. MASSIN, "Nieuwe BTW-regeling 'e-commerce': eenloketaangifte in drie varianten", *Fiscooloog*, 2021, nr. 1703, p. 7.

34 Art. 58quater, § 2, eerste lid, 3° Wbtw.

35 Art. 58quater, § 2, eerste lid, 1° Wbtw.

36 Art. 15, § 1, eerste lid, 1° Wbtw.

37 Art. 58quater, § 2, eerste lid, 2° Wbtw.

38 Art. 58quater, § 3 Wbtw.

39 Art. 58quater, § 6 Wbtw; dit wijkt dus af van de normale indieningsdatum van de gewone periodieke btw-aangifte.

40 Art. 58quater, § 8 Wbtw.

41 Art. 58ter, § 6, derde lid Wbtw.

42 Art. 59bis Btw-Uitvoeringsverordening.

## DE (I-)OSS-AANGIFTE IS EEN AFZONDERLIJKE AANGIFTE, MET EIGEN TERMIJN EN MODALITEITEN

Voor afstandsverkoop waarbij de goederen (voor niet meer dan 150,00 euro) door de verkoper worden ingevoerd vanuit een derde land, om ze vervolgens te verkopen aan een particulier, kan de verkoper een afzonderlijke 'I-OSS'-aangifte indienen. Deze aangifte is een maandaangifte die moet worden ingediend vóór het einde van de volgende maand<sup>43</sup>. Ook een marktplaats die geacht wordt te verkopen aan de eindklant, kan deze regeling toepassen. Voor het overige gelden dezelfde modaliteiten als voor een OSS-aangifte.

### Aandachtspunten voor de Belgische handelaar

Gezien de complexiteit en de verschillende mogelijke scenario's die zich kunnen voordoen, is het kwestie dat de financiële systemen van de Belgische handelaar zodanig zijn opgezet dat de verschillende gevallen correct kunnen worden verwerkt én dat de boekhouding op dit punt controleerbaar is. Bovendien heeft de (Europese) wetgever een aantal bijkomende financiële verplichtingen opgelegd in het kader van de nieuwe regeling.

#### *Wie is de klant?*

De nieuwe regeling is van toepassing wanneer de klant een particulier is, en dus geen btw-nummer heeft. De regeling voor btw-belastingplichtige afnemers is anders (vrijgestelde intracommunautaire leveringen<sup>44</sup>; of diensten die geacht worden plaats te vinden in het land van de afnemer die zelf de lokale btw moet voldoen via een verlegging, zodat de

## DE HANDELAAR MOET DE GEGEVENS VAN DE KLANT CONTROLEREN; ANDERS DREIGT HIJ OP TE DRAAIEN VOOR DE BTW-GEVOLGEN

factuur geen btw moet vermelden<sup>45</sup>). Wanneer een handelaar ervoor kiest om ook te verkopen aan belastingplichtige afnemers, moet hij dus kunnen nagaan of al dan niet (buitenlandse) btw moet worden aangerekend op de verkoop.

Het portaal van de webshop van de handelaar moet er dan op zijn voorzien om B2B- en B2C-verkoop te onderscheiden. Het onderscheid tussen de beide types van verkopen is belangrijk: het gaat erom of er al dan niet (buitenlandse) btw moet worden aangerekend. Bovendien, om fouten of eventuele misbruiken tegen te gaan, zou het portaal in staat moeten zijn om een eventueel opgegeven btw-nummer van een EU-land te koppelen aan de naam en het adres van de klant. Dit is mogelijk indien het portaal het btw-nummer kan nagaan via het VIES-portaal<sup>46</sup> van de Europese Commissie<sup>47</sup>.

#### *Wanneer btw aangeven en betalen?*

Het btw-wetboek bevat een aantal regels die aangeven wanneer een handelaar de btw op zijn verkopen moet aangeven, en dus ook afdragen aan de schatkist<sup>48</sup>. Wanneer een onderneming goederen verkoopt of diensten verricht voor een particuliere klant, dan kan zij ervoor kiezen

45 Art. 21, § 2, Wbtw.

46 VAT Information Exchange System, te consulteren via de link [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=nl](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=nl).

47 Voor de meeste EU-landen publiceert het VIES-portaal, naast een bevestiging van de geldigheid van een btw-nummer, ook de naam en het adres van de persoon of onderneming die aan dit btw-nummer is gekoppeld. Een aantal lidstaten geven de naam en het adres evenwel niet door (bv. Duitsland), zodat de controle voor die landen beperkt is.

48 Het gaat om de regels inzake de 'opeisbaarheid' van de btw, nl. het moment waarop de Schatkist de btw kan invorderen (art. 1, § 12, 2° Wbtw.).

43 Art. 58quinquies, §§ 6-7 Wbtw.

44 Art. 39bis, Wbtw.



om de btw te betalen op het moment waarop de betaling wordt ontvangen<sup>49</sup>. Deze regel werkt ook door wanneer aan de klant (vrijwillig) een factuur wordt uitgereikt<sup>50</sup>. Deze regeling werkt zonder meer ook door op afstandsverkoop<sup>51</sup>.

Maar bij online-verkopen gebeuren de betalingen zo goed als altijd ook elektronisch, meestal via een kredietkaart. Bovendien is het mogelijk dat de betaling wordt geïnd door een marktplaats die is tussengekomen bij de verkoop.

In het geval de verkoper de betaling 'rechtstreeks' ontvangt van de koper, wordt de btw opeisbaar op het moment waarop de verkoper de betaling incasseert, *i.e.* op het tijdstip dat de kredietkaartmaatschappij die is tussengekomen in de verwerking van de betaling, de handelaar uitbetaalt<sup>52</sup>. In de huidige stand van betalingverwerkings-systemen van payment service providers zal dit doorgaans weinig impact hebben op het tijdstip waarop de btw opeisbaar zal zijn.

Maar het is ook mogelijk dat de verkoop gebeurt door tussenkomst van een marktplaats, die ook zal instaan voor de incassering van de betaling van de koper. In het kader van de e-commerceregelgeving is voor dit scenario voorzien in een bijzondere regel van opeisbaarheid van de btw<sup>53</sup>. In dat geval wordt de btw voor de verkoper opeisbaar op het moment dat de betaling is *aanvaard*; maar

hiermee is nog niet gezegd dat dit bedrag al is doorgestort<sup>54</sup>.

Deze regel geldt trouwens niet voor intracommunautaire afstandsverkoop, omdat de fictieve verkoop door de verkoper aan de marktplaats (die dan op haar beurt geacht wordt te verkopen aan de eindkoper) dan niet doorwerkt<sup>55</sup>. De nieuwe regeling bevat geen afwijkende regel voor dit concrete geval. Dit betekent dus dat de btw opeisbaar wordt op het moment dat de handelaar het bedrag heeft ontvangen. Het komt ons voor dat indien het bedrag van de verkoop door de marktplaats niet onmiddellijk wordt doorgestort aan de handelaar, dit dus tot gevolg heeft dat er nog geen moment van 'opeisbaarheid' is in hoofde van de handelaar, zodat hij er dus ook niet toe gehouden is om de btw over het (nog) niet-ontvangen bedrag als verschuldigde btw aan te geven in de btw-aangifte over de betrokken aangifteperiode. Wel moet mogelijks hierbij rekening worden gehouden met bijzondere situaties, zoals het geval waarin de marktplaats een bedrag inhoudt tot voldoening van een openstaande schuld van de handelaar ten opzichte van de marktplaats. Het komt ons voor dat de btw wel degelijk opeisbaar wordt in hoofde van de handelaar, zelfs indien hij het bedrag niet werkelijk ontvangt omwille van de aldus toegepaste schuldvergelijking.

#### *Controleerbare boekhouding*<sup>56</sup>

De opzet van het boekhoudsysteem van de handelaar moet toelaten om de verschillende scenario's correct te capteren, met inbegrip van het moment van betaling. De nieuwe regeling heeft daarnaast ook geleid tot nieuwe bijzondere boekhoudkundige verplichtingen voor de handelaar. Zo moet de handelaar, in eigen naam, dan wel optredend als marktplaats voor andere verkopers, een 'register' houden dat voldoende gegevens bevat om controle op

49 Art. 17, § 3 en art. 22bis, § 3 Wbtw. Deze regeling wordt soms ook aangeduid als het 'kasstelsel'.

50 Onder de regeling voor 'verkoop op afstand' zoals die bestond tot 30 juni 2021, moest de verkoper een factuur uitreiken aan de koper, ook wanneer dit een particulier was. Dit had tot gevolg dat de opeisbaarheid van de btw afhing van de datum van de factuur (voor zover deze tijdig werd uitgereikt), en dat de betaling zelf niet relevant was. De verplichting tot uitreiken van een factuur is nu opgeheven (art. 53, § 2, eerste lid, 2° Wbtw.), zodat rekening kan worden gehouden met de datum van betaling, zelfs wanneer toch nog een factuur wordt uitgereikt.

51 Voor afstandsverkoop naar andere landen gelden trouwens de Belgische regels inzake facturering (art. 53decies, § 1, laatste lid, Wbtw.).

52 Beslissing E.T.21.913 van 12 januari 1978, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet>.

53 Zie het voormelde geval van 'fictieve' commissionair.

54 Art. 17, § 6 Wbtw.

55 Cf. *supra*.

56 Zie I. MASSIN, "Nieuwe OSS- en I-OSS-regeling: facturering, notificaties, registers, enz.", *FiscoLoog*, 2021, nr. 1708, 5.

de aangifte van de onderliggende handelingen mogelijk te maken<sup>57</sup>. Deze registers moeten tien jaar worden bijgehouden<sup>58</sup>. De (gedetailleerde) inhoud van deze registers is bepaald door Europese regels die rechtstreeks doorwerken voor Belgische handelaars<sup>59</sup>. Daarnaast moet de handelaar ook nog een dagontvangstenboek bijhouden<sup>60</sup>.

De bedoeling van de wetgever is specifiek gericht op een "efficiëntere invordering" van de btw op afstandsverkoop, "om oneerlijke concurrentie tussen verkopers die binnen en buiten de Unie gevestigd zijn te verminderen" en om "de administratieve lasten te verminderen", o.m. voor de belastingdiensten<sup>61</sup>.

#### *Aansprakelijkheid*

Een marktplaats die een verkoop faciliteert, moet zelf instaan voor het doorstorten van de btw op de verkoop aan de eindklant. Maar deze heeft doorgaans geen zicht op de aard van de verkochte goederen of waar deze goederen zich juist bevinden (want de goederen worden verzonden door de 'echte' verkoper). De marktplaats moet de gegevens dus aangeleverd krijgen van de verkoper, en is dus afhankelijk van de nauwkeurigheid van deze aangeleverde gegevens. De regeling voorziet echter in een inperking van de aansprakelijkheid van de marktplaats voor de voldoening van de btw. Een marktplaats is *niet* gehouden meer btw te betalen dan de btw die zij heeft aangegeven en betaald, *voor zover* zij afhankelijk is van informatie verstrekt door de verkopers of door andere derden, én kan aantonen dat zij "niet wist en redelijkerwijs niet kon weten" dat deze gegevens onjuist waren<sup>62</sup>. Maar de bewijslast van deze elementen om deze aansprakelijkheid

te beperken, ligt bij de marktplaats<sup>63</sup>. Goede contractuele afspraken maken met de verkopers is dus aangewezen.

De verkopers zelf lijken grotendeels buiten schot te blijven. De lidstaten kunnen voorzien in een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de betaling van de btw in hoofde van een "andere persoon"<sup>64</sup>. Maar de Belgische regeling voorziet in deze context niet in een dergelijke bepaling. Omdat de verkoper niet betrokken is in de levering aan de eindklant, kan hij niet zomaar worden aangesproken voor enige onbetaalde btw<sup>65</sup>, tenzij hij "wist of moest weten" dat er opzettelijk te weinig btw zou worden betaald<sup>66</sup>. Omgekeerd lijkt het niet uitgesloten dat de eindklant in sommige gevallen als koper van de marktplaats kan worden aangesproken voor de bijbetaling van de btw<sup>67</sup> (art. 51*bis*, § 1 Wbtw); deze hoofdelijke aansprakelijkheid is immers niet beperkt tot belastingplichtigen<sup>68</sup>.

Let wel, het is niet uitgesloten dat andere EU-landen wel in een dergelijke aansprakelijkheid hebben voorzien voor de verkoper.

#### *Verkoop aan niet-EU landen*

Indien een onderneming het mogelijk maakt dat ook kopers van niet-EU landen online aankopen verrichten, dan moet ook rekening worden gehouden met de regeling in het land van de afnemer.

Elektronische *diensten* die worden verkocht aan niet-EU ingezetenen, zijn niet onderworpen aan enige heffing van Belgische btw<sup>69</sup>. Maar anderzijds moet er ook rekening worden gehouden met een eventuele taxatie in het

57 Art. 54*ter* Wbtw.; art. 58*quater*, § 7 Wbtw.; art. 58*quinquies*, § 7 Wbtw.

58 Art. 58*quater*, § 7 Wbtw., *jo.* art. 26*bis* KB nr. 1.

59 Art. 63*quater* Btw-Uitvoeringsverordening.

60 Art. 16 KB nr. 1.

61 *MvT*, Kamer, 2020-2021, Doc. nr. 55-1820/001, 32.

62 Art. 5*quater* Btw-Uitvoeringsverordening.

63 De btw-dienst gaat hier uit van een zekere 'zorgvuldigheid' van de marktplaats (Circ. nr. 2021/C/72, punt 4.9.3.9.).

64 Art. 205 Btw-Richtlijn.

65 Dit wordt bevestigd in de administratieve commentaren (Circ. nr. 2021/C/72, punt 4.9.3.10).

66 Art. 51*bis*, § 4, Wbtw.

67 Art. 51*bis*, § 1 Wbtw.

68 Zie voor een toepassing, Antwerpen 8 november 2016, *TFR* 2017, p. 398.

69 Art. 21*bis*, § 2, 9° Wbtw.

land van de klant. Zo zijn er de afgelopen tijd wereldwijd steeds meer landen die een btw-stelsel<sup>70</sup> of een 'sales tax' hebben geïmplementeerd, en die de heffing ook (of zelfs specifiek) toepassen op (elektronische) diensten verkocht door buitenlandse ondernemingen<sup>71</sup>. De 'afdwingbaarheid' van de concrete heffing van deze belastingen is natuurlijk een andere zaak, maar hierbij moet er ook rekening mee worden gehouden dat bepaalde landen een soortgelijke heffing hebben ingevoerd wanneer de afnemer een onderneming is, en waarbij de heffing wordt ingehouden op de betaling indien een buitenlandse dienstverrichter nalaat zich te registreren.

De verkoop van *goederen* naar een land buiten de EU, is vrijgesteld van Belgische btw op grond van de uitvoer van de goederen<sup>72</sup>. Maar ook hier moet rekening worden gehouden met de taxatie van de invoer van de goederen in het land van bestemming. Hierbij kunnen de regels verschillen van land tot land, zowel wat betreft de vraag wie kan invoeren (kan de invoer gebeuren op naam van de koper), als wat de taxatie is (bestaat er een vrijstelling voor de heffing van btw en/of invoerrechten naargelang het bedrag van de zending; wat zijn de tarieven).

Het Verenigd Koninkrijk<sup>73</sup> heeft in dit verband soortgelijke regels ingevoerd zoals die bestaan binnen de EU<sup>74</sup>. Kort gezegd, komt de regeling erop neer dat op verkopen tot 135 GBP geen invoer-btw moet worden betaald, maar wel btw op de verkoop. De verkoper moet daartoe een GB-btw-nummer aanvragen en btw-aangiften indienen in het Verenigd Koninkrijk. Wanneer de verkoop gebeurt via een marktplaats, dan

wordt ook hier de marktplaats geacht de koper te zijn van de Belgische onderneming, en zal deze dus instaan voor de btw-verplichtingen in het Verenigd Koninkrijk<sup>75</sup>. Voor verkopen boven de 135 GBP, gelden de normale regels, en zal de verkoper in principe moeten instaan voor de invoer en ook invoer-btw betalen (die weliswaar aftrekbaar is), en lokale btw op de verkoop.

### Tot besluit

De nieuwe regeling om de (buitenlandse) btw te voldoen, maakt het in ieder geval eenvoudiger voor de (EU) verkopers om de (buitenlandse) btw te voldoen op hun verkopen. Het is voldoende dat zij een geconsolideerde aangifte indienen in hun thuisland. Zij betalen de buitenlandse btw aan hun eigen fiscale administratie. Het is niet langer nodig de omzet per land op te volgen, of nog, of meerdere buitenlandse btw-nummers te beheren.

Tegelijk lijkt de regeling erin te slagen om ook verkopen door niet-EU ondernemingen te taxeren, een belangrijke doelstelling die de Europese Commissie voor ogen had.

Maar in de huidige geglobaliseerde markt zonder grenzen, kan de regeling wel snel verzanden in een web van regels die verschillen naargelang het scenario. Een verkoper zonder gedegen kennis van de regelingen per scenario, riskeert zich snel vast te rijden, zeker wanneer hij betrokken is met verkopen via een marktplaats, of nog, wanneer hij zelf als marktplaats optreedt voor andere verkopers. De systemen moeten voldoende performant zijn om de verschillende scenario's en de fiscale gevolgen in kaart te kunnen brengen. Het is dan ook aanbevolen om voldoende aandacht te besteden aan de opzet, maar ook aan de controleerbaarheid van de onderliggende gegevens.

70 Soms aangeduid als een 'goods and services tax' (GST).

71 Voorbeelden zijn Noorwegen, Servië, Turkije, Verenigd Koninkrijk, Zwitserland; maar ook Australië, Canada en diverse Afrikaanse en Aziatische landen. De tarieven en de modaliteiten verschillen van land tot land.

72 Art. 39 Wbtw.

73 Met uitzondering van Noord-Ierland, dat voor goederenleveringen tijdelijk nog geacht wordt te behoren tot het EU-grondgebied (art. 1, § 3bis, Wbtw.). Dit betekent dus dat een afstandsverkoop aan een klant in bv. Belfast, onder de intracommunautaire OSS-regels valt.

74 Cf. *supra*.

75 Cf. ook *supra*.

### Summary

Since 1 July 2021, new VAT rules are applicable to e-commerce sales. The arrangement essentially provides that traders selling goods and services online to private individuals within the EU must immediately charge VAT from the customer's EU country. However, this foreign VAT can be paid in the home country, by means of a special VAT declaration. Also when the goods are imported, VAT must now be paid immediately via a special scheme. As a result, traders will no longer have to apply for VAT numbers in different EU countries. At first glance, this seems a simple arrangement. But things become more complex when goods are also shipped from a warehouse in another EU country, or imported from a non-EU country. In addition, the new arrangement provides for a special scheme when the goods are sold via an online marketplace. The Belgian trader's systems must be designed to cover the different scenarios. Finally, there are also special accounting requirements whereby the underlying transactions records must be kept.

### Résumé

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2021, de nouvelles règles en matière de TVA s'appliquent aux ventes en ligne (e-commerce). Le régime prévoit essentiellement que les commerçants qui vendent des biens et des services en ligne à des particuliers au sein de l'UE doivent facturer immédiatement la TVA du pays de l'UE du client. Toutefois, cette TVA étrangère peut être payée dans le pays d'origine au moyen d'une déclaration TVA spéciale. Désormais, même lorsque les marchandises sont importées, la TVA doit être payée immédiatement via un système spécial. En conséquence, les commerçants ne doivent plus demander des numéros de TVA dans les différents pays de l'UE. À première vue, cela semble être un régime simple. Mais les choses se compliquent lorsque les marchandises sont également expédiées depuis un entrepôt situé dans un autre pays de l'UE ou sont importées d'un pays non membre de l'UE. En outre, le nouveau régime prévoit un régime spécifique lorsque les marchandises sont vendues par l'intermédiaire d'une place de marché en ligne. Les systèmes du commerçant belge devraient couvrir les différents scénarios. Enfin, il existe également des obligations comptables particulières en vertu desquelles les données des opérations sous-jacentes doivent être conservées.

## TAALGEBRUIK IN VENNOOTSCHAPSDOCUMENTEN: TIJD VOOR VERANDERING<sup>1</sup>

## EMPLOI DES LANGUES EN MATIÈRE D'ACTES ET DE DOCUMENTS DE SOCIÉTÉ: L'HEURE EST AU CHANGEMENT<sup>1</sup>

BART BELLEN

*Partner at contrast - European & Business Law*



INE SCHOCKAERT

*Counsel at contrast - European & Business Law*



MARTHE WOUTERS

*Paralegal at contrast - European & Business Law*



<sup>1</sup> Dit artikel is gebaseerd op een standpunt dat eerder werd gepubliceerd o.m. in *Revue pratique des sociétés / Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap* 21/8 (B. BELLEN en I. SCHOCKAERT, "Standpunt revisited: Kunnen notulen worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV-RPS* 2021, 882-886). Gelet op de bijzondere relevantie voor het bedrijfsrevisoraat, heeft het TAA-redactiecomité aan de auteurs verzocht om bijkomend in te gaan op enkele specifieke aspecten die relevant zijn voor de commissaris of bedrijfsrevisor en de tekst eveneens in het Frans op te maken.

<sup>1</sup> Cet article fait suite à un point de vue publié précédemment dans, entre autres, *Revue pratique des sociétés / Tijdschrift voor Rechtspersoon en Vennootschap* 21/8 (B. BELLEN et I. SCHOCKAERT, "Standpunt revisited: Kunnen notulen worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV-RPS* 2021, 882-886). Compte tenu de l'importance particulière de ce texte pour la profession de réviseur d'entreprises, le comité éditorial de la TAA a demandé aux auteurs de souligner certains aspects spécifiques qui concernent le commissaire ou le réviseur d'entreprises et de rédiger également le texte en français.

Veel Belgische vennootschappen en verenigingen met internationale activiteiten hebben een bestuursorgaan met een internationale samenstelling. Vaak verlopen de vergaderingen van het bestuursorgaan dan in een taal die alle bestuurders begrijpen, bijvoorbeeld het Engels. In de praktijk stelt men vast dat de notulen van deze vergaderingen vervolgens ook in dezelfde taal worden opgemaakt.

Krachtens de huidige taalwetgeving<sup>2</sup> moet een onderneming evenwel alle *“door de wet en verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden”*<sup>3</sup> opstellen in het Nederlands, het Frans of het Duits, naargelang de ligging van haar exploitatiezetel.<sup>4</sup>

In een artikel gepubliceerd in 2010<sup>5</sup> hebben wij verdedigd dat de notulen van beslissingen van het bestuursorgaan niet noodzakelijk moeten worden beschouwd als *“door de wet en verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden”*, minstens voor de toepassing van de taalwetgeving.<sup>6</sup> Onze analyse was enerzijds

Nombre de sociétés et associations belges dont les activités dépassent les frontières du pays sont dotées d'un organe d'administration à composition internationale. Les réunions de l'organe d'administration se déroulent souvent dans une langue comprise par l'ensemble des administrateurs, par exemple l'anglais. L'on constate dans les faits que les procès-verbaux de ces réunions sont fréquemment établis aussi dans cette même langue.

Néanmoins, conformément à la législation linguistique en vigueur<sup>2</sup>, une entreprise doit établir tous les *“actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements”*<sup>3</sup> en français, en néerlandais ou en allemand, selon le lieu du siège d'exploitation.<sup>4</sup>

Nous avons soutenu dans un article publié en 2010<sup>5</sup> que les procès-verbaux des décisions de l'organe d'administration ne devaient pas nécessairement être considérés comme des *“actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements”*, à tout le moins aux fins de l'application de la législation

2 Decr.VI. 19 juli 1973 tot regeling van het gebruik van de talen voor de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en de werknemers, alsmede van de door de wet en de verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden van de ondernemingen, *BS* 6 september 1973 (hierna **Vlaams Taaldecreet**); Decr. Fr. 30 juni 1982 inzake de bescherming van de vrijheid van het taalgebruik van de Franse taal in de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en hun personeel, alsook van akten en documenten van ondernemingen opgelegd door de wet en verordeningen (“Décret relatif à la protection de la liberté de l'emploi des langues et de l'usage de la langue française en matière de relations sociales entre les employeurs et leur personnel ainsi que d'actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements”), *BS* 27 augustus 1982 (hierna **Frans Taaldecreet**); wet 18 juli 1966 op het gebruik van de talen in bestuurszaken, *BS* 2 augustus 1966 (hierna **Taalwet Bestuurszaken**). Zie ook B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, (304) 304-305 en voetnoot 4.

3 Art. 129 Gw.

4 Zie hiervoor ook B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, (304) 305, voetnoot 5.

5 B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, 304-306.

6 Het is evenwel raadzaam en getuigt van goed bestuur om steeds notulen op te maken van de vergaderingen van het

2 Décret du Conseil flamand du 19 juillet 1973 réglant l'emploi des langues en matière de relations sociales entre employeurs et travailleurs, ainsi qu'en matière d'actes et de documents d'entreprise prescrits par la loi et les règlements (“Decreet tot regeling van het gebruik van de talen voor de sociale betrekkingen tussen de werkgevers en de werknemers, alsmede van de door de wet en de verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden van de ondernemingen”), *MB* 6 septembre 1973 (ci-après le **décret linguistique flamand**); décret de la Communauté française du 30 juin 1982 relatif à la protection de la liberté de l'emploi des langues et de l'usage de la langue française en matière de relations sociales entre les employeurs et leur personnel ainsi que d'actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements, *MB* 27 août 1982 (ci-après le **décret linguistique francophone**); lois du 18 juillet 1966 sur l'emploi des langues en matière administrative, *MB* 2 août 1966 (ci-après la **loi sur l'emploi des langues en matière administrative**). Voy. également B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, (304) 304-305 et note de bas de page 4.

3 Art. 129 Constitution.

4 Voy. également à ce propos B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, (304) 305, note de bas de page 5.

5 B. BELLEN, “Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?”, *TRV* 2010, 304-306.

gebaseerd op de dwingende taalwetgeving en anderzijds op de toen geldende bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen ('W.Venn.'), met name artikel 63 W.Venn., dat ongewijzigd is overgenomen in artikel 2:41 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ('WVV').<sup>7</sup>

Op basis van die analyse zou de taalwetgeving enkel van toepassing zijn op (de relevante passages van) de notulen en andere verslagen en documentendieuitgaan vaneen bestuursorgaan, wanneer de betrokken beslissingen neergelegd of gepubliceerd moeten worden in de bijlagen bij het *Belgisch Staatsblad*, of wanneer de wet het bestuursorgaan uitdrukkelijk verplicht om een bijzonder verslag op te stellen of om andere documenten als dusdanig mee te delen aan aandeelhouders of aan derden.<sup>8</sup> In alle andere gevallen kan het bestuursorgaan ons inziens notulen (en andere documenten) opstellen in een taal naar keuze. Het bestuursorgaan dient in voorkomend geval een redelijke taalkeuze te maken die verantwoord is op basis van de concrete omstandigheden en die de normale werking van de organen en de controle op beslissingen achteraf (bv. door de commissaris of door de aandeelhouders bij aansprakelijkheidskwesties) niet bemoedijkt.

bestuursorgaan, zoals ook aangegeven in onze eerdere bijdrage (zie B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV* 2010, (304) 306, voetnoot 9). Zie ook H. CULOT en D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, afl. 6, (708) 719.

7 Op basis van deze bepaling zijn, bij gebrek aan andersluidende statutaire bepalingen of bijzondere regels in het W.Venn. (resp. het WVV), de "gewone regels van de beraadslagende vergaderingen" van toepassing op de colleges en vergaderingen voorzien in het W.Venn. (resp. het WVV), zijnde de reglementen van de Kamer en de Senaat. Een aantal auteurs stelt weliswaar dat er een algemene, wettelijke notuleringsverplichting zou bestaan voor het bestuursorgaan op basis van dit artikel. Voor een uitgebreidere bespreking daarvan, zie B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV* 2010, (304) 305 en voetnoten 6 tot en met 8.

8 Voor de openbare aanbidding van effecten geldt een afwijkende regeling onder invloed van de Europese prospectusrichtlijn.

linguistique.<sup>6</sup> Notre analyse reposait d'une part sur la législation linguistique impérative et d'autre part sur les dispositions alors en vigueur du Code des sociétés ('C.soc.'), notamment son article 63 qui a été transcrit, sans modification, dans l'article 2:41 du Code des sociétés et des associations ('CSA').<sup>7</sup>

D'après cette analyse, la législation linguistique s'applique uniquement aux (passages pertinents des) procès-verbaux et autres rapports et documents qui émanent d'un organe d'administration lorsque les décisions concernées doivent être déposées ou publiées aux annexes du Moniteur belge, ou encore lorsque la loi impose expressément à l'organe d'administration d'établir un rapport spécial ou de communiquer d'autres documents aux actionnaires ou à des tiers.<sup>8</sup> Dans tous les autres cas, l'organe d'administration peut, selon nous, établir les procès-verbaux (et autres documents) dans la langue de son choix. L'organe d'administration doit, le cas échéant, opérer un choix linguistique raisonnable qui se justifie au regard des circonstances concrètes et ne perturbe pas le fonctionnement normal des organes ni ne complique le contrôle *a posteriori* des décisions (p.ex. par le commissaire ou les

6 Il est cependant recommandé, dans l'optique d'une bonne gestion, de toujours établir les procès-verbaux des réunions de l'organe d'administration, comme nous l'indiquions déjà dans notre précédente contribution (voy. B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV* 2010, (304) 306, note de bas de page 9. Voy. également H. CULOT et D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, n° 6, (708) 719.

7 Conformément à cette disposition, à défaut de dispositions contraires des statuts ou de règles particulières du C.soc. (respectivement du CSA), les "règles ordinaires des assemblées délibérantes" s'appliquent aux collèges et assemblées prévus par le C.soc. (respectivement le CSA), à savoir les règlements de la Chambre et du Sénat. Divers auteurs soutiennent que cette disposition institue une obligation légale générale d'établir des procès-verbaux dans le chef de l'organe d'administration. Pour un commentaire détaillé de ce point, voy. B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV* 2010, (304) 305 et notes de bas de page 6 à 8.

8 L'offre publique de valeurs mobilières est soumise à un régime dérogatoire qui repose sur la directive européenne sur les prospectus.

## DE TAALWETGEVING IS VERDER OOK RELEVANT VOOR DE VERSLAGGEVING VAN DE COMMISSARIS

Een wetgevend initiatief om het gebruik van talen in vennootschapsakten naar het voorbeeld van onze buurlanden te liberaliseren, leek ons evenwel aangewezen.<sup>9</sup>

De taalwetgeving is verder ook relevant voor de verslaggeving van de commissaris. De verslagen die de commissaris moet opstellen conform de vennootschapswetgeving<sup>10</sup> dienen immers eveneens beschouwd te worden als "*door de wet en verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden*".<sup>11</sup> Dit geldt niet alleen voor de verslaggeving door de commissaris, maar ook voor de (revisorale) verslagen die door de bedrijfsrevisor of de externe accountant dienen te worden opgesteld (als er geen commissaris is) krachtens de vennootschapswetgeving. Enkel de verslagen die niet dienen te worden opgesteld conform de vennootschapswetgeving en die kaderen binnen andere, contractuele opdrachten, vallen buiten het toepassingsgebied van de taalwetgeving en kunnen derhalve in een taal naar keuze worden opgesteld.<sup>12</sup>

9 Zie ook F. HELLEMANS, "Editoriaal. Taalgebruik in vennootschapszaken: *time for reasonable changes*", TRV 2015, 273-274.

10 Dit zijn de verslagen die voortvloeien uit de wettelijke of revisorale controleopdrachten, namelijk de verslagen die opgesteld moeten worden als gevolg van de permanente opdrachten van de commissaris (bijvoorbeeld de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de verslaggeving aan de ondernemingsraad) en de verslagen die opgesteld moeten worden als gevolg van de occasionele opdrachten (bijvoorbeeld het toezicht op een inbreng in natura of op een quasi-inbreng).

11 Zie de voorbeelden aangehaald in J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", RW 1985-86, (1677) 1709-1710.

12 Bijvoorbeeld beperkte adviesverlening of het controleren van boekhoudkundige stukken. Ook de bijstand bij het opstellen van een financieel plan bij oprichting is een contractuele

## LA LÉGISLATION LINGUISTIQUE A ÉGALEMENT UN IMPACT SUR LES RAPPORTS DU COMMISSAIRE

actionnaires dans le cadre de l'examen des responsabilités).

Une initiative législative visant à la libéralisation de l'emploi des langues dans les actes des sociétés, suivant l'exemple de nos pays voisins, nous semblait toutefois opportune.<sup>9</sup>

La législation linguistique a également un impact sur les rapports du commissaire. En effet, les rapports que le commissaire est tenu d'établir conformément au droit des sociétés<sup>10</sup> doivent aussi être considérés comme des "*actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements*".<sup>11</sup> Sont ici visés non seulement les rapports du commissaire, mais aussi les rapports (révisoraux) que le droit des sociétés impose de faire établir par le réviseur d'entreprises ou l'expert-comptable externe (en l'absence de commissaire). Seuls les rapports qui ne doivent pas être établis conformément au droit des sociétés et qui s'inscrivent dans le cadre d'autres missions contractuelles échappent au champ d'application de la législation linguistique et peuvent donc être établis dans une langue au choix.<sup>12</sup>

9 Voy. également F. HELLEMANS, "Editoriaal. Taalgebruik in vennootschapszaken: *time for reasonable changes*", TRV 2015, 273-274.

10 Il s'agit des rapports qui résultent des missions de contrôle légales ou révisorales, à savoir les rapports qui doivent être établis dans le cadre des missions permanentes du commissaire (p.ex. contrôle des comptes annuels (consolidés) et rapports au conseil d'entreprise) ou encore de ses missions occasionnelles (p.ex. contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport).

11 Voy. les exemples cités dans J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", RW 1985-86, (1677) 1709-1710.

12 Par exemple, les avis donnés limitativement ou le contrôle des pièces comptables. De même, l'assistance fournie dans le cadre de l'établissement du plan financier lors de la constitution relève des missions contractuelles. Ce plan, qui est un acte imposé par le droit des sociétés, doit cependant être établi conformément à la législation linguistique. Voy. art. 215, 391 et 440 C.soc.



Ook met betrekking tot de (revisorale) verslagen stelt men in de praktijk vast dat deze zeer vaak moeten worden vertaald (meestal naar het Engels), opdat ook de anderstalige bestuurders, aandeelhouders of andere belanghebbenden er kennis van zouden kunnen nemen.<sup>13</sup>

Verder kan de bedrijfsrevisor ook belast worden met gerechtelijke en buitengerechtelijke opdrachten, zoals onder meer de opdracht als gerechtsdeskundige, gerechtsmandataris of voorlopig bewindvoerder.<sup>14</sup> Ook voor deze opdrachten zal de bedrijfsrevisor rekening moeten houden met de relevante taalreglementering. Zo moeten bijvoorbeeld de verslagen van de bedrijfsrevisor-gerechtsdeskundige in principe opgesteld worden in de taal van de rechtspleging.<sup>15</sup>

Op 23 maart 2019 werd het WVV aangenomen.<sup>16</sup> De voornaamste krachtlijnen van het nieuwe wetboek zijn de aanpassing aan Europese evoluties, modernisering, vereenvoudiging en

L'on constate dans la pratique que les rapports (révisoraux) doivent très souvent aussi être traduits (généralement en anglais) afin de permettre aux administrateurs, actionnaires ou autres parties intéressées allophones d'en prendre connaissance.<sup>13</sup>

En outre, le réviseur d'entreprises peut également être chargé de missions judiciaires et extrajudiciaires, telles que la mission d'expert judiciaire, de mandataire judiciaire ou d'administrateur provisoire.<sup>14</sup> Pour ces missions, le réviseur d'entreprises devra aussi tenir compte de la réglementation linguistique pertinente. Par exemple, les rapports du réviseur d'entreprises-expert judiciaire doivent, en principe, être rédigés dans la langue de la procédure.<sup>15</sup>

Le CSA a été adopté le 23 mars 2019.<sup>16</sup> Ses principaux axes résident dans l'adaptation aux évolutions européennes, la modernisation, la simplification et la flexibilisation du droit des sociétés et des associations. L'objectif ultime de cette réforme consiste à rendre notre droit des sociétés et des associations plus attractif et,

opdracht. Evenwel dient dit plan als akte voorgeschreven door de vennootschapswetgeving opgesteld te worden overeenkomstig de taalwetgeving. Zie art. 215, 391 en 440 W.Venn. (respectievelijk art. 5:4, 6:5 en 7:3 WVV); J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1677) 1702.

- 13 Het staat de commissaris uiteraard steeds vrij om ook van de door de taalwetten geveiseerde verslagen vrije vertalingen op te stellen en neer te leggen, voor zover deze duidelijk vermelden dat zij slechts "ten informatieve titel" werden opgesteld en dat enkel de officiële verslagen in het Nederlands, het Frans dan wel het Duits een juridische waarde hebben. Zie in dit verband ook volgend advies (dat ondertussen werd geactualiseerd, zie hiervoor voetnoot 20): INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI), *Impact van taalwetgeving op commissarisverslagen en op auditverslagen in het algemeen*, 10 april 2014, <https://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/impact-van-taalwetgeving-op-commissarisverslagen-en-op-auditverslagen-in-het-algemeen>.
- 14 Voor een uitgebreide toelichting van de gerechtelijke en buitengerechtelijke opdrachten van de bedrijfsrevisor, zie INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI) (ed.), *Gerechtelijke en buitengerechtelijke opdrachten van de bedrijfsrevisor*, Antwerpen, Maklu, 2016, 223 p.
- 15 Art. 33 wet 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken, *BS* 22 juni 1935, 4002. Voor een uitgebreide toelichting over de opdracht als gerechtsdeskundige, zie L. OSTYN, "Gerechtsdeskundige" in ICCI (ed.), *Gerechtelijke en buitengerechtelijke opdrachten van de bedrijfsrevisor*, Antwerpen, Maklu, 2016, 5-27.
- 16 Wet 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *BS* 4 april 2019.

(respectievelijk art. 5:4, 6:5 en 7:3 CSA) ; J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1677) 1702.

- 13 Le commissaire peut évidemment toujours faire établir aussi et déposer des traductions libres des rapports visés par la législation linguistique, pour autant que celles-ci mentionnent de façon univoque qu'elles ont été uniquement établies "à titre d'information" et que seuls les rapports officiels en français, en néerlandais ou en allemand ont une valeur juridique. Voy. également à ce propos l'avis suivant (mis à jour depuis lors, voy. note de bas de page 20) : CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI), *Impact van taalwetgeving op commissarisverslagen en op auditverslagen in het algemeen*, 10 april 2014, <https://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/impact-van-taalwetgeving-op-commissarisverslagen-en-op-auditverslagen-in-het-algemeen>.
- 14 Pour un commentaire détaillé des missions judiciaires et extrajudiciaires du réviseur d'entreprises, voy. par exemple: CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI) (éd.), *Missions judiciaires et extrajudiciaires du réviseur d'entreprises*, Anvers, Maklu, 2016, 223 p.
- 15 Art. 33 loi 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire, *MB* 22 juin 1935, 4002. Pour un commentaire détaillé de la mission d'expert judiciaire, voy. L. OSTYN, "Expert judiciaire" dans ICCI (éd.), *Missions judiciaires et extrajudiciaires du réviseur d'entreprises*, Anvers, Maklu, 2016, 5-27.
- 16 Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *MB* 4 avril 2019.

de flexibilisering van het vennootschaps- en verenigingsrecht. Het ultieme doel van deze hervorming is om ons vennootschaps- en verenigingsrecht aantrekkelijker te maken, zodat het internationaal kan concurreren met het recht van de andere landen van de Europese Unie, en het aantrekken van buitenlandse investeringen en de mobiliteit van Belgische ondernemingen kan faciliteren.<sup>17</sup> In dat kader pleitte het Belgisch Centrum voor Vennootschapsrecht bij de voorbereiding van het WVV om ook het huidige taalregime voor vennootschappen te versoepelen.<sup>18</sup>

In het voorontwerp van het WVV werd ook een stap in die richting gezet. In lijn met het voorstel van amendement van HELLEMANS<sup>19</sup>, bepaalde het voorontwerp namelijk het volgende:

*"(...) De stukken bedoeld in de artikelen 2:7, 2:23, 3:10 en 3:12 (...) mogen, al dan niet in elektronische vorm, naar keuze van het bestuursorgaan in het Nederlands, Frans, Duits of Engels worden opgesteld, ongeacht de ta(a)l(en) van de ondernemingsrechtbank waar het dossier wordt gehouden. Evenwel moeten de oprichtingsakten en de akten houdende statutenwijziging opgesteld worden in de taal of één van de officiële talen van de ondernemingsrechtbank waar het dossier wordt gehouden. (...)"*<sup>20</sup>

partant, à lui permettre d'être concurrentiel sur le plan international par rapport aux droits des autres pays membres de l'Union européenne afin d'attirer des investissements étrangers et de faciliter la mobilité des entreprises belges.<sup>17</sup> Le Centre Belge du Droit des Sociétés avait notamment plaidé lors des travaux préparatoires consacrés au CSA pour un assouplissement du régime linguistique actuel des sociétés.<sup>18</sup>

Une initiative avait également été prise en ce sens dans l'avant-projet de CSA. Suivant la proposition d'amendement de HELLEMANS<sup>19</sup>, l'avant-projet était libellé comme suit:

*"(...) Les documents visés aux articles 2:7, 2:23, 3:10 et 3:12 (...) peuvent être établis, sous forme électronique ou non, au choix de l'organe d'administration, en néerlandais, en français, en allemand ou en anglais, quelles que soient la ou les langues du tribunal des entreprises où est tenu le dossier. Toutefois, les actes constitutifs et les actes portant modification des statuts doivent être établis dans la langue ou dans une des langues officielles du tribunal des entreprises où est tenu le dossier. (...)"*<sup>20</sup>

17 Wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St. Kamer 2017-18*, nr. 54-3119/1, 3-6.

18 Verslag Commissie voor handels- en economisch recht, "Gedachtewisseling met de minister van Justitie en met deskundigen van het Belgisch centrum voor vennootschapsrecht over de modernisering van het vennootschapsrecht", 3 december 2015, *Parl.St. Kamer 2015-16*, nr. 54-1500/1, 13 en 34.

19 F. HELLEMANS, "t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken", *TRV-RPS 2016*, 104-109. HELLEMANS maakt in deze bijdrage een concreet voorstel van wijziging van zowel de federale als de regionale taalwetgeving, als het Wetboek van Vennootschappen en de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen.

20 Wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St. Kamer 2017-18*, nr. 54-3119/1, 420-421.

17 *Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses*, *Doc. Chambre 2017-18*, n° 54-3119/1, 3-6.

18 *Rapport de la Commission de droit commercial et économique*, "Échange de vues avec le ministre de la Justice et des experts du Centre belge du droit des sociétés sur la modernisation du droit des sociétés", 3 décembre 2015, *Doc. Chambre 2015-16*, n° 54-1500/1, 13 et 34.

19 F. HELLEMANS, "t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken", *TRV-RPS 2016*, 104-109. HELLEMANS formule dans cette contribution une proposition concrète de modification aussi bien de la législation linguistique fédérale et régionale que du C.soc. et de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

20 *Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses*, *Doc. Chambre 2017-18*, n° 54-3119/1, 420-421.

Als dit artikel als dusdanig was behouden in de finale goedgekeurde wettekst, dan zouden Belgische vennootschappen, verenigingen en stichtingen niet alleen de notulen van hun vergaderende organen (zowel van het bestuursorgaan, als van de algemene vergadering) in het Engels kunnen opstellen, maar bijvoorbeeld ook hun jaarrekening en jaarverslag. Ditzelfde zou eveneens gelden voor de verslagen van de commissaris.<sup>21</sup> Enkel de oprichtingsakte en latere statutenwijzigingen zouden nog moeten worden opgesteld in de taal van de zetel<sup>22</sup> van de vennootschap, vereniging of stichting. Bovendien zou men dan ook alle publicaties in een van de officiële landstalen of het Engels kunnen opstellen, tenzij deze betrekking hebben op de oprichtingsakte of statutenwijzigingen.<sup>23</sup>

Si cet article avait été maintenu tel quel dans le texte de loi approuvé définitivement, les sociétés, associations et fondations belges pourraient établir en anglais non seulement les procès-verbaux de leurs assemblées délibérantes (organe d'administration et assemblée générale), mais aussi par exemple leurs comptes et rapports annuels. Il en irait de même des rapports du commissaire.<sup>21</sup> Seuls l'acte constitutif et les modifications ultérieures des statuts devraient encore être établis dans la langue du siège<sup>22</sup> de la société, association ou fondation. De plus, il serait possible de rédiger toutes les publications dans l'une des langues officielles du pays ou en anglais, à moins qu'elles ne concernent l'acte constitutif ou des modifications des statuts.<sup>23</sup>

21 Zie in dit verband evenwel artikel 3:67, § 3 KB 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, BS 30 april 2019, dat bepaalt dat de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening en de andere stukken die het voorwerp van een neerlegging vormen, in éénzelfde taal moeten worden opgemaakt. De commissaris zal zijn verslag bij de controle van de jaarrekening derhalve in ieder geval moeten opstellen in dezelfde taal als die van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening en de andere stukken die het voorwerp van een neerlegging bij de Nationale Bank uitmaken. Zo zou een in het Nederlands opgestelde jaarrekening niet samen met een Engelstalig commissarisverslag neergelegd kunnen worden.

22 Het valt te noteren dat het voorontwerp op dit punt het begrip 'de ondernemingsrechtbank waar het dossier wordt gehouden' (hetgeen gelinkt is aan de maatschappelijke zetel) hanteert in plaats van het begrip 'exploitatiezetel', waarnaar wordt verwezen in de toepasselijke taalwetgeving, hetgeen een duidelijke keuze uitmaakt voor de maatschappelijke zetel voor wat betreft het voorgeschreven taalgebruik. Daarmee zou ook op dat punt rechtszekerheid worden gecreëerd voor ondernemingen die over exploitatiezetels beschikken in verschillende (eentalige) taalgebieden. Zie in dat kader F. HELLEMANS, "t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken", *TRV-RPS* 2016, (104) 106-107 en zie ook, voor een meer uitgebreide bespreking van de problematiek in dit kader H. GORET, "De taal van een vennootschapsakte: het lijkt eenvoudig...", *Notariaat* 2017, afl. 5, (1) 5 en J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1678) 1711-1712; D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 359-362, nr. 248. Zie in dit verband ook onder meer volgend advies: INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI), *Precisering van ICCI-advies met betrekking tot de taalwetgeving (wetgevende update 5/07/2019)*, 1 december 2015, [www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/precisering-van-icci-advies-met-betrekking-tot-de-taalwetgeving](http://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/precisering-van-icci-advies-met-betrekking-tot-de-taalwetgeving).

23 Zie in dit verband eveneens K. MARESCAU en B. JOYE, "Het bestuur van vennootschappen in het nieuwe Wetboek van

21 Voy. toutefois à ce propos l'article 3:67, § 3, de l'Arrêté Royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, MB 30 avril 2019, qui dispose que les comptes annuels ou les comptes annuels consolidés et les autres pièces qui constituent l'objet d'un dépôt unique doivent être établis dans une seule et même langue. Par conséquent, le commissaire doit en tout état de cause établir son rapport de contrôle des comptes annuels dans la même langue que celle des comptes annuels ou des comptes annuels consolidés et des autres pièces qui constituent l'objet d'un dépôt unique auprès de la Banque nationale. Dès lors, il ne serait pas possible de déposer des comptes annuels établis en français parallèlement à un rapport du commissaire rédigé en anglais.

22 Observons que l'avant-projet retient dans ce cadre la notion de "tribunal de l'entreprise où est tenu le dossier" (qui est liée au siège social) plutôt que celle du "siège d'exploitation" à laquelle il est fait référence dans la législation linguistique en vigueur, ce qui témoigne d'un choix manifeste en faveur du siège social pour l'emploi des langues. Elle favorise en outre la sécurité juridique sur ce point pour les entreprises qui disposent de sièges d'exploitation établis dans différentes régions linguistiques (unilingues). Voy. à ce propos F. HELLEMANS, "t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken", *TRV-RPS* 2016, (104) 106-107, et pour un commentaire détaillé de cette problématique, H. GORET, "De taal van een vennootschapsakte: het lijkt eenvoudig...", *Notariaat* 2017, n° 5, (1) 5; J. VAN BAEL, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1678) 1711-1712; D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 59-362, n° 248. Voy. notamment aussi à ce propos l'avis suivant : CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI), *Precisering van ICCI-advies met betrekking tot de taalwetgeving (wetgevende update 5/07/2019)*, 1 décembre 2015, [www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/precisering-van-icci-advies-met-betrekking-tot-de-taalwetgeving](http://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/precisering-van-icci-advies-met-betrekking-tot-de-taalwetgeving).

23 Voy. également à ce propos K. MARESCAU et B. JOYE, "Het bestuur van vennootschappen in het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen" in D. BRULOOT, P. ERNST, A. FRANÇOIS, K. MARESCAU, C. PIETTE, R. TAS et M. WYCKAERT, *De nieuwe vennootschapswet. VPG studiedag 2018*, Malines, Wolters

De Raad van State verwees daarvoor naar artikel 129, § 1, derde lid en § 2 Gw., dat de reglementering van het taalgebruik toewijst aan de gemeenschappen (althans voor het Nederlandse en Franse taalgebied).<sup>24</sup> Een voorafgaande wijziging van de toepasselijke taaldecreten is derhalve noodzakelijk om de federale wetgever de ruimte te geven die nodig is om het WVV op dit punt te versoepelen.<sup>25</sup>

Gelet op dit wetgevend proces, stelt zich nu de vraag of we ons eerdere standpunt met betrekking tot de taal van de notulen van het bestuursorgaan kunnen bevestigen onder het nieuwe WVV.

In dit verband dient onder meer de juiste draagwijdte van de nieuwe artikels 5:75, 6:63, 7:95 en 9:9, derde lid WVV te worden besproken. Deze nieuwe bepalingen verwijzen namelijk naar de notulen van het bestuursorgaan van, respectievelijk, de BV, CV, NV en VZW, en bepalen daarover het volgende:

*“De notulen van de vergaderingen van [een collegiaal bestuursorgaan (BV en CV), de raad van bestuur (NV), resp. het bestuursorgaan (VZW)] worden ondertekend door de voorzitter en de bestuurders die erom verzoeken; kopieën voor derden worden ondertekend door [één of meer bestuurders met vertegenwoordigingsbevoegdheid*

Vennootschappen en Verenigingen” in D. BRULOOT, P. ERNST, A. FRANÇOIS, K. MARESCHEAU, C. PIETTE, R. TAS en M. WYCKAERT, *De nieuwe vennootschapswet. VPG studiedag 2018*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2018, (83) 91 en E.-J. NAVEZ en A. NAVEZ, *Le code des sociétés et des associations*, Brussel, Larcier, 2019, 59-60.

<sup>24</sup> Wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/2, 36. Voor het Duitse taalgebied, Brussel-Hoofdstad en in enkele taalgrensen randgemeenten is evenwel de federale wetgever bevoegd en is de relevante taalwetgeving opgenomen in de Taalwet Bestuurszaken.

<sup>25</sup> Zie in dit verband ook F. HELLEMANS, “t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken”, *TRV-RPS* 2016, 104-109, waarin een concreet voorstel van wijziging van de federale en de regionale taalwetgeving is opgenomen (p. 104).

Il a soulevé l'article 129, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et § 2 de la Constitution, lequel attribue aux Communautés le pouvoir de régler l'emploi des langues (du moins dans les régions linguistiques néerlandaise et française).<sup>24</sup> Par conséquent, une modification préalable des décrets linguistiques en vigueur est requise afin de donner au législateur fédéral la marge de manœuvre nécessaire pour assouplir le CSA sur ce point.<sup>25</sup>

Compte tenu de ce processus législatif, nous sommes amenés à nous demander s'il y a lieu de confirmer, à l'aune du nouveau CSA, la position que nous avons adoptée précédemment quant à la langue des procès-verbaux de l'organe d'administration.

Il convient à ce propos d'examiner notamment la portée exacte des nouveaux articles 5:75, 6:63, 7:95 et 9:9, alinéa 3, CSA. Ces nouvelles dispositions font référence aux procès-verbaux de l'organe d'administration des SRL, SC, SA et ASBL, et sont libellées comme suit:

*“Le procès-verbal des réunions [d'un organe d'administration collégial (SRL et SC), du conseil d'administration (SA), respectivement de l'organe d'administration (ASBL)] est signé par le président et les administrateurs qui le souhaitent; les copies à délivrer aux tiers sont signées par [un ou plusieurs administrateurs ayant le pouvoir de représentation (SRL, SC et SA), respectivement un ou plusieurs membres*

Kluwer, 2018, (83) 91; E.-J. NAVEZ et A. NAVEZ, *Le code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Larcier, 2019, 59-60.

<sup>24</sup> Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc.* Chambre 2017-18, n° 54-3119/2, 36. Le législateur fédéral est toutefois compétent sur le territoire de la région linguistique germanophone, à Bruxelles-Capitale, ainsi que dans quelques communes de la frontière linguistique et de la périphérie. C'est le régime linguistique visé dans la loi sur l'emploi des langues en matière administrative qui s'y applique.

<sup>25</sup> Voy. également à ce propos F. HELLEMANS, “t Amendement. Naar een *Realpolitik* inzake taalgebruik in vennootschapszaken”, *TRV-RPS* 2016, 104-109, qui contient une proposition concrète de modification de la législation linguistique fédérale et régionale (p. 104).

(BV, CV en NV), resp. één of meer vertegenwoordigingsbevoegde leden van het bestuursorgaan (VZW)].”

Deze bepalingen zijn gebaseerd op een analoge bepaling in het W.Venn., die betrekking had op (de ondertekening van) notulen van de algemene vergadering. De memorie van toelichting bij het WVV bevestigt inderdaad dat de nieuwe bepalingen zijn geïnspireerd op de oude artikels 278 (BVBA) en 546 (NV) W.Venn.<sup>26</sup>, aangepast aan de context van het bestuursorgaan.<sup>27</sup> Hoewel het W.Venn. geen expliciete notuleringsplicht voor de algemene vergadering bevatte, werd op basis van deze artikels door een aantal auteurs aangenomen dat er een algemene, wettelijke notuleringsplicht zou bestaan voor de algemene vergadering.<sup>28</sup> Als dusdanig zou men vervolgens van oordeel kunnen zijn dat notulen van de algemene vergadering moeten worden beschouwd als “door de wet en verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden” en dan ook onderworpen zijn aan de taalwetgeving.<sup>29</sup>

Nochtans is een meer genuanceerde benadering mogelijk. Zo stelt VAN BAEL bijvoorbeeld dat de inhoud en draagwijdte van het besluit bepaalt of de taalwetgeving van toepassing is.

de l'organe d'administration ayant le pouvoir de représentation (ASBL)].”

Ces dispositions reposent sur un article analogue du C.soc. qui faisait référence aux procès-verbaux de l'assemblée générale (ou leur signature). L'exposé des motifs du CSA confirme en effet que les nouvelles dispositions s'inspirent des anciens articles 278 (SPRL) et 546 (SA) C.soc.<sup>26</sup>, adaptés au contexte de l'organe d'administration.<sup>27</sup> Bien que le C.soc. ne prescrive aucune obligation explicite d'établir des procès-verbaux dans le chef de l'assemblée générale, certains auteurs ont admis sur la foi de ces articles que l'assemblée générale était soumise à une telle obligation légale générale.<sup>28</sup> L'on peut donc considérer en soi que les procès-verbaux de l'assemblée générale doivent être considérés comme des “actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements” et qu'ils sont donc également régis par la législation linguistique.<sup>29</sup>

Une approche davantage nuancée reste néanmoins possible. VAN BAEL affirme par exemple que la teneur et la portée de la

26 Deze bepalingen werden quasi ongewijzigd overgenomen in de artikelen 5:93 en 7:141 WVV voor respectievelijk de BV en de NV.

27 Wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/1, 158.

28 F. HELLEMANS, *De algemene vergadering. Een onderzoek naar haar grondslagen, haar bestaansreden en de geldigheid van haar besluiten*, Kalmthout, Biblo, 2001, 532-533 (verwijzing wordt in dit kader ook gemaakt naar de rechtsleer aangehaald in voetnoot 1823); D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 590; R. TAS en A. STEENO, “Bewijsproblemen in het vennootschapsrecht. Over het bewijs van het bestaan en het aandeelhouderschap van de vennootschap, bewijskracht van notulen en vermoedens inzake bestuurdersaansprakelijkheid” in A. DE BOECK, S. STIJNS, R. VAN RANSBEECK (eds.), *Het vermogensrechtelijk bewijsrecht vandaag en morgen*, Brugge, die Keure, 2009, (155) 166.

29 F. HELLEMANS, “Editoriaal. Taalgebruik in vennootschapszaken: *time for reasonable changes*”, *TRV* 2015, (273) 273. Zo oordeelde ook de Antwerpse ondernemingsrechtbank in kort geding in een arrest van 7 januari 2020 dat de discussie en besluitvorming van de algemene vergadering kunnen verlopen in een andere taal dan de streektaal, zolang de notulen de taalwetgeving eerbiedigen (Voorz. Orb. Antwerpen (KG) 7 januari 2020, *TRV-RPS* 2020, 97).

26 Ces dispositions ont été transcrites quasiment à l'identique dans les articles 5:93 et 7:141 CSA pour, respectivement, la SRL et la SA.

27 Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. Chambre* 2017-18, n° 54-3119/1, 158.

28 F. HELLEMANS, *De algemene vergadering. Een onderzoek naar haar grondslagen, haar bestaansreden en de geldigheid van haar besluiten*, Kalmthout, Biblo, 2001, 532-533 (il est également fait référence à ce propos à la doctrine citée dans la note de bas de page 1823); D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, 590; R. TAS et A. STEENO, “Bewijsproblemen in het vennootschapsrecht. Over het bewijs van het bestaan en het aandeelhouderschap van de vennootschap, bewijskracht van notulen en vermoedens inzake bestuurdersaansprakelijkheid” dans A. DE BOECK, S. STIJNS, R. VAN RANSBEECK (eds.), *Het vermogensrechtelijk bewijsrecht vandaag en morgen*, Bruges, die Keure, 2009, (155) 166.

29 F. HELLEMANS, “Editoriaal. Taalgebruik in vennootschapszaken: *time for reasonable changes*”, *TRV* 2015, (273) 273. Le tribunal de l'entreprise d'Anvers a également considéré en référé, dans un jugement du 7 janvier 2020, que les délibérations et votes de l'assemblée générale peuvent se tenir dans une autre langue que celle de la région, tant que le procès-verbal respecte la législation linguistique (Prés. Trib. Entr. Anvers (réf.), 7 janvier 2020, *TRV-RPS* 2020, 97).

Hij maakt daarbij een onderscheid tussen de notulen van beslissingen met betrekking tot het bestaan en voortbestaan van de vennootschap en de notulen waarin andere, louter interne, beslissingen zijn opgenomen.<sup>30</sup> Ook VAN GERVEN meent dat de verplichting om te voldoen aan de taalwetgeving enkel geldt voor notulen van beslissingen die worden opgelegd door de wet op straffe van nietigheid of met het oog op de openbaarmaking.<sup>31</sup>

Voor de vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid geldt in ieder geval dat de taalkeuze principieel vrij is. Artikel 2:33 WVV, dat de verplichting tot neerlegging van bepaalde stukken in de taal van de zetel oplegt, geldt immers enkel voor rechtspersonen. Het WVV bevat voor de vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid overigens ook geen bepalingen die analoog zijn aan de nieuwe artikels 5:75, 6:63, 7:95 of 9:9, derde lid WVV.<sup>32</sup>

Op basis van die nieuwe bepalingen in het WVV meent een aantal auteurs dat er voortaan ook een algemene, wettelijke notuleringsplicht zou bestaan voor het bestuursorgaan van vennootschappen en verenigingen met rechtspersoonlijkheid.<sup>33</sup> Het WVV bevat nochtans geen expliciete verplichting in die zin. De nieuwe bepalingen in het WVV beperken zich,

décision en question déterminent l'applicabilité de la législation linguistique. Il établit une distinction dans ce contexte entre les procès-verbaux de décisions qui concernent l'existence ou la survie de la société d'une part et ceux qui renferment d'autres décisions purement internes d'autre part.<sup>30</sup> VAN GERVEN considère quant à lui que l'obligation de respecter la législation linguistique ne concerne que les procès-verbaux de décisions prescrits par la loi à peine de nullité ou en vue de la publicité.<sup>31</sup>

Concernant les sociétés et associations qui ne sont pas dotées de la personnalité juridique, le choix de la langue est en principe libre. L'article 2:33 CSA, qui institue l'obligation de déposer des documents déterminés dans la langue du siège, ne s'applique en effet qu'aux personnes morales. Le CSA ne contient du reste pour les sociétés et associations non dotées de la personnalité juridique aucune disposition analogue aux nouveaux articles 5:75, 6:63, 7:95 ou 9:9, alinéa 3, CSA.<sup>32</sup>

Se fondant sur ces nouvelles dispositions du CSA, certains auteurs considèrent qu'il existe désormais aussi une obligation légale générale d'établir des procès-verbaux dans le chef de l'organe d'administration des sociétés et associations dotées de la personnalité juridique.<sup>33</sup> Le CSA n'institue cependant aucune

30 J. VAN BAELE, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1678) 1706-1708.

31 D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 592. Zie ook H. CULOT en D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, afl. 6, (708) 719.

32 In specifieke gevallen zal notulering wel noodzakelijk zijn, bijvoorbeeld wanneer de wet oplegt om bepaalde zaken te akteren zoals om de hoofdelijke aansprakelijkheid in een collegiaal bestuursorgaan te vermijden (art. 2:56, laatste lid WVV). Zie ook D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 590.

33 P. BAERT, "Commentaar bij artikel 5:75 WVV" in *Comm.Ven V.*, 2020, afl. 58, (1) 2-3; P. BAERT, "Commentaar bij artikel 7:95 WVV" in *Comm.Ven V.*, 2020, afl. 58, (1) 2-3; H. CULOT en D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, afl. 6, (708) 719 en D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 590.

30 J. VAN BAELE, "Taal in vennootschapsakten", *RW* 1985-86, (1678) 1706-1708.

31 D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, 592. Voy. également H. CULOT et D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, n° 6, (708) 719.

32 L'établissement de procès-verbaux est néanmoins requis dans des cas spécifiques, par exemple quand la loi impose d'acter certaines mesures, notamment pour faire obstacle à la responsabilité solidaire d'un organe d'administration collégial (art. 2:56, dernier alinéa, CSA). Voy. également D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, 590.

33 P. BAERT, "Commentaar bij artikel 5:75 WVV" dans *Comm.Ven V.*, 2020, n° 58, (1) 2-3; P. BAERT, "Commentaar bij artikel 7:95 WVV" dans *Comm.Ven V.*, 2020, n° 58, (1) 2-3; H. CULOT et D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, n° 6, (708) 719; D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, 590.

net als de analoge bepalingen voor de algemene vergadering, enkel tot de ondertekening van notulen of kopieën van notulen. Ook de memorie van toelichting verwijst niet naar enige wettelijke notuleringsplicht.<sup>34</sup>

In ieder geval, gelet op de beoogde modernisering en versoepeling die aan het WVV ten grondslag ligt en op de duidelijke bedoeling van de wetgever (die blijkt uit het voorontwerp), kan men aan deze nieuwe bepalingen geen dermate ruime draagwijdte toekennen, dat hierdoor alle notulen van vergaderingen van het bestuursorgaan voortaan zonder onderscheid zouden moeten worden beschouwd als *“door de wet en verordeningen voorgeschreven akten en bescheiden”* voor doeleinden van de taalwetgeving. Een dergelijke interpretatie zou diametraal tegenstrijdig zijn aan de meest fundamentele doelstellingen van het WVV en ook aan de concrete *ratio legis* die blijkt uit het voorontwerp. Ook zou dit indruisen tegen de gevestigde praktijk, die op geen enkel moment tijdens het wetgevend proces door de wetgever ter discussie is gesteld. Men neemt inderdaad aan dat het WVV geen enkele impact heeft op het toepasselijke taalregime.<sup>35</sup>

Een andere aanpak zou overigens erg betreurenswaardig zijn, temeer aangezien onze buurlanden op dit vlak een veel pragmatischere aanpak hanteren.

Ook wat betreft de verslaggevingsverplichting van de commissaris (of, desgevallend, de bedrijfsrevisor of externe accountant) heeft het WVV geen invloed op het toepasselijke taalregime. Hoewel het WVV wel een aantal

obligation explicite en ce sens. Les nouvelles dispositions du CSA se limitent, comme les dispositions analogues applicables à l'assemblée générale, à la signature des procès-verbaux et de leurs copies. De même, l'exposé des motifs ne mentionne aucune obligation légale d'établir des procès-verbaux.<sup>34</sup>

En tout état de cause, compte tenu de l'objectif de modernisation et d'assouplissement poursuivi par le CSA et de l'intention clairement exprimée par le législateur (dans l'avant-projet), il ne saurait être conféré à ces nouvelles dispositions une portée telle qu'elle imposerait de considérer que tous les procès-verbaux des réunions de l'organe d'administration constituent désormais, sans aucune distinction, des *“actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements”* aux fins de la législation linguistique. Une telle interprétation serait résolument contraire aux objectifs fondamentaux du CSA et à la *ratio legis* exposée dans l'avant-projet. Cela irait également à l'encontre de la pratique établie, que le législateur n'a jamais remise en cause lors du processus législatif. Il est en effet admis que le CSA n'a aucune incidence sur le régime linguistique en vigueur.<sup>35</sup>

En estimer autrement serait en outre particulièrement regrettable, d'autant plus que nos pays voisins adoptent une approche bien plus pragmatique sur ce point.

De même en ce qui concerne l'obligation du commissaire (ou, le cas échéant, du réviseur d'entreprises ou de l'expert-comptable externe) d'établir des rapports, le CSA n'a aucune incidence sur le régime linguistique applicable.

<sup>34</sup> Zie in dit verband o.m. de passage in de memorie van toelichting met betrekking tot artikel 9:9 WVV: wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/1, 283-284.

<sup>35</sup> D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Brussel, Larcier, 2020, 592. Zie ook H. CULOT en D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, afl. 6, (708) 719.

<sup>34</sup> Voy. à ce propos notamment le passage de l'exposé des motifs consacré à l'article 9:9 CSA: projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. Chambre* 2017-18, n° 54-3119/1, 283-284.

<sup>35</sup> D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Bruxelles, Larcier, 2020, 592. Voy. également H. CULOT et D. VAN GERVEN, "Chronique droit des sociétés - Kroniek vennootschapsrecht 2019-2020", *TRV-RPS* 2020, n° 6, (708) 719.

**MEN NEEMT AAN DAT HET  
WVV GEEN ENKELE IMPACT  
HEEFT OP HET TOEPASSELIJKE  
TAALREGIME**

nieuwigheden met zich meebrengt in verband met de opdrachten van de commissaris<sup>36</sup>, blijft het hierboven aangehaalde onderscheid nog steeds gelden. De verslagen die betrekking hebben op de wettelijke controleopdrachten<sup>37</sup> zoals voorgeschreven door het WVV moeten derhalve nog steeds conform de toepasselijke taalwetgeving worden opgesteld. Enkel voor louter contractuele opdrachten<sup>38</sup> kan het verslag in een taal naar keuze worden opgesteld. Voor de gerechtelijke en buitengerechtelijke opdrachten blijft het taalregime eveneens onveranderd.

<sup>36</sup> Voor een uitgebreide toelichting over de opdracht van de commissaris onder het WVV, zie bijvoorbeeld K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, tweede editie, Brussel, Intersentia, 2020, 251 p.; H. DE WULF, "De implicaties van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voor de opdrachten van de commissaris bij vennootschappen: enkele opmerkingen", *TAA* 2019, nr. 62, 8-26; INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI) (éd.), *Nieuwe en aangepaste opdrachten van de bedrijfsrevisor in het WVV. Missions nouvelles et adaptées du réviseur d'entreprises dans le CSA*, Antwerpen, Maklu, 2019, 266 p.

<sup>37</sup> Bijvoorbeeld het verslag dat opgemaakt wordt in het kader van de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening en de verslagen aan de ondernemingsraad (zie art. 3:55 e.v. WVV) of het verslag dat opgemaakt wordt in geval van een inbreng in natura bij de oprichting van een BV, CV of NV (zie respectievelijk art. 5:7 WVV, art. 6:8 WVV en art. 7:7 WVV) of in het kader van een quasi-inbreng in de NV (zie art. 7:8 e.v. WVV). Merk op dat de occasionele opdracht bij quasi-inbreng in de BVBA en CVBA werd afgeschaft bij de invoering van het WVV. Zie in dit verband K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, tweede editie, Brussel, Intersentia, 2020, 48 en 56. In verband met het taalgebruik in de verslagen bedoeld in artikelen 14:3 en 14:4 WVV, zie ook volgend advies: INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI), *Emploi des langues – documents remis à l'assemblée générale – Taalgebruik – documenten bestemd voor de algemene vergadering*, 27 april 2021, <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/emploi-des-langues-documents-remis-l-assembl-e-g-n-rale-taalgebruik-documenten-bestemd-voor-de-algemene-vergadering>.

<sup>38</sup> Zie K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, tweede editie, Brussel, Intersentia, 2020, 77-82.

**IL EST ADMIS QUE LE CSA N'A  
AUCUNE INCIDENCE SUR LE  
RÉGIME LINGUISTIQUE EN  
VIGUEUR**

Bien que le CSA ait introduit quelques nouveautés concernant les missions du commissaire<sup>36</sup>, la distinction évoquée ci-dessus reste de mise. Par conséquent, les rapports qui résultent des missions de contrôle légales<sup>37</sup>, tels que prescrits par le CSA, doivent toujours être établis conformément à la législation linguistique applicable. Ce n'est que dans le cadre des missions purement contractuelles<sup>38</sup> que les rapports peuvent être établis dans une langue au choix. Pour les missions judiciaires et extrajudiciaires, le régime linguistique reste également inchangé.

<sup>36</sup> Voy. par exemple, pour un commentaire détaillé des missions du commissaire en vertu du CSA, K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, deuxième édition, Bruxelles, Intersentia, 2020, 251 p.; H. DE WULF, "De implicaties van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen voor de opdrachten van de commissaris bij vennootschappen: enkele opmerkingen", *TAA* 2019, n° 62, 8-26; CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI) (éd.), *Nieuwe en aangepaste opdrachten van de bedrijfsrevisor in het WVV. Missions nouvelles et adaptées du réviseur d'entreprises dans le CSA*, Anvers, Maklu, 2019, 266 p.

<sup>37</sup> Par exemple, le rapport établi dans le cadre du contrôle des comptes annuels (consolidés) et les rapports au conseil d'entreprise (voy. art. 3:55 et s., CSA) ou encore le rapport à établir à l'occasion d'un apport en nature lors de la constitution d'une SRL, d'une SC ou d'une SA (voy. respectivement art. 5:7, 6:8 et 7:7 CSA) ou dans le cadre d'un quasi-apport en SA (voy. art. 7:8 et s., CSA). Observez que la mission occasionnelle qui s'inscrivait dans le cadre d'un quasi-apport en SPRL et SCRL a été abrogée lors de l'introduction du CSA. Voy. à ce propos K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, deuxième édition, Bruxelles, Intersentia, 2020, 48 et 56. Voy. également l'avis suivant à propos de l'emploi des langues dans les rapports visés aux articles 14:3 et 14:4 CSA : CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI), *Emploi des langues – documents remis à l'assemblée générale – Taalgebruik – documenten bestemd voor de algemene vergadering*, 27 avril 2021, <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/emploi-des-langues-documents-remis-l-assembl-e-g-n-rale-taalgebruik-documenten-bestemd-voor-de-algemene-vergadering>.

<sup>38</sup> Voy. K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, deuxième édition, Bruxelles, Intersentia, 2020, 77-82.



## EEN KORTE BLIK OVER DE GRENZEN TOONT INDERDAAD AAN DAT VENNOOTSCHAPPEN DIE ZIJN OPGERICHT IN ONZE BUURLANDEN ONDERWORPEN ZIJN AAN EEN VEEL FLEXIBELER TAAALREGIME

De nood om het eigen recht kritisch te bekijken, wordt nog duidelijker na een vergelijking met het recht van een aantal buurlanden.

Een korte blik over de grenzen toont inderdaad aan dat vennootschappen die zijn opgericht in onze buurlanden onderworpen zijn aan een veel flexibeler taalregime. In Frankrijk is het taalgebruik in notulen vrij. Er wordt enkel vereist dat een Franse vertaling wordt toegevoegd aan het origineel wanneer een kopie van de notulen (of andere documenten) moet worden neergelegd ter griffie.<sup>39</sup> Ook in Luxemburg is het taalgebruik nagenoeg vrij. Er gelden enkel bijzondere vereisten voor notulen of documenten die moeten worden neergelegd of bekendgemaakt en voor notariële akten (die minstens ook in het Frans, Duits of Luxemburgs opgesteld moeten zijn).<sup>40</sup> Ook in Duitsland zijn de taalregels beperkt tot documenten die neergelegd en bekendgemaakt moeten worden en tot de notariële akten.<sup>41</sup> In Nederland, ten

## UN RAPIDE COUP D'ŒIL DE L'AUTRE CÔTÉ DE NOS FRONTIÈRES PERMET DE CONSTATER QUE LES SOCIÉTÉS CONSTITUÉES DANS NOS PAYS VOISINS SONT SOUMISES À UN RÉGIME LINGUISTIQUE BEAUCOUP PLUS FLEXIBLE

La nécessité de porter un regard critique sur notre droit national apparaît de façon encore plus manifeste lorsqu'on le compare à la législation en vigueur dans certains de nos pays voisins.

Un rapide coup d'œil de l'autre côté de nos frontières permet de constater que les sociétés constituées dans nos pays voisins sont soumises à un régime linguistique beaucoup plus flexible. En France, l'emploi des langues est libre en ce qui concerne les procès-verbaux. Il est uniquement requis de joindre à l'original une traduction en français lorsqu'une copie des procès-verbaux (ou d'autres documents) doit être déposée au greffe.<sup>39</sup> L'emploi des langues est relativement libre aussi au Luxembourg. Des exigences particulières s'appliquent aux seuls procès-verbaux ou documents qui doivent être déposés ou publiés et aux actes notariés (lesquels doivent au moins être établis aussi en français, en allemand ou en luxembourgeois).<sup>40</sup> En Allemagne, les règles linguistiques se limitent également aux documents qui doivent être

39 A. CHARVERIAT, A. COURET en B. ZABALA, "Sociétés commerciales 2014" in F. LEFEBVRE (ed.), *Mémento pratique*, Levallois, Editions Francis Lefebvre, 2013, 573.

40 Artikel 36 loi du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg* 23 décembre 1976, 1229, [www.legilux.public.lu](http://www.legilux.public.lu) en artikel 22-2 loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg* 31 décembre 2002, 3629, [www.legilux.public.lu](http://www.legilux.public.lu).

41 §184 Gerichtsverfassungsgesetz, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); §325 (1) Handelsgesetzbuch, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); §5

39 A. CHARVERIAT, A. COURET et B. ZABALA, "Sociétés commerciales 2014" dans F. LEFEBVRE (éd.), *Mémento pratique*, Levallois, Editions Francis Lefebvre, 2013, 573.

40 Art. 36 de la loi du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, 23 décembre 1976, 1229, [www.legilux.public.lu](http://www.legilux.public.lu), et art. 22-2 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, 31 décembre 2002, 3629, [www.legilux.public.lu](http://www.legilux.public.lu).

slotte, is het taalgebruik bij de notulering volledig vrij: de algemene vergadering bepaalt vrij de taal waarin notulen worden opgesteld, zowel voor de algemene vergadering als voor het bestuursorgaan (en dit zelfs als de statuten daarvoor geen specifieke grondslag bevatten).<sup>42</sup>

1. Zoals reeds vastgesteld in onze eerdere bijdrage, dient het belang van deze vraagstelling tot slot te worden gerelativeerd. Een eventuele nietigheid van de notulen wegens schending van de taalwetgeving, die als sanctie wordt opgelegd door het Vlaamse en Franse Taaldecreet<sup>43</sup>, heeft immers niet tot gevolg dat de betrokken beslissingen van het bestuursorgaan inhoudelijk eveneens nietig zouden zijn.<sup>44</sup> De sanctie in de (federale) Taalwet Bestuurszaken<sup>45</sup> is nog minder verregaand, vermits er helemaal geen nietigheidssanctie is voorgeschreven, maar alleen een verplichting om een niet-conform stuk te vervangen.

Ook kunnen niet-conforme notulen steeds worden voorgelegd als bewijs in een gerechtelijke procedure.<sup>46</sup>

Beurkundungsgesetz, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); B. OETKER, "HGB §11 Offenlegung in der Amtssprache eines Mitgliedstaats der Europäischen Union" in B. OETKER, *Handelsgesetzbuch*, München, C.H.BECK, 2017, [www.beck-online.beck.de](http://www.beck-online.beck.de); A. KRAJKA, "Das neue Handels- und Unternehmensregister – Übersicht über das Registerrecht in der Fassung des Referentenentwurfs zu einem Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG-RefE)", *Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern* 2005, (290) 292, [www.beck-online.beck.de](http://www.beck-online.beck.de).

42 A.J.M. KLEIN WASSINK, "Een Babylonische spraakverwarring in de algemene vergadering van aandeelhouders?" in J.B. HUIZINK (ed.), *Opstellen aangeboden aan Prof. mr. P. van Schilfgaarde*, Deventer, Kluwer, 2000, (215) 215-223.

43 Art. 10 Vlaams Taaldecreet en art. 3 Frans Taaldecreet. Beide decreten laten overigens ook toe om het nietige stuk te vervangen, hetgeen de opheffing van de nietigheid tot gevolg heeft.

44 Zie ook Kh. Dendermonde 10 september 2009, *TBH* 2009, 976, *TRV* 2010, 589, noot S. DE DIER.

45 Art. 59 Taalwet Bestuurszaken.

46 B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale talen?", *TRV* 2010, (304) 305 en 306.

déposés ou publiés et aux actes notariés.<sup>41</sup> Et aux Pays-Bas, l'emploi des langues est entièrement libre en matière de procès-verbaux: l'assemblée générale détermine librement la langue dans laquelle les procès-verbaux sont établis, aussi bien ceux de l'assemblée générale que de l'organe d'administration (et ce même si les statuts sont muets sur ce point).<sup>42</sup>

1. Comme nous l'avons déjà fait observer dans notre contribution précédente, l'importance de cette question doit toutefois être relativisée. La nullité éventuelle d'un procès-verbal pour cause de violation de la législation linguistique, à savoir la sanction prévue par le décret linguistique flamand et le décret linguistique francophone<sup>43</sup>, n'emporte pas en effet la nullité fondamentale des décisions concernées de l'organe d'administration.<sup>44</sup> La sanction visée dans la loi (fédérale) sur l'emploi des langues en matière administrative<sup>45</sup> est encore moins lourde. Il n'y est pas question de nullité, mais d'obligation de remplacer le document non conforme.

Les procès-verbaux non conformes peuvent en outre toujours servir de preuve dans une procédure judiciaire.<sup>46</sup>

41 §184 Gerichtsverfassungsgesetz, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); §325 (1) Handelsgesetzbuch, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); §5 Beurkundungsgesetz, [www.gesetze-im-internet.de](http://www.gesetze-im-internet.de); B. OETKER, "HGB §11 Offenlegung in der Amtssprache eines Mitgliedstaats der Europäischen Union" dans B. OETKER, *Handelsgesetzbuch*, Munich, C.H.BECK, 2017, [www.beck-online.beck.de](http://www.beck-online.beck.de); A. KRAJKA, "Das neue Handels- und Unternehmensregister – Übersicht über das Registerrecht in der Fassung des Referentenentwurfs zu einem Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG-RefE)", *Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern* 2005, (290) 292, [www.beck-online.beck.de](http://www.beck-online.beck.de).

42 A.J.M. KLEIN WASSINK, "Een Babylonische spraakverwarring in de algemene vergadering van aandeelhouders?" dans J.B. HUIZINK (éd.), *Opstellen aangeboden aan Prof. mr. P. VAN SCHILFGAARDE*, Deventer, Kluwer, 2000, (215) 215-223.

43 Art. 10 du décret linguistique flamand et art. 3 du décret linguistique francophone. Ces deux décrets autorisent d'ailleurs aussi le remplacement du document nul, lequel a pour effet de lever la nullité.

44 Voy. également Comm. Termonde, 10 septembre 2009, *TBH* 2009, 976, *TRV* 2010, 589, note S. DE DIER.

45 Art. 59 de la loi sur l'emploi des langues en matière administrative.

46 B. BELLEN, "Standpunt: Kunnen notulen van het bestuursorgaan worden opgesteld in een andere taal dan één van de nationale

Gelet op de beperkte gevolgen, hoeft het niet te verbazen dat men in de praktijk dan ook zeer vaak notulen in een andere taal dan de statutaire taal aantreft. Hoewel dit mogelijk voor discussie vatbaar kan zijn, is men overigens van mening dat de commissaris een dergelijke louter vormelijke onregelmatigheid niet moet opnemen in zijn wettelijk controleverslag.<sup>47</sup> De opdracht van de commissaris strekt zich namelijk slechts uit tot de controle van de naleving van de bepalingen in het WVV en de statuten.<sup>48</sup> De controle en beoordeling op de naleving van andere (taal)wetten is echter geen onderdeel van zijn wettelijke opdracht.<sup>49</sup>

2. Het is in ieder geval duidelijk dat de door de praktijk en de rechtsleer gevraagde rechtszekerheid over de toepassing van de taalwetgeving in vennootschapsakten er nog steeds niet is. Een nieuw wetgevend initiatief, zowel op het niveau van de gemeenschappen als op het federale niveau, blijft dan ook wenselijk om de nodige rechtszekerheid te bieden en om het taalregime voor vennootschappen verder te flexibiliseren en te moderniseren. Pas dan zal men zich ook op dat vlak kunnen meten met onze buurlanden en een sluitend antwoord bieden aan de concrete noden van de praktijk in de 21<sup>e</sup> eeuw.

Eu égard à ces conséquences restreintes, nul ne sera surpris de constater que dans la pratique, les procès-verbaux sont très souvent établis dans une autre langue que la langue statutaire. Bien qu'il puisse y avoir matière à débat, l'on admet par ailleurs que le commissaire n'a pas l'obligation de mentionner cette irrégularité purement formelle dans son rapport de contrôle légal.<sup>47</sup> En effet, la mission du commissaire se cantonne au contrôle du respect des dispositions du CSA et des statuts.<sup>48</sup> Le contrôle et l'appréciation du respect d'autres législations (linguistiques) échappent à sa mission légale.<sup>49</sup>

2. Force est de constater en tout état de cause que la sécurité juridique que la pratique et la doctrine appellent de leurs vœux sur le plan de l'application de la législation linguistique aux actes des sociétés se fait encore attendre. Une nouvelle initiative législative, tant au niveau des Communautés que des autorités fédérales, reste donc souhaitable pour garantir la nécessaire sécurité juridique et approfondir l'œuvre de flexibilisation et de modernisation du régime linguistique des sociétés. Ce n'est qu'à partir de ce moment que nous pourrions véritablement nous mesurer à nos pays voisins dans ce domaine et apporter une réponse ciblée aux besoins concrets de la pratique du 21<sup>ème</sup> siècle.

47 INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT (ICCI), *Publicatie van de jaarrekening in de twee landstalen (wetgevende update 05/07/2019)*, 19 mei 2009, <https://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/publicatie-van-de-jaarrekening-in-de-twee-landstalen>.

48 Zo wordt gesteld dat de commissaris in zijn wettelijk controleverslag in principe enkel de overtredingen met een rechtstreekse (boekhoudkundige) impact op de jaarrekening moet opnemen. Zie art. 3:73 WVV; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, tweede editie, Brussel, Intersentia, 2020, 156-169 en 172-173.

49 Evenwel dient opnieuw gewezen te worden op het feit dat de commissaris bij het opstellen van zijn verslag zelf wel rekening dient te houden met de toepasselijke taalwetgeving, doch voor zover zijn verslag betrekking heeft op een wettelijke opdracht zoals beschreven in het WVV. Zie ook K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, tweede editie, Brussel, Intersentia, 2020, 158.

talen?", *TRV* 2010, (304) 305 et 306.

47 CENTRE D'INFORMATION DU RÉVISORAT D'ENTREPRISES (ICCI), *Publicatie van de jaarrekening in de twee landstalen (wetgevende update 05/07/2019)*, 19 mai 2009, <https://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/publicatie-van-de-jaarrekening-in-de-twee-landstalen>.

48 Il est ainsi admis que le commissaire ne doit en principe signaler dans son rapport de contrôle légal que les irrégularités qui ont un impact (comptable) direct sur les comptes annuels. Voy. art. 3:73 CSA ; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, deuxième édition, Bruxelles, Intersentia, 2020, 156-169 et 172-173.

49 Il convient néanmoins de rappeler que le commissaire, lorsqu'il établit son rapport, doit tenir compte de la législation linguistique applicable, mais uniquement dans la mesure où son rapport résulte d'une mission légale prescrite par le CSA. Voy. également K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, deuxième édition, Bruxelles, Intersentia, 2020, 158.

**Summary**

Under the current Belgian language legislation, a company must draw up all 'acts and documents required by law and regulations' in one of the Belgian official languages, depending on the location of its place of business (exploitatiezetel / siège d'exploitation). For example, annual accounts, as well as statutory auditor's reports, required by company law, must be drawn up in an official language.

Within the framework of the introduction of the new Code of Companies and Associations (CCA), the federal legislator intended to make this regulation more flexible. For example, the preliminary draft of the CCA provided that Belgian companies would henceforth be able to draft all company documents (except for the deed of incorporation and amendments to the articles of association) in Dutch, French, German or English, at their choice.

This flexibilisation was in line with the legislator's explicit ambition to strengthen Belgium's appeal as an international place of establishment for companies and associations.

However, due to constitutional objections by the Council of State (Raad van State / Conseil d'État), this provision did not make it into the final legislative text. It is therefore assumed that the CCA has no impact whatsoever on the applicable language regime for companies.

However, a new legislative initiative, both at Community and at the federal level, remains desirable in order to achieve the CCA's ultimate goal and to meet the concrete needs of corporate practice in the 21st century.

## Mot du Rédacteur en chef

# POUR UNE RÉFORME DE L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES ADAPTÉE À L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

## Woord van de Hoofdredacteur

# NAAR EEN HERVORMING VAN DE PERSONENBELASTING AANGEPAST AAN DE EENMANSZAAK

On le sait : l'exercice d'une activité économique indépendante à travers une société plutôt qu'en tant que personne physique, peut souvent être fiscalement très attractif, au point de créer une situation privilégiée par rapport au statut fiscal et social des rémunérations des travailleurs.

Dans le cadre de la réforme de l'impôt des personnes physiques en préparation, divers milieux plaident dès lors pour une lutte contre un tel usage des sociétés, allant par exemple jusqu'à suggérer l'organisation d'une transparence fiscale des sociétés de management ou unipersonnelles.

Nous croyons que la problématique soulevée doit être traitée, mais qu'elle mérite une réponse plus approfondie qu'une énième mesure anti abus.

### **Les avantages fiscaux de l'exercice en société**

Le recours à une société permet avant tout de répartir les revenus soumis aux cotisations sociales de travailleur indépendant et à l'impôt des personnes physiques d'une part, et les revenus soumis à l'impôt des sociétés d'autre part. Depuis l'exercice d'imposition 2021, le taux nominal de ce dernier est en principe de 25% (et même de 20% pour nombre de petites sociétés sur une première tranche de 100.000 EUR de base imposable), tandis que, hors l'impact aussi des cotisations sociales, l'impôt

Het is bekend dat de uitoefening van een economische activiteit als zelfstandige middels een vennootschap in plaats van als natuurlijk persoon fiscaal vaak zeer aantrekkelijk kan zijn, in die mate zelfs dat een bevoorrechte situatie ontstaat ten opzichte van de bezoldigingen van werknemers.

Naar aanleiding van de voorbereiding van de hervorming van de personenbelasting wordt in verschillende kringen dan ook gepleit voor het bestrijden van dergelijk gebruik van vennootschappen, waarbij zelfs wordt voorgesteld om bijvoorbeeld management- of éénpersoonsvennootschappen fiscaal transparant te maken.

We zijn van mening dat deze problematiek moet worden aangepakt, maar dat deze een passender antwoord verdient dan de zoveelste anti-misbruikmaatregel.

### **Belastingvoordelen van de beroepsuitoefening in vennootschapsverband**

Het gebruik van een vennootschap is in de eerste plaats een middel om de inkomsten die onderworpen zijn aan de sociale zekerheidsbijdragen van zelfstandigen en de personenbelasting enerzijds, en de inkomsten die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting anderzijds, te verdelen. Sinds aanslagjaar 2021 bedraagt het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting in beginsel 25% (en zelfs 20% voor tal van kleine vennootschappen op een eerste schijf van

des personnes physiques s'applique selon un barème progressif, à partir d'un taux certes zéro sur une première tranche (de 9.270 EUR pour un isolé à l'exercice d'imposition 2023) jusqu'à un taux de 54% environ (soit les 50% prévus à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus, augmentés de la taxe communale additionnelle, et cela à partir de 42.370 EUR à l'exercice d'imposition 2023).

Cette relative incohérence pourrait se résoudre ou se réduire en augmentant le taux de l'impôt des sociétés, mais ceci paraît peu opportun si l'on veut sauvegarder l'attractivité internationale de la Belgique. On pourrait aussi réduire les taux marginaux de l'impôt des personnes physiques, mais la marge de manœuvre à cet égard est limitée budgétairement.

La comparaison I.P.P. / I.Soc.<sup>1</sup> fait certes abstraction du fait qu'un euro imposé dans le chef d'une société n'est pas un euro dans la poche de la personne physique actionnaire. Si cet euro devait y aboutir, il faudrait en principe allouer des dividendes, et donc prévoir la déduction d'un précompte mobilier, de 30 % en règle, mais qui peut être réduit à 15 %, notamment en faveur des dividendes de certaines actions, nominatives, émises en numéraire après le 1<sup>er</sup> juillet 2013 (régime dit du V.V.P.R.*bis* de l'article 269, § 2, du C.I.R.)<sup>2</sup>.

Par ailleurs, il est vrai que l'exercice d'une activité professionnelle en société comporte certains inconvénients différentiels, fiscaux (en matière de frais professionnels forfaitaires, de régime de

100.000 EUR van hun belastbare grondslag), terwijl de personenbelasting van toepassing is, onverminderd de sociale bijdragen, volgens een progressieve schaal, vanaf een nultarief op een eerste schijf (van 9.270 EUR voor een alleenstaande in het aanslagjaar 2023) tot een tarief van 54% ongeveer (d.w.z. het tarief van 50% voorzien in artikel 130 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, vermeerderd met de aanvullende gemeentebelasting, en dit vanaf 42.370 EUR in het aanslagjaar 2023).

Deze verhoudingswijze inconsistentie zou kunnen worden weggewerkt of beperkt door het tarief van de vennootschapsbelasting te verhogen, maar dit lijkt weinig aangewezen als we de internationale aantrekkelijkheid van België willen vrijwaren. Ook zouden de marginale tarieven van de personenbelasting kunnen worden verlaagd, maar dit is budgettair nauwelijks houdbaar.

De vergelijking personenbelasting/vennootschapsbelasting<sup>1</sup> gaat weliswaar voorbij aan het feit dat een euro die wordt belast in hoofde van een vennootschap, geen euro is in de zak van de aandeelhouder-natuurlijke persoon. Opdat deze euro daar terecht zou komen, zou het in principe nodig zijn om dividend uit te keren, en dus te voorzien in het debiteren van een roerende voorheffing, die normaal 30 % bedraagt, maar kan worden verlaagd tot 15 %, met name ten gunste van de dividend van bepaalde aandelen op naam, uitgegeven in contanten na 1 juli 2013 (de zogenaamde VVPR*bis*-regeling van artikel 269, § 2 WIB)<sup>2</sup>.

Bovendien brengt het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in een vennootschap weliswaar bepaalde afwijkende problemen met zich, zoals fiscale aspecten (zoals in het kader van

1 Pour un développement plus complet (y compris des aspects non fiscaux de l'exercice d'une activité professionnelle indépendante en société) : M. DE WOLF, P. DE WOLF, P. SAERENS et F. Tchekejian, *Eléments de droit des sociétés et des associations*, Ed. Erasme / Anthémis, 2020, pp. 26-32.

2 On peut aussi songer au mécanisme de la réserve de liquidation, qui permet une distribution moins taxée moyennant un délai d'attente de cinq ans.

1 Voor een grondiger analyse (met inbegrip van de niet-fiscale aspecten van de uitoefening van een zelfstandige beroepsactiviteit in een vennootschap): M. DE WOLF, P. DE WOLF, P. SAERENS en F. TCHEKEMIAN, *Eléments de droit des sociétés et des associations*, Uitg. Erasme / Anthémis, 2020, p. 26-32.

2 Een andere optie is het mechanisme van de liquidatiereserve, dat een minder belaste uitkering na een wachtermijn van vijf jaar mogelijk maakt.

déduction des pertes, de versements anticipés, de conjoint aidant, de dépenses non admises, d'exonérations pour personnel supplémentaire, notamment) ou non fiscaux (cotisation sociale annuelle à charge des sociétés, frais de constitution d'une société, frais divers de publication...).

Il n'en demeure pas moins que souvent le recours à un véhicule sociétaire s'avère en pratique globalement avantageux voire très avantageux sur le plan des impôts, au point qu'il constitue aux yeux de beaucoup la première raison de « passer en société ». N'oublions pas qu'outre la différence substantielle découlant du régime des cotisations sociales et des taux d'imposition, les dirigeants d'entreprises actionnaires peuvent aussi, dans une certaine mesure, obtenir de leur société des revenus mobiliers et/ou immobiliers bénéficiant d'une taxation plus compétitive que celle des revenus professionnels. Ils peuvent aussi entrevoir de réaliser à terme des plus-values non imposables sur actions. Parfois, ils peuvent basculer de la sécurité sociale des travailleurs salariés vers celle des travailleurs indépendants, laquelle est moins coûteuse, et tendanciellement de plus en plus équivalente en termes de prestations. Des possibilités plus larges existent en société pour bénéficier des avantages fiscaux liés à une assurance-vie. Et puis, il y a le crédit d'impôt (« *tax shelter* ») à l'impôt des personnes physiques pour l'acquisition d'actions dans des entreprises débutantes ou en croissance (art. 145/26 et 145/27) ; certes, ce crédit d'impôt n'est pas disponible pour le dirigeant d'entreprise lui-même, mais il l'est pour ses proches. Citons encore la déduction fiscale pour capital à risque, la déduction pour revenus d'innovation, le « *tax shelter* » pour la production audiovisuelle ou scénique : autant de régimes qui n'existent qu'en société.

### **Une alternative à d'illusoires mesures anti-abus**

Face à ce tableau, plusieurs voix se font entendre, dans les milieux académiques ou

forfaitaire beroepskosten, verliesaftrekgeregeling, voorafbetalingen, meewerkende echtgenoot, verworpen uitgaven, vrijstellingen voor bijkomend personeel, in het bijzonder) of niet-fiscale aspecten (jaarlijkse sociale bijdrage ten laste van vennootschappen, oprichtingskosten van een vennootschap, diverse openbaarmakingskosten, enz.).

Feit blijft echter dat het gebruik van een bedrijfswagen in de praktijk over het algemeen fiscaal voordeliger of zelfs zeer voordelig blijkt te zijn, in dergelijke mate zelfs dat het in de ogen van velen de eerste reden is om "in een vennootschap te stappen". Laten we niet vergeten dat naast het aanzienlijke verschil dat voortvloeit uit de regeling van de sociale bijdragen en de belastingtarieven, de bedrijfsleiders-aandeelhouders ook tot op zekere hoogte van hun vennootschap roerende en/of onroerende inkomsten kunnen verkrijgen, die voordeliger worden belast dan beroepsinkomsten. Zij kunnen ook voorzien op termijn niet-belastbare meerwaarden op aandelen te bekomen. Soms kunnen ze overstappen van de sociale zekerheidsregeling voor werknemers naar die voor zelfstandigen, die goedkoper is maar in termen van uitkeringen steeds gelijkwaardiger wordt. Er zijn binnen een vennootschap meer mogelijkheden om te genieten van belastingvoordelen verbonden aan een levensverzekering. En dan is er nog het belastingkrediet ("*taxshelter*") in de personenbelasting voor de verkrijging van aandelen in startende of groei- ondernemingen (art. 145/26 en 145/27); dit belastingkrediet is weliswaar niet beschikbaar voor de bedrijfsleider zelf, maar wel voor zijn verwanten. Laten we verder ook de belastingaftrek voor risicokapitaal vermelden, de aftrek voor innovatie-inkomsten, en de "*taxshelter*" voor audiovisuele of podiumproducties: tal van regelingen die alleen voor vennootschappen bestaan.

### **Een alternatief voor illusoire anti-misbruikmaatregelen**

Tegen deze achtergrond klinken er in academische en politieke kringen verschillende

politiques, pour que la réforme de l'impôt des personnes physiques en préparation mette fin à ce qui est parfois qualifié d'usage impropre de la société. Les plus radicaux proposent la transparence fiscale pure et simple des sociétés unipersonnelles et/ou des sociétés de management, c'est-à-dire l'imposition de leurs bénéficiaires au nom de leurs actionnaires, à l'impôt des personnes physiques.

Nous ne partageons pas ce point de vue.

Si l'équité impose de combattre sans relâche les abus, nous sommes en effet sceptiques quant à la méthode proposée. Il serait, par exemple, facile de faire échapper les sociétés unipersonnelles en y ajoutant de nouveaux actionnaires. Quant à la définition des sociétés de management, ses contours sont terriblement délicats à dessiner, et là aussi, des mouvements pour échapper à la mesure qui serait prise sont à craindre, tels que la transformation de la société de management en une entreprise de prestations de services plus ordinaire. Par ailleurs, n'existe-t-il pas des motifs légitimes de reconnaître à des sociétés unipersonnelles voire de management le bénéfice de certains stimulants propres à l'impôt des sociétés, tels que la déduction pour revenus d'innovation ?

Nous proposons plutôt de distinguer plus nettement la base imposable à l'impôt des personnes physiques et celle à l'impôt des sociétés, en fondant la première sur le principe d'une comptabilité de trésorerie intégrale.

Pour être plus précis, ceci signifierait qu'à l'impôt des personnes physiques ne serait taxable, sous réserve de rejets particuliers (voiture, etc.) et d'exonérations spécifiques (certaines plus-values par exemple), que la différence positive entre les recettes et les dépenses de la période imposable, avec une définition très large des recettes et des

stemmen om met de in voorbereiding zijnde hervorming van de personenbelasting een einde te maken aan wat soms wordt aangemerkt als een oneigenlijk gebruik van de vennootschap. De meest radicale stemmen pleiten voor de loutere fiscale transparantie van éénpersoonsvennootschappen en/of managementvennootschappen, wat de belasting van hun winsten in de personenbelasting ten name van hun aandeelhouders impliceert.

Wij delen dit standpunt niet.

Hoewel de billijkheid vereist dat misbruiken onophoudelijk worden bestreden, staan we immers sceptisch tegenover de voorgestelde methode. Zo zou het bv. eenvoudig zijn om aan de regels voor éénpersoonsvennootschappen te ontsnappen door nieuwe aandeelhouders toe te voegen. Inzake de definitie van managementvennootschappen, is het vreselijk lastig om de grenzen ervan af te bakenen, en ook hier moet worden gevreesd voor handelingen om te ontsnappen aan de genomen maatregel, zoals de omvorming van de managementvennootschap in een gewone dienstverlenende onderneming. Zijn er overigens geen legitieme redenen om aan éénpersoons- of zelfs managementvennootschappen bepaalde stimuli toe te staan die specifiek zijn voor de vennootschapsbelasting, zoals de aftrek voor innovatie-inkomsten?

Wij pleiten eerder voor een duidelijker onderscheid tussen de belastbare grondslag in de personenbelasting en die in de vennootschapsbelasting, waarbij eerstgenoemde wordt gebaseerd op het beginsel van een volledige kasboekhouding.

Concreet zou dit betekenen dat in de personenbelasting alleen het positieve verschil tussen de ontvangsten en uitgaven van het belastbaar tijdperk belastbaar zou zijn, behoudens bijzondere verworpen uitgaven (auto, enz.) en specifieke vrijstellingen (zoals bv. bepaalde meerwaarden), met een zeer ruime definitie van ontvangsten en uitgaven, om



dépenses, pour y inclure les investissements (et pas leur simple amortissement), les emprunts et leurs remboursements, etc. En d'autres termes, le revenu professionnel imposable d'un entrepreneur personne physique serait appréhendé, à l'instar du travailleur, du titulaire de revenus de remplacement ou du dirigeant d'entreprises, essentiellement à partir du surcroît de trésorerie que son activité dégage et qui est mis à sa disposition pour satisfaire ses besoins privés, ou qui sera utilisé, au cours d'exercices imposables ultérieurs, pour l'entreprise elle-même. Il s'agirait là, à notre sens, d'une approche qui serait non seulement conforme au principe constitutionnel d'égalité, mais qui prendrait aussi en compte la contrainte du besoin en fonds de roulement des entreprises personnelles.

De nombreuses modalités complémentaires à ce nouveau statut fiscal de l'entreprise personne physique seraient bien entendu à préciser, y compris quant à la transition entre le régime actuel et le statut nouveau, mais cela dépasse le cadre du présent article. Bien entendu, les dépenses qui viennent réduire la trésorerie devront être fiscalement admissibles (et donc revêtir un caractère professionnel) et le législateur pourra exonérer certaines recettes, à l'instar de ce que prévoit actuellement le Code en matière de produits et de charges.

Le nouveau régime devrait logiquement être étendu aux profits des professions libérales, charges, offices et autres occupations lucratives – pour lesquels l'approche de trésorerie n'est pour l'instant que partielle. Cette extension et cette fusion des deux régimes seraient en ligne avec la suppression de la distinction entre professions commerciales et professions civiles en droit privé.

Faudrait-il par ailleurs ouvrir aux entrepreneurs personnes physiques une option pour l'approche du bénéfice défini essentiellement comme

hieronder ook investeringen te vatten (en niet louter de afschrijving ervan), leningen en hun terugbetalingen, enz. Met andere woorden, het belastbaar beroepsinkomen van een ondernemer natuurlijk persoon zou, naar het voorbeeld van de werknemer, de rechthebbende op een vervangingsinkomen of de bedrijfsleider, hoofdzakelijk worden vastgesteld op basis van de extra kasstroom die door zijn of haar activiteit wordt gegenereerd en die hem of haar ter beschikking wordt gesteld om in zijn of haar persoonlijke behoeften te voorzien of die in de volgende belastbare boekjaren voor de onderneming zelf zullen worden gebruikt. Dit zou volgens ons een benadering zijn die niet alleen in overeenstemming is met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, maar die ook rekening zou houden met de beperkingen door de behoefte aan werkkapitaal voor in persoonlijke naam gevoerde ondernemingen.

Uiteraard zouden er nog talrijke bijkomende modaliteiten van dit nieuw fiscaal statuut voor de ondernemer natuurlijk persoon moeten worden verduidelijkt, waaronder ook de overgang tussen de huidige regeling en het nieuw statuut, maar dit valt buiten het bestek van deze bijdrage. Uiteraard zullen uitgaven die de cashflow verminderen fiscaal gekwalificeerd moeten zijn (d.w.z. professioneel van aard) en kan de wetgever bepaalde inkomsten vrijstellen, naar het voorbeeld van wat thans het Wetboek voorschrijft inzake inkomsten en uitgaven.

De nieuwe regeling zou logischerwijze moeten worden uitgebreid tot de baten van de vrije beroepen, ambten, posten en andere winstgevendende bezigheden – waarvoor de kasstroombenadering momenteel slechts gedeeltelijk van toepassing is. Deze uitbreiding en samenvoeging van beide regelingen zou in overeenstemming zijn met de opheffing van het onderscheid tussen handelsberoepen en burgerlijke beroepen in het privaatrecht.

Zouden ondernemers natuurlijke personen ook een optie moeten hebben voor de winstbenadering die in wezen wordt

la différence entre les produits (encaissés ou non) et les charges (décaissées ou non) ? Nous hésitons à le préconiser, car alors se reposerait la question d'un choix peut-être trop large de la voie la moins imposée.

### Conclusion

La réforme de l'impôt des personnes physiques pourrait constituer l'occasion de mettre fin, en matière de taxation des revenus des entreprises, à la cannibalisation de cet impôt par celui des sociétés, et cela en définissant la base imposable des entreprises personnes physiques à partir de l'excédent de leurs recettes sur leurs dépenses (définies dans le sens le plus large), tout en continuant à définir celle des entreprises sociétaires à partir de l'excédent de leurs produits sur leurs charges (au sens comptable des termes).

Sur le plan constitutionnel, des impôts différents s'appliqueraient ainsi à des bases imposables plus nettement différentes, et aucun reproche d'inégalité voire de simple incohérence ne pourrait plus être formulé. L'impôt des sociétés, plus avantageux dans ses taux, s'appliquerait à une base imposable normalement plus large que celle qui prévaudrait à l'impôt des personnes physiques.

Le nouveau régime présenterait aussi l'avantage de reconnaître davantage la réalité quotidienne des êtres humains qui développent personnellement, en leur propre nom, une activité économique indépendante. Non seulement, la plupart d'entre eux, à tort ou raison, pilotent leur entreprise à travers le prisme d'un simple tableau de trésorerie, mais en outre, ils ne disposent d'aucune capacité contributive véritable lorsque les bénéfices qu'ils réalisent doivent être réinvestis dans le fonds de roulement de leur entreprise, sans pouvoir être

gédéfinié vanuit het verschil tussen de opbrengsten (al dan niet geïnd) en de lasten (al dan niet betaald)? We aarzelen om dit te erkennen, omdat dan wellicht de vraag zou rijzen van een mogelijks te ruime keuze van de minst belaste weg.

### Conclusie

De hervorming van de personenbelasting zou de gelegenheid kunnen zijn om, op het vlak van de inkomstenbelasting van ondernemingen, een einde te maken aan de kannibalisatie van deze belasting door die van de vennootschappen, door de belastbare grondslag van de ondernemers natuurlijke personen te bepalen op basis van het overschot van hun ontvangsten over hun uitgaven (gedefinieerd in de ruimste zin), terwijl de belastbare grondslag van de ondernemingen vennootschappen nog steeds zal worden bepaald op basis van het overschot van hun opbrengsten over hun kosten (in de boekhoudkundige zin van deze termen).

Vanuit grondwettelijk oogpunt zouden dus verschillende belastingen van toepassing zijn op duidelijk meer verschillende belastinggrondslagen, en zou er geen verwijt van ongelijke behandeling of zelfs van loutere inconsistentie meer kunnen worden geformuleerd. De vennootschapsbelasting, met gunstigere tarieven, zou van toepassing zijn op een belastbare grondslag die normaliter ruimer is dan die welke voor de personenbelasting zou gelden.

De nieuwe regeling zou ook als voordeel hebben dat zij meer aansluit bij de dagelijkse realiteit van mensen die persoonlijk, in eigen naam, een economische activiteit als zelfstandige ontplooiën. Niet alleen sturen de meesten van hen, al dan niet terecht, hun onderneming door het prisma van louter kasbeheer, maar bovendien hebben ze ook geen echte bijdragecapaciteit wanneer de behaalde winst opnieuw moet worden geïnvesteerd in het werkkapitaal van hun onderneming, zonder te kunnen worden geconsumeerd om in hun

consommés pour satisfaire leurs besoins et autres dépenses privées.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,

Doyen honoraire de la *Louvain School of Management*,

Président honoraire de l'Institut des réviseurs d'entreprises.



behoefte en andere persoonlijke uitgaven te voorzien.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,

Eredocaan van de *Louvain School of Management*

Erevoorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren

**Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse [info@icci.be](mailto:info@icci.be).**

**Uw advies interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres [info@icci.be](mailto:info@icci.be).**