



COMMISSIE
VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

52

Oprichting en opdracht

De Commissie werd opgericht door het koninklijk besluit van 21 oktober 1975 houdende oprichting van een Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

De Commissie heeft als autonoom adviesorgaan tot taak:

- de regering en de Kamers van advies te dienen, op hun verzoek of op eigen initiatief, op het gebied van de boekhouding en van de jaarrekeningen;
- de boekhoudkundige doctrine te ontwikkelen en, via adviezen of aanbevelingen, de principes te bepalen van een regelmatige boekhouding;
- het uitbrengen van gemotiveerde adviezen omtrent individuele vragen om afwijking van de wetgeving gericht door ondernemingen aan hetzij de Minister van Economische Zaken, hetzij aan de Minister van Middenstand.

Samenstelling

Voorzitter

DHR. JAN VERHOEYE

Benoemd op voorstel van de Minister voor Ondernemen en Vereenvoudigen

Leden

MEVR. V. TAI

DHR. L. VAN BRANTEGEM

Benoemd op voorstel van de Minister van Financiën

DHR. R. QUINART

Benoemd op voorstel van de Minister van Begroting

DHR. H. VAN PASSEL

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren

MEVR. M. CLAES

Benoemd op voorstel van de Raad van het Instituut van de Accountants en Belastingconsulenten

MEVR. V. SLEEUWAGEN

Benoemd op voorstel van de Raad van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten

MEVR. C. COLLET

Benoemd op voorstel van de Minister van Middenstand, gekozen op dubbele lijsten voorgesteld door de representatieve organisaties van de Middenstand

MEVR. L. PINTE

DHR. B. COLMANT

MEVR. V. GODDEERIS

DHR. I. DIERICKX

Benoemd op voorstel van de Centrale raad voor het Bedrijfsleven

DHR. B. AMEYE

Benoemd op voorstel van de Minister van Economie

DHR. G. GIROULLE

Benoemd op voorstel van de Minister van Justitie

MEVR. C. DENDAUW

Benoemd op voorstel van de Minister van Middenstand

DHR. T. LHOEST

Benoemd op voorstel van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen

Secretariaat vaktechnische zaken

MEVR. SADI PODEVIJN

Secretaris-generaal

DHR. SERGE ROMPTEAU

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. ELS GOSSÉ

Wetenschappelijk secretaris

MEVR. MARIEKE BREES

Wetenschappelijk secretaris

Vertaalster

MEVR. NATASA IVACIC

Secretariaat administratieve zaken

MEVR. MICHELINE LAVENDOMME

Management assistant



INHOUDSOPGAVE

52

<i>Model van ongesplitst dagboek zoals bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde vzw's, stichtingen en ivzw's</i>	5
<i>advies 2009/4, 11 februari 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	5
2. <i>Schrapping van het woord « minimaal » in artikel 2 en bijlage A van het besluit</i>	6
3. <i>Het ongesplitste dagboek houden door middel van geïnformatiseerde systemen</i>	7
<i>De rentabiliteitsvoorwaarde bij herwaarderingsmeerwaarden</i>	9
<i>advies 2009/5, 11 maart 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	9
2. <i>Noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf</i>	11
3. <i>Rentabiliteitsvoorwaarde</i>	12
a. <i>Actiegebonden nuttigheidsvoorwaarde</i>	13
b. <i>Algemene rentabiliteitsvoorwaarde</i>	16
4. <i>Onterecht geboekte herwaarderingsmeerwaarde</i>	17

<i>Bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen</i>	19
<i>advies 2009/10, 16 september 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	19
2. <i>Definitie treasury vennootschappen of financieringsvennootschappen</i>	19
3. <i>Bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen</i>	21
<i>De sociale balans en de statutaire werknemers</i>	23
<i>advies 2009/12, 14 oktober 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	23
2. <i>Wijzigingen aan het KB nr. 5</i>	25
3. <i>Opheffing van het KB nr. 230</i>	26
4. <i>Conclusie</i>	26
<i>De boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke</i>	27
<i>vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld</i>	
<i>door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992</i>	
<i>advies 2009/13, 18 november 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	27
2. <i>Modaliteiten van het stelsel tot vrijstelling, geregeld door</i>	28
<i>artikel 275/3, WIB 92</i>	
3. <i>Boekhoudkundige verwerking van de vrijstelling van betaling</i>	31
a. <i>Boekhoudkundige aard van het stelsel tot vrijstelling van betaling,</i>	31
<i>geregeld door art. 275/3, WIB 92</i>	
b. <i>Boekhoudkundige verwerking</i>	32
c. <i>Informatieverschaffing in de toelichting van de jaarrekening</i>	34
<i>Boekhoudkundige verwerking van groenestroom- en</i>	35
<i>warmtekrachtcertificaten</i>	
<i>advies 2009/14, 16 december 2009</i>	
1. <i>Inleiding</i>	35
a. <i>Europese wetgeving</i>	35
b. <i>Belgische wetgeving</i>	36
A. HET VLAAMS GEWEST	37
1. <i>Vrijmaking van de elektriciteitsmarkt</i>	37
2. <i>Het systeem van groenestroomcertificaten</i>	39
a. <i>Toekenning van groenestroomcertificaten</i>	39
b. <i>Het gebruik van de groenestroomcertificaten in het kader</i>	41
<i>van de certificatenverplichting</i>	



c.	Het gebruik van groenestroomcertificaten als garantie van oorsprong	42
d.	Minimumsteun van de netbeheerder	43
e.	De handel in groenestroomcertificaten	44
3.	<i>Het systeem van warmtekrachtcertificaten</i>	44
B.	HET WAALS GEWEST	45
1.	<i>Vrijmaking van de energiemarkt</i>	45
2.	<i>Het systeem van groene certificaten</i>	46
a.	Label van garantie van oorsprong	46
b.	Toekenning groene certificaten	48
c.	Gebruik van de groene certificaten	49
d.	Markt van labels van garantie van oorsprong en van de groene certificaten	50
e.	Minimumsteun	50
3.	<i>Het systeem van warmtekrachtcertificaten</i>	51
C.	HET BRUSSELS HOOFDSTEDELIJK GEWEST	51
1.	<i>Vrijmaking van de energiemarkt</i>	51
2.	<i>Het systeem van groenestroomcertificaten</i>	53
a.	Toekenning groenestroomcertificaten	54
b.	Het gebruik van de groenestroomcertificaten in het kader van de certificatenverplichting	54
c.	De handel in groenestroomcertificaten	55
d.	Label van garantie van oorsprong	55
e.	Minimumsteun aan de producenten	57
3.	<i>Het systeem van warmtekrachtcertificaten</i>	57
D.	OFFSHORE WINDENERGIE	58
E.	BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING	58
1.	<i>Boekhoudkundige verwerking bij de producent</i>	59
2.	<i>Boekhoudkundige verwerking bij de leverancier</i>	61



MODEL VAN ONGESPLITST DAGBOEK ZOALS BEDOELD IN ARTIKEL 2 VAN HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 26 JUNI 2003 BETREFFENDE DE VEREENVOUDIGDE BOEKHOUDING VAN BEPAAALDE VZW'S, STICHTINGEN EN IVZW'S

ADVIES 2009/4
11 februari 2009

52

TREFWOORDEN

centraal boek – vereenvoudigde boekhouding – vzw

1. *Inleiding*

Met het koninklijk besluit van 15 september 2006 tot wijziging van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen en internationale verenigingen zonder winstoogmerk, werd in artikel 2 en in bijlage A het woord “minimaal” geschrapt. Tevens werd artikel 3 van het besluit in die zin gewijzigd, dat het ongesplitste dagboek mag worden gehouden door middel van geïnformatiseerde systemen, op voorwaarde dat de voor het bewaren gebruikte drager de onveranderlijkheid en de toegankelijkheid van de gegevens die erin geregistreerd zijn, gedurende 10 jaar verzekert. Terloops wordt erop gewezen dat het woord “minimaal” niet is geschrapt in de artikelen 12¹ en 13², noch in de bijlagen B en C van het besluit.

1 Artikel 12 van het besluit handelt over de staat van inkomsten en uitgaven.

2 Artikel 13 handelt over de toelichting, met onder andere een vermogensstaat.

De vragen die hieromtrent werden gesteld, kwamen erop neer te weten of, enerzijds, de schrapping van het woord « minimaal » in artikel 2 en bijlage A, en de handhaving daarvan in de artikelen 12 en 13 en in de bijlagen B en C, geen tegenstrijdigheid vormen, en anderzijds, of een ongesplitst dagboek met behulp van een Excel-spreadsheet mag worden gehouden.

2. *Schrapping van het woord « minimaal » in artikel 2 en bijlage A van het besluit*

Ingevolge de wijzigingen die met het voornoemde koninklijk besluit van 15 september 2006 zijn aangebracht, worden « *de verrichtingen die betrekking hebben op mutaties in contant geld of op rekeningen [...] zonder vertraging, getrouw en volledig en naar tijdsorde ingeschreven in een ongesplitst dagboek volgens het model uit bijlage A bij dit besluit* » (artikel 2 van het koninklijk besluit van 26 juni 2003), waarbij dit model niet langer “minimaal” wordt genoemd.

Met deze wijziging is gevolg gegeven aan een aantal concrete vragen in verband met de voorstelling en de indeling van het ongesplitste dagboek. Vroeger waren – als gevolg van de toevoeging van het woord “minimaal” – de mogelijkheden beperkt om het model van een ongesplitst dagboek zoals opgenomen in bijlage A, aan te passen om het te doen aansluiten bij de noden van de vereniging; het mocht enkel complexer worden gemaakt. Talrijke kleine verenigingen gebruiken dit model echter maar gedeeltelijk, want verschillende kolommen zijn hoegenaamd niet dienstig voor het voeren van de boekhouding van die verenigingen.

De schrapping van het woord « minimaal » in artikel 2 en bijlage A van het besluit biedt, naar het advies van de Commissie, meer soepelheid omdat zo de mogelijkheid ontstaat om het ongesplitste dagboek niet alleen complexer maar ook eenvoudiger te maken, zoals bijvoorbeeld door de kolommen weg te laten die voor het voeren van de boekhouding van die verenigingen helemaal niet dienstig zijn.

Die wijziging strookt overigens met het Verslag aan de Koning dat het voornoemde koninklijk besluit van 26 juni 2003 voorafgaat. Dit Verslag stelt inderdaad dat het ongesplitste dagboek « *kan en moet [] in vele gevallen worden aangepast opdat de boekhouding zou aangepast zijn aan de*



aard en de omvang van de activiteiten van de vereniging of de stichting », zolang het dagboek beperkt is tot « de registratie van de verrichtingen met betrekking tot de mutaties in contant geld of op de rekeningen en aldus het voor die verenigingen en de stichtingen vastgestelde basisbeginsel in acht neemt ». De wijziging die met het besluit van 15 september 2006 wordt ingevoerd, is dus wel degelijk in overeenstemming met de geest van het koninklijk besluit van 26 juni 2003.

Wat de handhaving betreft van het woord « minimaal » in de artikelen 12 en 13 alsook in de bijlagen B en C van het besluit, die handhaving is verantwoord gelet op de specifieke aard van de staat van inkomsten en uitgaven (bijlage B bij het besluit) en van de toelichting met onder andere de vermogensstaat (bijlage C bij het besluit). Deze bijlagen horen bij de jaarrekening die een andere finaliteit heeft dan het ongesplitste dagboek. De jaarrekening moet immers door de betrokken verenigingen en stichtingen openbaar worden gemaakt. De handhaving van het woord « minimaal » heeft tot doel duidelijke, betrouwbare en vergelijkbare jaarrekeningen voor te stellen. Het feit dat bepaalde jaarrekeningposten leeg kunnen blijven, betekent niet dat zij zouden mogen worden weggelaten, want voor een lezer van die financiële staten is die informatie *in se* pertinent.

Naar het oordeel van de Commissie vormen de weglating van het woord « minimaal » in artikel 2 (en bijlage A) van het besluit van 26 juni 2003 en het behoud daarvan in de artikelen 12 en 13 (alsook in de bijlagen B en C) geen tegenstrijdigheid.

3. *Het ongesplitste dagboek houden door middel van geïnformatiseerde systemen*

Met het koninklijk besluit van 15 september 2006 tot wijziging van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen en internationale verenigingen zonder winstoogmerk werd artikel 3 van het besluit in die zin gewijzigd, dat het ongesplitste dagboek mag worden gehouden door middel van geïnformatiseerde systemen, op voorwaarde dat de voor het bewaren gebruikte drager de onveranderlijkheid en de toegankelijkheid van de gegevens die erin geregistreerd zijn, gedurende 10 jaar verzekert.

Voor ondernemingen bestaat deze mogelijkheid al ettelijke jaren.

Wat het houden van een ongesplitst dagboek betreft, stelt het Verslag dat het voornoemde koninklijk besluit van 26 juni 2003 voorafgaat, het volgende: « *de vereiste voor een genummerd en gehandtekend dagboek verbiedt niet dat de boekhouding wordt gevoerd met behulp van een spreadsheet of software voor de kasboekhouding ()* ».

Wat de keuze van de drager betreft, is de Commissie niettemin van oordeel dat die uitsluitend tot de verantwoordelijk behoort van het bestuursorgaan dat zal moeten nagaan of de voorwaarden van artikel 3, § 4 van het besluit zijn vervuld.





DE RENTABILITEITSVOORWAARDE BIJ HERWAARDERINGSMEERWAARDEN

ADVIES 2009/5

11 maart 2009

52

TREFWOORDEN

actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde – algemene rentabiliteitsvoorwaarde – herwaardering – herwaarderingsmeerwaarde – onterecht geboekte herwaarderingsmeerwaarde – rentabiliteit – voortzetting van bedrijf

1. Inleiding

Aan de Commissie werd gevraagd naar de praktische toepassing van de rentabiliteitsvoorwaarde bij het boeken van een herwaarderingsmeerwaarde ingeschreven in art. 57, K.B. W.Venn.¹ Tevens werd de vraag gesteld wat dient te gebeuren indien blijkt dat een herwaarderingsmeerwaarde onterecht werd geboekt.

¹ Art. 100, K.B. W.Venn., wordt hierbij niet besproken. Maar het moge duidelijk zijn dat in art. 100, K.B. W.Venn., enkel een terugnemning van waardeverminderingen wordt bedoeld. Bij deze terugnemning gelden de voorwaarden nader toegelicht in dit advies niet.

In art. 57, § 1, K.B. W.Venn., wordt expliciet gesteld: “De vennootschappen mogen de materiële vaste activa, de deelnemingen en aandelen die onder de financiële vaste activa voorkomen of bepaalde soorten hiervoor genoemde vaste activa herwaarderen, wanneer de waarde van deze activa, bepaald in functie van hun nut voor de vennootschap, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde.

Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of van het betrokken bedrijfsonderdeel. De geherwaardeerde waarde die voor deze vaste activa in aanmerking wordt genomen, wordt verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.”

Het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983² stelt bij deze passus: “De criteria op basis waarvan een meerwaarde kan worden uitgedrukt, worden nauwkeuriger geformuleerd. Zo moet de herwaardering gebeuren op basis van de waarde van de betrokken activa. Deze waarde moet gerechtvaardigd zijn door een overeenkomstige productiviteit of rendabiliteit op grond waarvan de uit de herwaardering voortvloeiende hogere afschrijvingskost kan worden gefinancierd. Een en ander moet worden verantwoord in de toelichting. In ditzelfde perspectief wordt bepaald dat zo de betrokken activa onmisbaar zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de onderneming, een meerwaarde slechts mag worden uitgedrukt zo zij steunt op de rendabiliteit van de ondernemingsactiviteit.”

Uit de wettelijke bepalingen blijkt dus dat het boeken van een herwaarderingsmeerwaarde algemeen een optie is en geen verplichting uitmaakt binnen het Belgische boekhoudrecht.

Op basis van deze teksten dient een onderscheid gemaakt te worden naar gelang het betrokken actief al dan niet noodzakelijk is voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan.

Op deze aspecten wordt hierna afzonderlijk ingegaan.

² B.S. 29.09.1983, err., B.S. 15.10.1983.



2. *Noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf*

Met deze passus heeft de wetgever naar de mening van de Commissie willen aanduiden dat, opdat de algemene rentabiliteitsvoorwaarde van toepassing zou zijn, het betrokken actief onmisbaar moet zijn voor de voortzetting van het bedrijf.

Dat wil zeggen dat het betrokken actief zonder meer nodig is of onder de gegeven omstandigheden onvermijdelijk is voor de verdere continuïteit van de onderneming. Anders uitgedrukt: de activa moeten een noodzakelijk verband vertonen met de uitoefening van de activiteit van de betrokken onderneming. Dat wil bij wijze van voorbeeld zeggen dat de machines die ingezet worden in het productieproces en het vrachtwagenpark waarmee de distributie wordt verzorgd, zo goed als steeds kunnen beschouwd worden als noodzakelijk voor de voortzetting van het bedrijf.

Gezien de deelnemingen en aandelen die onder de financiële vaste activa voorkomen eveneens kunnen geherwaardeerd worden, is het mogelijk dat niet alle aandelen opgenomen in deze rubriek nodig zijn om de continuïteit van de onderneming te verzekeren. Evenwel zullen de belangrijke aandelenpakketten die houdstermaatschappijen aanhouden in de regel onder deze classificatie vallen.

Algemeen ziet de Commissie twee grote categorieën materiële vaste activa die niet noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf.³

- a. In *eerste instantie* kan het gaan om sommige activa die conform art. 95, § 1, III. E., binnen de rubriek “Overige materiële vaste activa” dienen geboekt te worden. Zo worden onder deze rubriek de onroerende goederen geboekt die worden aangehouden als onroerende reserve. Vermits zij aangehouden worden als reserve, kan redelijkerwijs gesteld worden dat deze veelal niet noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf. In deze kunnen ook de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa begrepen worden.

3 Zie ook DE LEMBRE, E., Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht, Wolters Plantyn, 2004, p. 75-76.

b. In *tweede instantie* kan gedacht worden aan de materiële vaste activa aangehouden met het oog op de verkoop ervan. Deze activa zijn bijgevolg niet (langer) noodzakelijk voor de continuïteit van de onderneming. De Commissie is van oordeel dat dergelijke niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa om deze reden dan ook niet kunnen worden geherwaardeerd. Op te merken valt dat binnen het Belgisch boekhoudrecht en evenmin binnen de Vierde Richtlijn⁴ een afzonderlijke rubriek binnen het actief bestaat om vaste activa en groepen af te stoten activa aangehouden voor verkoop afzonderlijk te boeken binnen de vlottende activa.⁵

Wat de financiële vaste activa betreft, moet worden gewezen op art. 95, § 1, VIII. B. Onder de post “Overige beleggingen” binnen de geldbeleggingen mogen de aandelen in verbonden ondernemingen of in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, worden opgenomen indien ze zijn verkregen of waarop is ingeschreven met het oog op de wederafstand daarvan, of indien ze, krachtens een beslissing van de vennootschap, bestemd zijn om binnen twaalf maanden te worden gerealiseerd. Indien het bestuursorgaan ervoor kiest de aandelen te boeken als geldbeleggingen, is elke boeking van een herwaarderingsmeerwaarde uitgesloten gezien art. 57, § 1, K.B. W.Venn., herwaarderingsmeerwaarden van geldbeleggingen niet toelaat. Zo zal een reeds vroeger geboekte herwaarderingsmeerwaarde moeten afgeboekt worden bij de overboeking naar de post “Overige beleggingen”. Voor geldbeleggingen kunnen immers geen herwaarderingsmeerwaarden geboekt worden.

3. *Rentabiliteitsvoorwaarde*

Samenlezing van de tekst van art. 57, § 1, K.B. W.Venn., met het reeds geciteerde Verslag aan de Koning brengt de Commissie ertoe een onderscheid te maken tussen een actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde en een algemene rentabiliteitsvoorwaarde.

4 Vierde Richtlijn van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (78/660/EEG), PB L 222 van 14.8.1978, blz. 11.

5 Wat wel het geval is binnen IFRS. Zie daartoe IAS 1, § 54, j. Een balans moet ten minste de volgende posten bevatten ... het totaalbedrag van activa die zijn geclassificeerd als aangehouden voor verkoop en activa in groepen activa die worden afgestoten geclassificeerd als aangehouden voor verkoop overeenkomstig IFRS 5.



a. Actiegebonden nuttigheidsvoorwaarde

Materiële vaste activa

Indien het voor herwaardering in aanmerking te nemen bestanddeel een actief is waarvan de gebruiksduur beperkt is, dienen daar conform art. 57, § 2, K.B. W.Venn., in de regel afschrijvingen op toegepast te worden ten einde het bedrag van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur.

Een herwaardering is alsdan volgens het Verslag aan de Koning slechts mogelijk als door de overeenkomstige productiviteit of rentabiliteit van het betrokken actief de uit de herwaardering voortvloeiende hogere afschrijvingskost kan worden gefinancierd. Met andere woorden: het betrokken actief dient voldoende rentabiliteit te genereren die het toelaat de hogere afschrijvingskost ingevolge de herwaardering te dragen. Is dit niet het geval, dan kan het actief waarvan de gebruiksduur beperkt is, niet geherwaardeerd worden. Deze voorwaarde, opgenomen in het Verslag aan de Koning, is naar de mening van de Commissie een explicitering van de passus in art. 57, § 1, *in fine*, K.B. W.Venn., dat de waarde van het actief moet bepaald worden in functie van zijn nut voor de vennootschap. Met deze passus in het Verslag aan de Koning heeft de wetgever naar de mening van de Commissie deze nuttigheidseis willen expliciteren. Nut moet derhalve rekenkundig worden vertaald in de rentabiliteit van het actief.

Om de rentabiliteit te meten van een welbepaald actief⁶, zal het bedrijfsresultaat dat behaald wordt met het betrokken vast actief moeten berekend worden op (boek)jaarbasis. Om het bedrijfsresultaat van het actief te meten, dienen de opbrengsten die het actief genereert verminderd te worden met de kosten van het gebruik van het actief die direct aan het actief kunnen worden toegeschreven of op redelijke of consistente basis aan het actief kunnen worden toegerekend.

6 Deze berekening is geïnspireerd op de definitie van de nettorentabiliteit van de bedrijfsactiva zoals beschreven bij OOGHE, H., VAN WYMEERSCH, C., Handboek Financiële Analyse van de Onderneming, Deel 1, Intersentia, 2003, p. 199-205.

Deze kosten omvatten ook de afschrijvingskost van het vast actief. Anders uitgedrukt zijn de opbrengsten deze die geboekt worden in de klasse 70 tot 74 binnen de minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel⁷. De kosten zijn deze die geboekt worden onder de klasse 60 tot 64 van het rekeningstelsel.

Bedrijfsresultaat van een actief = bedrijfsopbrengsten (70-74 m.b.t. betrokken actief) – bedrijfskosten (60-64 m.b.t. betrokken actief).

Het resultaat dat aldus overblijft, dient aanvaardbaar te blijven in vergelijking met het resultaat dat bekomen wordt zonder rekening te houden met de effecten van de herwaardering. Het bekomen resultaat zal vervolgens worden gedeeld door de geherwaardeerde boekwaarde van het actief. Zodoende wordt een percentage bekomen dat de relatie tussen het bedrijfsresultaat van het actief en het betrokken geherwaardeerde actief duidelijk weerspiegelt.

In het geval dat het niet mogelijk is het resultaat van een individueel actief te schatten, dient een onderneming het resultaat te bepalen van de eenheid waartoe het actief behoort.

Bedrijfsresultaat van de eenheid waartoe het actief behoort = opbrengsten (70-74 van de betrokken eenheid) – kosten (60-64 van de betrokken eenheid).

Ook hier zal vervolgens het bekomen bedrijfsresultaat van de groep activa die een eenheid vormen, gedeeld worden door de geherwaardeerde boekwaarde van het actief.

Uit dit alles mag echter naar de mening van de Commissie niet besloten worden dat de actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde niet zou vereist zijn in het geval dat het potentieel te herwaardenen bestanddeel een actief zou zijn met onbeperkte gebruiksduur waar geen afschrijvingen op toegepast worden. Ook de herwaardering van zo'n actief moet bepaald worden in functie van het nut van het betrokken actief voor de vennootschap. Door de toename van de boekwaarde van het actief ingevolge de herwaardering kan de rentabiliteit dalen zodat deze niet meer binnen een aanvaardbare grens ligt.

⁷ Zoals bepaald in het K.B. 12.09.1983, B.S. 29.09.1983.



Financiële vaste activa

Wat de aandelen betreft die binnen de financiële vaste activa zijn geboekt, kan algemeen gesteld worden dat die rentabiliteit kan berekend worden door enerzijds het financiële resultaat dat wordt behaald met het betrokken actief (zijnde de financiële opbrengsten) te relateren aan de boekwaarde van het financieel vast actief. In de regel zullen deze opbrengsten de effectieve uitkeringen zijn voor minstens het laatste boekjaar van de betrokken vennootschap waarin de aandelen worden aangehouden. Maar de uitkering van een dividend voor enkel het laatste boekjaar moet omzichtig benaderd worden. De dividendenstroom moet in dat geval een duurzaam karakter hebben om er rekening mee te kunnen houden. Voor zover de onderneming over ernstige cijfers voor de toekomst beschikt van de vennootschap waarvan aandelen worden aangehouden met afspraken rond geplande dividenduitkering, kan ook daarmee rekening gehouden worden om de rentabiliteit van de aandelen te berekenen. Maar voorzichtigheid is hier de regel.

Gaat het om aandelen in verbonden ondernemingen waar de onderneming dus de controle over heeft in de zin van art. 5, W.Venn., kan rekening gehouden worden met de winstgevendheid op zich van de betrokken dochter zelf. Bij controle beslist de onderneming immers zelf of al dan niet een dividend wordt uitgekeerd. Vanuit deze invalshoek is de Commissie van mening dat het behaalde resultaat van de voorbije periode mag in rekening genomen worden bij het berekenen van de rentabiliteit, ook al zijn geen of verwaarloosbare dividenden uitgekeerd.

Bij genoteerde aandelen geboekt als financieel vast actief kan de beurskoers ook een indicatie zijn. Maar dan moet deze beurskoers op vaststaande en duurzame wijze uitstijgen boven de boekwaarde van de aandelen. Bijkomend moet de rentabiliteit van het aandeel zoals hoger uitgetekend, aanwezig zijn. Zo zal een stijging van de aandelenprijs ingegeven door speculatie, geen element zijn dat een herwaardering motiveert als deze hogere beurskoers niet onderbouwd is door de rentabiliteit van het actief. Eenzelfde redenering kan gehanteerd worden bij niet genoteerde aandelen. Ook in dit geval kan de reële waarde van de aandelen een indicatie zijn voor een herwaardering, op voorwaarde dat de rentabiliteit van het actief deze hogere waarde onderbouwt. Het feit dat de reële waarde van zowel genoteerde als niet genoteerde aandelen hoger is dan de boekwaarde en dat dus de aandelen zouden kunnen verkocht worden tegen een hogere waarde, motiveert op zich geenszins het boeken van een herwaarderingsmeerwaarde. Financiële activa worden naar intern Belgisch boekhoudrecht niet geboekt aan reële waarde. Enkel als hun waarde, bepaald in functie van hun nut voor de onderneming, uitstijgt boven de boekwaarde, is een herwaardering moge-

lijk. Maar de enkele motivering dat de verkoopprijs van de aandelen hoger zou zijn, is onvoldoende om te besluiten tot een herwaardering. Dit nut moet minstens vertaald worden in rentabiliteit. Een onderneming is immers in de regel bereid een prijs te betalen voor aandelen in het licht van hun toekomstig nut en dus winstgevendheid.

b. Algemene rentabiliteitsvoorwaarde

Indien het actief of de activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf, dient een algemene rentabiliteitsvoorwaarde vervuld te worden naast de reeds besproken actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde voor het betrokken actief.

De tekst van art. 57, § 1, K.B. W.Venn., bepaalt verder dat de bedoelde activa slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of van het betrokken bedrijfsonderdeel.

Het begrip algemene rentabiliteit gaat in wezen uit van de verhouding tussen het resultaat en het geïnvesteerde vermogen waarmee dit resultaat is behaald. Een voldoende rentabiliteit betekent dat het verschil tussen opbrengsten en kosten voldoende is in vergelijking met het geïnvesteerde vermogen, dat men terugvindt op de balans.⁸ Daarbij kan gewerkt worden met de rentabiliteit van de activa of bedrijfsactiva of met de rentabiliteit van het eigen vermogen. Door de herwaardering zal het totaal van de activa en het eigen vermogen stijgen. Hierdoor zal de rentabiliteit in de regel dalen, tenzij de onderneming bijvoorbeeld door maatregelen die de efficiëntie verhogen, uitkijkt op stijgend resultaat. Het komt aan het bestuursorgaan van de vennootschap toe om te oordelen of de rentabiliteit voldoende blijft na een geplande herwaarderingsmeerwaarde indien bij deze herwaardering de algemene rentabiliteitsvoorwaarde van toepassing is.

Indien een onderneming onderscheiden bedrijven in economische zin uitoefent, dient de beschreven rentabiliteit bekeken te worden in functie van het bedrijfsonderdeel binnen hetwelk de herwaardering gepland wordt.

⁸ OOGHE, H., VAN WYMEERSCH, C., Handboek Financiële Analyse van de Onderneming, Deel 1, Intersentia, 2003, p. 6.



Dit houdt in dat enkel kan geherwaardeerd worden als, ondanks de toename van de activa en het eigen vermogen, de rentabiliteit van de onderneming aanvaardbaar blijft. De Commissie is dan ook de mening toegedaan dat deze algemene rentabiliteitsvoorwaarde in de regel moeilijk zal te vervullen zijn bij ondernemingen die hun rentabiliteit nog niet hebben bewezen. Tenzij een onderneming die haar rentabiliteit nog niet heeft bewezen op het tijdstip van de herwaardering een geloofwaardig business plan kan voorleggen waaruit blijkt dat de activiteit winstgevend zal worden en ondanks de herwaardering een aanvaardbare rentabiliteit wordt behaald.

Het is in de praktijk perfect mogelijk dat de actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde van het te herwaarderen actief binnen aanvaardbare grenzen blijft daar waar de algemene rentabiliteitsvoorwaarde negatief uitvalt. Zo bijvoorbeeld kan het individuele actief op zich voldoende resultaat genereren, dat evenwel wordt teniet gedaan door de algemene rentabiliteit van de onderneming. In het geval dat het betrokken actief noodzakelijk is voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan, zal dit actief alsdan niet geherwaardeerd kunnen worden.

4. *Onterecht geboekte herwaarderingsmeerwaarde*

Ten slotte wenst de Commissie in te gaan op de vraag wat het lot is van een geboekte herwaarderingsmeerwaarde in strijd met de hierboven uiteengezette regels.

Het geciteerde Verslag aan de Koning wijdt een passus aan het geval waarin de uitgedrukte meerwaarde naderhand niet gegrond blijkt of nadien verdwijnt ten gevolge, bijvoorbeeld, van nieuwe feiten of doordat de vooruitzichten inzake rentabiliteit waarop de herwaardering was gesteund, niet worden bewaarheid. In dat geval zal de meerwaarde die aan activa werd toebeedeeld, moeten worden afgeboekt tot het beloop van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde. Deze afboeking heeft als tegenboeking het op het passief geboekte bedrag van de uitgedrukte meerwaarde.

Boeking:

12...	Herwaarderingsmeerwaarden	...	...
aan	2...8 Vaste activa: geboekte meerwaarden		...

Het reeds afgeschreven gedeelte kan dan, voor zover dit nog niet zou gebeurd zijn, in toepassing van art. 57, § 3, 1°, K.B. W.Venn., worden overgebracht naar een reserve. In dat geval geldt volgende boeking:

12...	Herwaarderingsmeerwaarden	...
2...89	Vaste activa: geboekte afschrijvingen op meerwaarden	...
aan 2...8	Vaste activa: geboekte meerwaarden	...
133	Beschikbare reserves	...

Aldus verdwijnt de herwaarderingsmeerwaarde uit de balans van de betrokken onderneming.



BEPALING VAN DE FUNCTIONELE VALUTA BIJ FINANCIERINGSVENNOOTSCHAPPEN

ADVIES 2009/10
16 september 2009

52

TREFWOORDEN

*financieringsvennootschappen – functionele valuta –
Special Purpose Entity – treasury vennootschappen*

1 *Inleiding*

De Commissie heeft op vraag van de Minister van Economie onderzocht in welke mate C.B.N.-advies 117/3 – Voeren van de boekhouding en opstellen van de jaarrekening in een andere munt dan de euro¹ – dient toegepast te worden in hoofde van financieringsvennootschappen.

2. *Definitie treasury vennootschappen of financieringsvennootschappen*

Binnen de klijlijnen van dit advies wordt een financieringsvennootschap omschreven als zijnde een vennootschap naar Belgisch recht [of een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap] die als taak heeft om binnen

¹ Bulletin C.B.N. nr. 49, juni 2009, p. 47 – 53.

een al dan niet multinationale groep financieringsactiviteiten te organiseren voor de leden van de groep.

De Commissie denkt in hoofdzaak aan volgende activiteiten:

- a. verstrekken van korte en lange termijnfinanciering aan groepsvennootschappen;
- b. bemiddeling en adviesverlening bij het verkrijgen van externe financiering ten behoeve van groepsvennootschappen;
- c. dagelijks cash-beheer van de verschillende groepsvennootschappen alsmede advisering en ondersteuning van de lokale cash-managers;
- d. verlenen van garantiestelling;
- e. dekken van risico's voortspuitend uit de schommelingen van wisselkoersen;
- f. het adviseren en ondersteunen van de groepsvennootschappen in hun relaties met banken in de meest ruime zin;
- g. het onderhouden van contacten met functionarissen binnen de groep ten behoeve van de financiële besturing van de groep.

Dergelijke entiteit zal met andere woorden de beschikbare middelen van de groep centraliseren en de financiering van [een deel van] de groep regelen. Deze vennootschap zal het werkkapitaal van de groep opvolgen, de externe en interne financieringsbehoefte van de groep bepalen en regelen en de financiële risico's die de groep heeft, in het bijzonder wat betreft interestvoeten en wisselkoersrisico's, bewaken.

De balans van dergelijke entiteiten wordt gekenmerkt – zowel op actief als passief – door belangrijke financiële vorderingen en schulden samen met vaak aanzienlijk ingenomen posities in verschillende valuta.

Dergelijke entiteit zal vaak aan cash-pooling doen, wat inhoudt dat de overtollige middelen die in sommige groepsvennootschappen aanwezig zijn, aan de financieringsvennootschap worden overgemaakt, die deze dan toewijst aan andere groepsleden die financiering nodig hebben. Het zal ook deze vennootschap zijn die indekkingoperaties opzet om de groep te behoeden voor interest- en wisselkoersrisico's. In voorkomend geval zal de financieringsvennootschap zich inlaten met de organisatie van de beleggingen van de groep.



3. *Bepaling van de functionele valuta bij financieringsvennootschappen*

Het eerder verschenen C.B.N.-advies 117/3 is onverwijld van toepassing bij de vaststelling van de functionele valuta, ook van financieringsvennootschappen. Doch, omwille van de specifieke karakteristieken van financieringsvennootschappen werd, zoals reeds gesteld, door de Minister van Economie aan de Commissie gevraagd het bestaand advies 117/3 aan te vullen.

Uit de eerder in dit advies opgenomen definitie van een financieringsvennootschap kan worden afgeleid dat de activiteiten van een financieringsvennootschap in belangrijke mate bestaan uit financiële intragroepsverrichtingen. Dergelijke financieringsvennootschappen worden vaak louter voor dit doel door de moederonderneming opgericht, en verrichten vaak uitsluitend activiteiten die de moederonderneming in het tegenovergestelde geval zelf voor haar rekening zou nemen. Ze zijn in alle opzichten zo goed als steeds een “Special Purpose Entity”.

De vraag is nu of, in het geval een buitenlandse groep met een andere functionele valuta dan de euro een financieringsvennootschap opricht in BELGIË, de boekhouding van dit vehikel kan worden gevoerd en de jaarrekening kan worden opgesteld in de functionele valuta van de groep.

De Commissie oordeelt dat deze vraag in de feiten moet beantwoord worden op basis van de logica opgenomen in het reeds geciteerde advies 117/3.

Vooreerst is het steeds het bestuursorgaan van de financieringsvennootschap dat op oordeelkundige wijze de functionele valuta dient te bepalen als zijnde de valuta die de economische gevolgen van de onderliggende transacties, gebeurtenissen en omstandigheden op de meest getrouwe wijze weergeeft.

Zo zal de Belgische financieringsvennootschap als functionele valuta deze van de groep moeten hanteren indien het bedrijf van deze vennootschap in hoofdzaak wordt uitgeoefend buiten de muntzone van de euro en voor zover het grootste deel van haar tegoeden en verplichtingen en van haar resultaten buiten deze muntzone moeten worden gesitueerd. Dat kan met name het geval zijn voor ondernemingen die hun bedrijf zo goed als vol-

ledig in het buitenland uitoefenen. In deze gevallen speelt de gewenste coherentie met de Belgische context niet of nauwelijks.²

In dat geval als functionele valuta de euro gebruiken, zou een vertekend beeld geven van de economische werkelijkheid. Tevens worden dergelijke Belgische financieringsvennootschappen vaak aangestuurd binnen het kader van het groepsbestuur.

In de keuze van de functionele valuta zal in deze de derde primaire voorwaarde uit advies 117/3 een belangrijke beslissingsfactor uitmaken. De valuta waarin middelen uit (inzonderheid intragroeps-) financieringsactiviteiten (dat wil zeggen bij uitgifte van schuldbewijzen en eigen vermogensinstrumenten) worden gegenereerd, is in deze context vaak een bepalende factor om uit te maken welke valuta gehanteerd dient te worden.

Daarbij moet het geheel en dus de samenhang van de ingenomen posities bekeken worden. Voor zover posities zouden uitgedrukt zijn in een andere valuta dan deze die de groep in hoofdzaak hanteert zoals de euro, maar die via hedging zijn afgedekt in de functionele valuta van de groep, kan er alleen maar op wijzen dat de functionele valuta van de Belgische financieringsvennootschap niet de euro is maar deze van de groep. In dat geval is het economisch risico een risico in de functionele munt van de groep.

Bijgevolg lijkt het de Commissie waarschijnlijk dat de functionele valuta van financieringsvennootschappen wiens bedrijfsactiviteiten als een verlengstuk van die van de moederonderneming worden uitgevoerd, dezelfde functionele valuta zal zijn als deze van de moederonderneming.

Niettegenstaande deze argumenten ervoor pleiten dat de functionele valuta van een financieringsvennootschap in de meeste gevallen dezelfde zal zijn als deze van de moederonderneming, lijkt het de Commissie desalniettemin steeds mogelijk dat de functionele valuta van de financieringsmaatschappij binnen een groep verschilt van deze van de moedervernootschap. Gebeurt het merendeel van de activiteiten van de financieringsvennootschap economisch in een andere valuta dan deze van de moedervernootschap, dan lijkt het de Commissie evident dat de omrekening naar de functionele valuta van de moedervernootschap op haar beurt een vertekend beeld zou geven van de economische werkelijkheid.

² Bulletin C.B.N. nr. 27, februari 1992, p 16-17.





DE SOCIALE BALANS EN DE STATUTAIRE WERKNEMERS

ADVIES 2009/12

14 oktober 2009

52

TREFWOORDEN

sociale balans – statutaire werknemers – personeelsregister – DIMONA

1. Inleiding

Aan de Commissie werd gevraagd of statutaire werknemers dienen opgenomen te worden in de sociale balans van de jaarrekening.

Deze vraag werd reeds behandeld in het CBN-advies S 100¹. Gezien de evoluties die zich sinds het eind van de jaren '90 hebben voorgedaan op vlak van wetgeving en reglementering, leek het de Commissie desalniettemin nuttig om op deze vraag terug te komen en zich vooral toe te spitsen op de werknemers waarop de sociale balans betrekking heeft.

1 Bulletin CBN nr. 39, april 1997, p. 5-59.

Artikelen 91², 94³ en 97⁴, K.B. W.Venn., verwijzen ter zake naar:

- de werknemers ingeschreven in het personeelsregister dat gehouden wordt krachtens het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten (*KB nr. 5*); en
- de werknemers verbonden met de vennootschap door een arbeids- of stageovereenkomst zoals bedoeld door het koninklijk besluit nr. 230 van 21 december 1983 (*KB nr. 230*).

Deze verwijzingen zijn evenwel achterhaald.

Zoals hierna immers kort wordt verduidelijkt, is het personeelsregister geen sociaal document meer in de zin van *KB nr. 5*, en werd het *KB nr. 230* opgeheven door de wet van 24 december 1999 ter bevordering van de werkgelegenheid⁵.

Dit advies heeft tot doel de desbetreffende evoluties inzake wetgeving en reglementering kort te beschrijven en er conclusies uit te trekken voor wat betreft de interpretatie van de bovenbedoelde bepalingen, in afwachting van een aanpassing van het K.B. W.Venn. Voor het overige verwijst de Commissie naar de relevante sociale wetgeving en reglementering.

2 Artikel 91, K.B. W.Venn., schrijft voor dat de sociale balans van het volledig schema van de jaarrekeningen "een staat van de tewerkgestelde personen met uitsplitsing tussen enerzijds de personen ingeschreven in het personeelsregister en anderzijds de uitzendkrachten en ter beschikking van de vennootschap gestelde personen" moet bevatten.

3 Artikel 94, K.B. W.Venn., schrijft voor dat de sociale balans van het verkorte schema van de jaarrekeningen "een staat van de werknemers ingeschreven in het personeelsregister" moet bevatten.

4 Krachtens artikel 97, K.B. W.Venn., dient verstaan te worden onder werknemers ingeschreven in het personeelsregister "de personen ingeschreven in het personeelsregister dat wordt gehouden krachtens het koninklijk besluit nr. 5 van 23 oktober 1978 betreffende het bijhouden van sociale documenten en verbonden met de vennootschap door een arbeidsovereenkomst of door een stageovereenkomst zoals bedoeld door het koninklijk besluit nr. 230 van 21 december 1983".

5 Artikel 53, wet van 24 december 1999 ter bevordering van de werkgelegenheid.



2. Wijzigingen aan het KB nr. 5

De wet van 24 januari 2003⁶ heeft het KB nr. 5 als volgt gewijzigd:

- vooreerst werd het personeelsregister afgeschaft en vervangen door het algemeen personeelsregister en het speciaal personeelsregister⁷;
- voorts werd de Koning de mogelijkheid toegekend om werkgevers vrij te stellen van de verplichting een algemeen personeelsregister bij te houden voor de werknemers van wie gegevens doorgegeven zijn aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ)⁸.

Het is binnen deze context dat het KB van 5 november 2002⁹ op 1 januari 2003 van kracht is geworden. Deze heeft de onmiddellijke aangifte van tewerkstelling geïntroduceerd: de “*Déclaration immédiate/onmiddellijke aangifte*” (DIMONA), een elektronisch bericht waarin de werkgever iedere aanwerving en iedere uitdiensttreding van een werknemer onmiddellijk meldt aan de RSZ.

Het toepassingsgebied van de DIMONA-verplichting is zeer ruim en stelt gelijk met de werknemers “*personen die, anders dan krachtens een arbeidsovereenkomst, arbeid verrichten onder het gezag van een ander persoon*”¹⁰. Van het toepassingsgebied zijn enkel uitzonderlijke categorieën van werknemers uitgesloten zoals mijnwerkers, zeelieden ter koopvaardij, werknemers die occasionele arbeid verrichten, werknemers die arbeidsprestaties verrichten in het kader van een PWA-arbeidsovereenkomst, vrijwilligers...¹¹

De werkgever van wie alle werknemers onderworpen zijn aan de DIMONA-verplichting, is vrijgesteld van het bijhouden van een algemeen personeelsregister. Hij moet enkel een speciaal personeelsregister bijhouden wanneer hij werknemers op meerdere plaatsen tewerkstelt¹².

6 Artikel 2, § 1, 1°, wet van 24 januari 2003 houdende diverse bepalingen met betrekking tot de veralgemening van de onmiddellijke aangifte van tewerkstelling.

7 Artikel 4, § 1, 1° van het KB nr. 5.

8 Artikel 4, § 1 *bis* van het KB nr. 5.

9 KB van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, met toepassing van artikel 38 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels.

10 Artikel 2, 1°, a) van het KB van 5 november 2002.

11 Artikel 3 van het KB van 5 november 2002.

12 KB van 8 augustus 1980 betreffende het bijhouden van sociale documenten.

3. *Opheffing van het KB nr. 230*

De wet van 24 december 1999 ter bevordering van de werkgelegenheid heeft het KB nr. 230 opgeheven. Hierdoor werd de RVA-stageovereenkomst vervangen door de startbaanovereenkomst.

4. *Conclusie*

Uit de aangebrachte wijzigingen in de sociale wetgeving en regelgeving sinds de introductie van de sociale balans, blijkt dat men voor de toepassing van de bepalingen van het K.B. W.Venn. onder “de werknemers ingeschreven in het personeelsregister” de werknemers moet verstaan voor wie de vennootschap een DIMONA-verklaring heeft ingediend bij de RSZ of, indien de werkgever uitzonderlijk niet onderworpen is aan de DIMONA-verplichting, de werknemers ingeschreven in het algemeen personeelsregister.

Wat de statutaire werknemers betreft, bevestigt de Commissie de positie die ze had ingenomen in het voornoemde CBN-advies S100. In feite is ze van mening dat de statutaire werknemers in principe niet hernomen moeten worden in de sociale balans. Indien echter een onderneming in de praktijk de statutaire werknemers inschrijft in het algemeen personeelsregister of indien deze het voorwerp uitmaken van een DIMONA-verklaring, moeten ze worden hernomen in de sociale balans in de hoedanigheid van werknemers verbonden door een contract van onbepaalde duur. Van zodra een onderneming evenveel contractuele als statutaire werknemers tewerkstelt, moet ze deze laatste in ieder geval vermelden in de sociale balans.

De Commissie zal op een gepast moment aan de Regering een voorstel doen tot wijziging van het K.B. W.Venn., teneinde expliciet de in dit advies ontwikkelde interpretatie op te nemen en zodoende de problematiek inzake het achterhaald gebruik van het begrip “personeelsregister” uiteen te zetten, evenals de inadequate verwijzing naar de “stageovereenkomst” zoals bedoeld door het KB nr. 230 van 21 december 1983.





DE BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN HET STELSEL TOT GEDEELTELIJKE VRIJSTELLING VAN BETALING VAN DE BEDRIJFSVOORHEFFING, ZOALS GEREGLD DOOR ARTIKEL 275/3 VAN HET WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN 1992

ADVIES 2009/13
18 november 2009

52

TREFWOORDEN

*bedrijfs subsidie – bedrijfsvoorheffing – compensatie –
exploitatie subsidie – subsidie – vzw – werkingssubsidie*

1. Inleiding

De Commissie werd gevraagd naar de boekhoudkundige verwerking van het stelsel tot gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, zoals geregeld door artikel 275/3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 92), door de verenigingen onderworpen aan de toepassing van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen en het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen.

De Commissie onderzocht meer bepaald het stelsel van artikel 275/3, WIB 92. Dit neemt niet weg dat de conclusies die ze uit dit onderzoek trekt, *mutatis mutandis* uitgebreid kunnen worden naar soortgelijke stelsels van de artikelen 275/1 tot 275/7 van het WIB 92 en naar de handels- en industriële vennootschappen.

Er dient opgemerkt te worden dat het bedrag van bepaalde werkings- en exploitatiesubsidies bepaald wordt in functie van de in aanmerking komende kosten. De Commissie is niet bevoegd om zich uit te spreken over de vraag of de desbetreffende vrijstellingen van betaling al dan niet rechtstreeks in min komen van de bovengenoemde in aanmerking komende kosten.

2. *Modaliteiten van het stelsel tot vrijstelling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92*

Artikel 275/3 werd ingevoerd in het WIB 92 door artikel 106 van de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact¹ en werd aangepast door artikel 30 van de programmawet van 27 december 2006², door artikel 138 van de wet houdende diverse bepalingen (IV) van 25 april 2007³, door artikel 68 van de programmawet van 8 juni 2008⁴, door artikel 8 van de wet houdende diverse bepalingen (I) van 24 juli 2008⁵ en door artikel 16 van de economische herstelwet van 27 maart 2009⁶.

Het 1ste, 2de en 3de lid van § 1 van artikel 275/3, WIB 92, luiden als volgt:

« § 1 De universiteiten en hogescholen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan assistent-onderzoekers, het Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - het “Fonds fédéral de la Recherche Scientifique – FFWO/FNRS” alsmede het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen – FWO, het “Fonds de la Recherche scientifique – FNRS – FRS – FNRS” die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan postdoctorale onderzoekers en die krachtens artikel 270, 1°, bedrijfsvoorheffing op die bezoldigingen verschuldigd zijn, worden vrijgesteld van het storten aan de Schatkist, van 75 pct. van die bedrijfsvoorheffing, op voorwaarde dat ze op die bezoldigingen 100 pct. van die bedrijfsvoorheffing inhouden.

De in het eerste lid bedoelde vrijstelling van storting van 75 pct. van de bedrijfsvoorheffing wordt ook toegekend aan de wetenschappelijke instellingen die daartoe worden erkend bij een besluit vastgesteld na overleg

1 B.S. van 30 december 2005.

2 B.S. van 28 december 2006 – Ed. 3.

3 B.S. van 8 mei 2007 – Ed. 3.

4 B.S. van 16 juni 2008 – Ed. 2.

5 B.S. van 7 augustus 2008.

6 B.S. van 7 april 2009.



in de Ministerraad en die bezoldigingen uitbetalen of toekennen ofwel aan assistent-onderzoekers ofwel aan postdoctorale onderzoekers.

De in het tweede lid bedoelde vrijstelling van storting wordt ook toegekend:

- 1. aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die aan onderzoeksprojecten werken ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten afgesloten met in het eerste en tweede lid bedoelde universiteiten of hogescholen, gevestigd in de Europese Economische Ruimte, of erkende wetenschappelijke instellingen. Die vrijstelling geldt enkel voor de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die in het kader van het onderzoeksproject uitbetaald zijn tijdens de duurtijd van dat project, voor zover die betrekking hebben op een effectieve tewerkstelling in het onderzoeksproject;*
- 2. aan vennootschappen die onder de definitie van « Young Innovative Company » vallen en die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan wetenschappelijk personeel dat als werknemer door deze vennootschap wordt tewerkgesteld. Onder Young Innovative Company wordt verstaan een vennootschap die onderzoeksprojecten uitvoert en, aan het einde van het belastbare tijdperk, aan de volgende voorwaarden voldoet:*
 - a) het gaat om een kleine vennootschap, zoals bedoeld in artikel 15, § 1, van het Wetboek van Vennootschappen;*
 - b) ze bestaat sinds minder dan 10 jaar vóór 1 januari van het jaar waarin de vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing wordt toegekend;*
 - c) ze is niet opgericht in het kader van een concentratie, een herstructurering, een uitbreiding van een vroegere activiteit of een overname van dergelijke activiteiten;*
 - d) ze heeft uitgaven gedaan op het vlak van onderzoek en ontwikkeling die minstens 15 pct. van de totale kosten van het voorgaande belastbaar tijdperk vertegenwoordigen.*
- 3. aan ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma's en die een in § 2 bedoeld diploma hebben.”*

De erkende wetenschappelijke instellingen zijn ook opgenomen in bijlage III *quater* van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92 ⁷.

Teneinde te kunnen genieten van deze vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing, moet de werkgever bepaalde voorwaarden vervullen. Hij moet, op het moment van zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing, het bewijs leveren dat de werknemers voor dewelke de vrijstelling wordt ingeroepen, daadwerkelijk tewerkgesteld waren (als assistent-onderzoekers of postdoctorale onderzoekers,...) tijdens de periode waarop de aangifte in de bedrijfsvoorheffing betrekking heeft.

De oorsprong van deze bepaling is terug te vinden in de programmawet (I) van 24 december 2002 ⁸. Deze drukt de wil uit van de toenmalige Regering “om meer kansen te geven aan wetenschappelijk onderzoek”.

De memorie van toelichting van deze programmawet bepaalt dat “de Regering een maatregel wil invoeren die de schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen bezoldigingen die aan wetenschappelijk onderzoek worden uitbetaald, nog slechts verplicht om een bedrag gelijk aan 50% van de normale verschuldigde bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. Dat betekent concreet dat het moet gaan om op de beoogde bezoldigingen ingehouden bedrijfsvoorheffing die volgens de gewone regels wordt berekend maar die slechts voor 50% ⁹ wordt doorgestort. Het deel van de op de bezoldigingen ingehouden bedrijfsvoorheffing dat niet aan de Schatkist wordt doorgestort, blijft in het vermogen van de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, zijnde de instelling die de wetenschappelijke onderzoeker tewerkstelt” ¹⁰.

De brochure *Innovatief België* ¹¹, uitgegeven door het Federaal wetenschapsbeleid, heeft het principe van deze maatregel als volgt voorgesteld:

“In de praktijk wordt de bedrijfsvoorheffing die moet worden ingehouden op de uitbetaalde bezoldiging van de betrokken onderzoekers verder berekend op de schalen die normaal van toepassing zijn (...). De wet bepaalt

⁷ Koninklijk besluit van 27 augustus 1993 (B.S. van 13 september 1993).

⁸ B.S. van 31 december 2002.

⁹ Het percentage van 50% werd sinds de invoering van de maatregel aangepast.

¹⁰ Parlementaire stukken 50 2124/ (2002/2003).

¹¹ *Innovatief België. Fiscale maatregelen en innovatiepremies voor bedrijven*. Federaal wetenschapsbeleid, 2006.



gewoon dat de werkgevers vrijgesteld zijn van storting aan de Belgische Schatkist van een gedeelte van het bedrag van de bedrijfsvoorheffing dat zij elke maand inhouden op de bezoldiging die zij uitbetalen op de onderzoekers die zij tewerkstellen. Deze vrijstelling bezorgt instellingen die onderzoekers in dienst hebben grotere financiële middelen.

Zij kunnen er onmiddellijk over beschikken op de manier die hen economisch het meest aangewezen lijkt om grotere inspanningen voor de tewerkstelling van onderzoekers te leveren of nieuwe onderzoeksprogramma's of investeringen in nieuwe O&O- uitrusting op te starten".

3. *Boekhoudkundige verwerking van de vrijstelling van betaling*

a. Boekhoudkundige aard van het stelsel tot vrijstelling van betaling, geregeld door art. 275/3, WIB 92

In het CBN-advies 145/1 heeft de Commissie de boekhoudkundige verwerking van tewerkstellingspremies onderzocht, voorzien door de wet tot economische heroriëntering van 4 augustus 1978¹².

Het mechanisme van de vrijstelling van betaling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92, verschilt, wat de modaliteiten betreft, inderdaad van de bovenbedoelde tewerkstellingspremies. Nochtans vertoont het ook identieke eigenschappen:

- het doel dat de wetgever beoogt is, zoals bevestigd wordt door de memoire van toelichting van de bovenbedoelde programmawet van 24 december 2002 alsook door de brochure *Innovatief België*, uitgegeven door het Federaal wetenschapsbeleid, de ondersteuning van de tewerkstelling, in dit geval van onderzoekers;
- bepaalde begunstigden worden onder bepaalde voorwaarden door de overheid voorzien van bijkomende financiële middelen, teneinde de loonkost van het desbetreffend personeel te verminderen.

De gekozen vorm ter vermindering van de loonkost van onderzoekers verschilt van de tewerkstellingspremies. Ze bestaat uit een gedeeltelijke vrijstel-

¹² Bull. CBN nr. 15, oktober 1984, p. 18.

ling van betaling van de bedrijfsvoorheffing. Dit deel van de bedrijfsvoorheffing blijft definitief verworven door de begunstigde van de maatregel. De bijkomende financiële middelen worden bijgevolg verschaft in de vorm van het wegvallen van een schuldvordering.

De Commissie is van mening dat het wegvallen van schuldvordering duidelijk de vorm aanneemt van een subsidie, correlatief aan rechtstreekse of onrechtstreekse bezoldigingen, die vallen onder de bedrijfskosten, toegeschreven aan het desbetreffend wetenschappelijk personeel. Deze subsidie vormt in beginsel een exploitatie- of werkingssubsidie. Ze wordt slechts beschouwd als een kapitaalsubsidie indien alle of een deel van de bezoldigingen geactiveerd worden, m.a.w. indien ze wordt verkregen met het oog op investeringen in vaste activa¹³.

b. Boekhoudkundige verwerking

Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen twee juridische verhoudingen:

- enerzijds deze die haar toepassing vindt tussen de werkgever en de werknemer, krachtens het arbeidscontract dat hen bindt;
- anderzijds deze die haar toepassing vindt tussen de werkgever en de Staat, krachtens de artikelen 270 e.v. van het WIB 92.

De door de werkgever opgelopen loonlast resulteert uit het arbeidscontract dat deze laatste bindt aan de werknemer. De maatregel van vrijstelling van betaling, geregeld door artikel 275/3, WIB 92, houdt geen wijziging in van de verplichtingen die resulteren uit het bestaan van dat arbeidscontract, en meer bepaald de bezoldiging van de onderzoekers die de werkgever tewerkstelt. Deze brutobezoldiging maakt altijd een eigen kost uit van de werkgever.

De verplichting om de bedrijfsvoorheffing af te houden op de brutobezoldiging van de werknemer en deze door te storten aan de Schatkist, vindt haar oorsprong in het WIB 92. De maatregel van vrijstelling heeft enkel betrekking op deze juridische verhouding. De bedrijfsvoorheffing moet steeds voor 100% afgehouden worden, maar enkel het deel waarop de

¹³ Art 95, § 2, VI, K.B. W.Venn., van toepassing op verenigingen.



vrijstelling van betaling niet van toepassing is, moet doorgestort worden aan de Schatkist. Het verschil blijft, krachtens het WIB 92, definitief verworven door de werkgever.

Van zodra dat de loonlast en de vrijstelling van betaling hun oorsprong vinden in verschillende juridische kaders, zou er, volgens de Commissie, niet overgegaan mogen worden op de boeking van deze vrijstelling op de creditzijde van de rekening 620 “Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen”, op gevaar af van niet-naleving van het principe neergeschreven in artikel 25, § 2 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen¹⁴. Deze bepaling verbiedt iedere vorm van compensatie, meer bepaald tussen kosten en opbrengsten, tenzij anders voorzien in het voornoemde koninklijk besluit.

Bijgevolg is de Commissie van mening dat de loonlast van de desbetreffende onderzoekers bruto geregistreerd zal moeten worden. De voorheffing zal voor 100% worden afgehouden en zal aanleiding geven tot de registratie van een schuld op de creditzijde van rekening 453 “Ingehouden voorheffingen”.

Wat verenigingen betreft, zal het wegvallen van een schuldvordering gebeuren door het crediteren van de opbrengstrekening 73 “Lidgeld, schenkingen, legaten en subsidies”¹⁵ en door het debiteren van de bovenvernoemde rekening 453.

De minimumindeling van een algemeen rekeningstelsel, bijgevoegd bij het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, voorziet niet in een specifieke rekening voor deze vorm van subsidie voor het wegvallen van schuldvorderingen.

De Commissie stelt de verenigingen van nu af aan voor om de rekening 73 uit te breiden door creatie van de rekening 738 “Compenserende bedragen ter vermindering van de loonkost” (CBN-advies R 100/1¹⁶).

14 B.S. van 6 februari 2001.

15 Art 95, § 2, VI, K.B. W.Venn., van toepassing op verenigingen.

16 Bull. CBN nr. 5, mei 1979, p. 18-19.

453	Ingehouden voorheffingen	...
	aan 738 Compenserende bedragen	
	ter vermindering van de loonkost	...

Wat de vennootschappen betreft, zal dit wegvallen van de schuldvordering geregistreerd moeten worden onder de bedrijfsopbrengsten, in de rubriek I.D “Andere bedrijfsopbrengsten”, door de boeking op de creditzijde van de rekening 740 “Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen”¹⁷.

Er dient opgemerkt te worden dat, indien alle of een deel van de bezoldigingen in kwestie geactiveerd moeten worden, het deel van de subsidies toegewezen aan de financiering van de bovengenoemde bezoldigingen zou beschouwd moeten worden als een kapitaalsubsidie en bijgevolg geboekt zou moeten worden op de creditzijde van rekening 151 “Kapitaalsubsidies ontvangen in contanten” van de vereniging of 150 “Kapitaalsubsidie” van de vennootschap (CBN-advies 125/8¹⁸).

In dat geval zal deze subsidie bijgevolg op het ritme van de afschrijving van de door de subsidie gefinancierde vaste activa geheel of gedeeltelijk in resultaat moeten genomen worden.

c. Informatieverschaffing in de toelichting van de jaarrekening

Het spreekt voor zich dat de toelichting een passende vermelding moet bevatten van de aard van de vrijstelling van betaling waar de vereniging of vennootschap van geniet, evenals van de boekhoudkundige verwerking ervan.

¹⁷ Art 96, I.D, b), K.B. W.Venn.

¹⁸ Bull. CBN nr. 31, december 1993, p. 21-22.





BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING VAN GROENESTROOM- EN WARMTEKRACHTCERTIFICATEN

ADVIES 2009/14
16 december 2009

52

TREFWOORDEN

certificaten – groenestroomcertificaten – immateriële vaste activa – warmtekrachtcertificaten

1. Inleiding

Aan de Commissie werd om advies gevraagd omtrent de boekhoudkundige behandeling van groenestroom- en warmtekrachtcertificaten. Vooraleer te kunnen overgaan tot de boekhoudkundige analyse, is een studie van het wettelijk kader en het systeem van groenestroom- en warmtekrachtcertificaten noodzakelijk.

a. Europese wetgeving

In het kader van de Kyoto-doelstellingen is de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen¹ een van de prioritaire maatregelen. Het Europees Parlement en de Raad heeft via de Richtlijn

¹ Art. 2, a), Richtlijn 2001/77/EG: hernieuwbare, niet-fossiele energiebronnen (wind, zonne-energie, aardwarmte, golfenergie, getijdenenergie, waterkracht, biomassa, stortgas, rioolwaterzuiveringsgas en biogas).

2001/77/EG² betreffende de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen op de interne elektriciteitsmarkt en de Richtlijn 2004/8/EG³ inzake de bevordering van warmtekrachtkoppeling op basis van de vraag naar nuttige warmte binnen de interne energiemarkt, getracht de productie van *groene elektriciteit* te stimuleren. Bovendien dienden, in navolging van de Richtlijn 2003/54/EG⁴, de Europese landen hun elektriciteitsmarkt vrij te maken tegen uiterlijk 1 juli 2007⁵. Alle lidstaten kregen de mogelijkheid een eigen liberaliseringkalender op te stellen.

b. Belgische wetgeving

In België zijn de bevoegdheden betreffende de elektriciteitsmarkt verdeeld tussen de federale overheid en de gewesten. De federale overheid is bevoegd voor de tarieven van elektriciteit, het hoogspanningsnet (d.i. het transmissienet) met een spanning van meer dan 70 kV (kilovolt), de productie van elektriciteit en kernenergie alsook voor alles wat zich in de Noordzee binnen de Belgische Exclusieve Economische Zone⁶ afspeelt.

De gewesten zijn bevoegd voor de distributie van elektriciteit via netten met een spanning van 70 kV of minder, hernieuwbare energie, warmtekrachtkoppeling en rationeel energiegebruik.

De vrijmaking van de energiemarkt verliep in Vlaanderen, Brussel en Wallonië niet gelijktijdig. De daarmee gepaard gaande wetgeving ter bevordering van het gebruik van hernieuwbare energiebronnen ligt aan de basis van de invoering van het systeem van groenestroom- en warmtekrachtcertificaten.

Om de werking van de elektriciteitsmarkt eerlijk en efficiënt te laten verlopen, werden “reguleringsinstanties” of “regulatoren” opgericht. Er is een regulator voor elk bevoegdheidsdomein: één regulator voor het federale niveau, de CREG⁷, en drie regulatoren voor de gewesten: de VREG voor het Vlaamse Gewest, CWaPE voor het Waalse Gewest en BRUGEL voor het

2 Richtlijn 2001/77/EG van 27 september 2001, *P.B.* L. 283/33, 27 oktober 2001.

3 Richtlijn 2004/8/EG van 11 februari 2004, *P.B.* L. 52, 21 februari 2004.

4 Richtlijn 2003/54/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2003 betreffende gemeenschappelijke regels voor de interne markt voor elektriciteit en houdende intrekking van Richtlijn 96/92/EG, Richtlijn 2003/55/EG en Richtlijn 96/30/EG (*P.B.* L. 176/37, 15 juli 2003).

5 Art. 21, Richtlijn 2003/54/EG.

6 Wet van 22 april 1999 betreffende de Exclusieve Economische Zone (EEZ) van België in de Noordzee.

7 Commissie voor de Regulering van de Elektriciteit en het Gas, opgericht bij wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt (*B.S.* 11 mei 1999).



Brussels Hoofdstedelijk Gewest⁸. De gewestlijke regulatoren zien onder andere toe op de werking van de elektriciteitsmarkt voor wat de aansluitingen op het distributienet betreft, staan in voor de uitreiking van leveringsvergunningen, de erkenning van nieuwe decentrale productie-installaties⁹, het beheer van het systeem van groenestroom- en warmtekrachtcertificaten en voor het stimuleren van het rationeel energiegebruik (REG). Zowel op federaal¹⁰ als op gewestelijk vlak is in een systeem van groenestroomcertificaten voorzien.

A. HET VLAAMS GEWEST

1. *Vrijmaking van de elektriciteitsmarkt*

Vóór de vrijmaking van de elektriciteitsmarkt hadden elektriciteitsafnemers geen keuze bij het bepalen van de elektriciteitsleverancier. Gezinnen en bedrijven konden enkel aansluiten bij de elektriciteitsintercommunale van hun gemeente. Die intercommunale stond in voor de zogenaamde *distributie van elektriciteit*: ze zorgde zowel voor de verkoop van elektriciteit als voor de infrastructuur (het aanleggen van leidingen, het onderhouden ervan en het aansluiten op het net van nieuwe afnemers).

In Vlaanderen wordt de toegang tot het distributienet¹¹ geregeld in Hoofdstuk III van het Elektriciteitsdecreet¹². Conform art. 2 van het besluit van de Vlaamse Regering houdende nadere regeling van de voorwaarden om als afnemer in de zin van art. 12 van het Elektriciteitsdecreet in aanmerking

8 VREG (Vlaamse Reguleringsinstantie voor de Elektriciteits- en Gasmarkt), CWaPE (Commission Wallonne pour l'Energie, en BRUGEL (Brussel Gas Elektriciteit).

9 De "grote" productie-installaties blijven onder de bevoegdheid van de federale overheid (art. 6, § 1, VII, bijzondere wet tot hervorming der instellingen, 8 augustus 1980).

10 Art. 7, wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt (B.S. 11 mei 1999) en het koninklijk besluit van 16 juli 2002 betreffende de instelling van mechanismen voor de bevordering van elektriciteit opgewekt uit hernieuwbare energiebronnen (B.S. 23 augustus 2002).

11 Binnen een geografisch afgebakend gebied het geheel van verbindingen met een nominale spanning gelijk aan of lager dan 70 kV en de daarmee verbonden transformator-, schakel-, verdeel- en onderstations en andere hulpmiddelen die noodzakelijk zijn voor de distributie van elektriciteit op regionaal of lokaal niveau (Art. 2, 2°, decreet van 17 juli 2000 houdende de organisatie van de elektriciteitsmarkt, B.S. 22 september 2000).

12 Decreet van 17 juli 2000 houdende de organisatie van de elektriciteitsmarkt (B.S. 22 september 2000), in de tekst verder aangeduid als het "Elektriciteitsdecreet".

te komen¹³, kan iedereen sinds 1 juli 2003¹⁴ vrij zijn energieleverancier¹⁵ kiezen. Dit betekent dat vanaf 1 juli 2003 alle afnemers in aanmerking komen om toegang te krijgen tot het distributienet, onderhouden door de netbeheerder¹⁶. Afnemers kunnen zowel eindafnemers, leveranciers¹⁷ of tussenpersonen¹⁸ zijn¹⁹. De in aanmerking komende afnemers hebben het recht om contracten af te sluiten voor de levering van elektriciteit met een producent²⁰, leverancier of tussenpersoon van hun keuze.

Het is de taak van de VREG²¹ om voor elk distributienet een netbeheerder aan te wijzen. Is het distributienet in kwestie geheel of gedeeltelijk eigendom van een gemeente of van een groep van gemeenten, dan gebeurt die aanwijzing op voorstel van deze gemeente of groep van gemeenten. De netbeheerders worden aangewezen voor een periode van 12 jaar. De netbeheerder is de maatschappij die instaat voor de uitbating, het onderhoud, de uitbreiding en de verbetering van het distributienet (d.w.z. het lokale elektriciteitsnet²²). In bijna alle gevallen zijn dit de oude intercommunales die vóór de vrijmaking van de energiemarkt de elektriciteit leverden²³.

Na de vrijmaking van de elektriciteitsmarkt werd de distributie van elektriciteit in het Vlaams Gewest opgesplitst in twee activiteiten:

- *De verkoop van elektriciteit*: de levering van energie. Dit gebeurt door de energieleveranciers, die met elkaar concurreren. Vooraleer de leveranciers elektriciteit kunnen leveren in Vlaanderen moeten ze een leve-

13 Besluit van de Vlaamse Regering van 13 juli 2001 (B.S. 17 augustus 2001).

14 Grotere bedrijven waren al langer vrij in de keuze van hun energieleverancier (Art. 2, besluit van 13 juli 2001 van de Vlaamse Regering houdende nadere regeling van de voorwaarden om als afnemer in de zin van art. 12 van het Elektriciteitsdecreet in aanmerking te komen).

15 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit verkoopt aan de eindafnemers (art. 2, 10°, Elektriciteitsdecreet). De eindafnemers zijn de natuurlijke of rechtspersonen die elektriciteit kopen voor eigen gebruik (art. 2, 6°, Elektriciteitsdecreet).

16 De beheerder van een distributienet aangewezen door de reguleringsinstantie, zijnde de VREG (art. 2, 11° en art. 5, Elektriciteitsdecreet).

17 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit verkoopt aan eindafnemers (art. 2, 10°, Elektriciteitsdecreet).

18 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit koopt met het oog op de doorverkoop aan een andere tussenpersoon of aan een leverancier (art. 2, 9°, Elektriciteitsdecreet).

19 Art. 2, 5°, Elektriciteitsdecreet.

20 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit opwekt (art. 2, 12°, Elektriciteitsdecreet).

21 Vlaamse openbare instelling met rechtspersoonlijkheid. Opgericht overeenkomstig art. 4, § 1 van het decreet van 30 april 2004 tot oprichting van het publiekrechtelijk vormgegeven extern verzelfstandig agentschap Vlaamse Reguleringsinstantie voor de Elektriciteits- en Gasmarkt (B.S. 27 mei 2004).

22 Art. 2, 11°, Elektriciteitsdecreet.

23 Er bestaan 2 soorten intercommunales: zuivere en gemengde. In zuivere intercommunales hebben enkel de gemeenten (en soms ook een provincie) het beheer in handen. In gemengde intercommunales is er naast de gemeenten (of provincies) ook een privémaatschappij.



ringsvergunning krijgen van de VREG. Die vergunning wordt enkel toegekend indien ze kunnen bewijzen dat ze technisch voldoende georganiseerd zijn en financieel voldoende draagkrachtig zijn om elektriciteit te verhandelen²⁴. Deze vergunning kan ook weer worden ingetrokken indien de leverancier zich niet aan de reglementen houdt of de energie-wetgeving overtreedt.

- *Het distributienetbeheer*: het uitbaten, onderhouden en ontwikkelen van het distributienet blijft in de vrijgemaakte elektriciteitsmarkt in handen van de distributienetbeheerders. Dit zijn de elektriciteitsintercommunales. Het beheer van het distributienet blijft een monopolieactiviteit omdat het bestaande net zo efficiënt mogelijk moet worden gebruikt. Op deze manier wordt ook vermeden dat verschillende elektriciteitsnetten naast elkaar zouden worden aangelegd.

2. *Het systeem van groenestroomcertificaten*

a. **Toekenning van groenestroomcertificaten**

Het beleid ter bevordering van hernieuwbare energie en rationeel energiegebruik hebben de alternatieve energieopwekking aantrekkelijker gemaakt. Een van de belangrijkste beleidsondersteunende maatregelen ter bevordering van de milieuvriendelijke elektriciteitsopwekking werd door de artikelen 21 e.v. van het Elektriciteitsdecreet ingevoerd: het systeem van groenestroomcertificaten.

Met ‘groene stroom’ wordt elektriciteit bedoeld, opgewekt door gebruik te maken van hernieuwbare energiebronnen²⁵. Dit zijn alle andere energiebronnen dan de fossiele brandstoffen of kernsplijting die op een duurzame wijze ingezet kunnen worden, zoals bijvoorbeeld zonne-energie (via zonnepanelen), windenergie (via windturbines), waterkracht, getijdenenergie en golflagenenergie, aardwarmte, biogas, stortgas en rioolwaterzuiveringsgas, biomassa (bv. vergisting van groente-, fruit- en tuinafval, vergisting van mest of slib of verbranding van houtafval). Ook elektriciteit opgewekt met deze hernieuwbare energiebronnen in hybride installaties die ook met conven-

24 Er vindt ook een juridische toets plaats, onder andere met betrekking tot de professionele betrouwbaarheid.

25 Art. 2, 16°, Elektriciteitsdecreet.

tionele energiebronnen werken, wordt beschouwd als zijnde groene stroom, met inbegrip van hernieuwbare elektriciteit voor accumulatiesystemen en met uitzondering van elektriciteit die afkomstig is van dergelijke systemen²⁶. Een groenestroomcertificaat is een overdraagbaar immaterieel goed dat aantoonst dat een producent in een daarin aangegeven jaar een daarin aangegeven hoeveelheid groene stroom, uitgedrukt in kWh (kilowattuur), heeft opgewekt²⁷.

Voor de groene stroom waarvan de producent (de certificaatgerechtigde) aantoonst dat deze in het Vlaamse Gewest is geproduceerd, verleent de VREG, op aanvraag van de producent²⁸, kosteloos een groenestroomcertificaat per schijf van 1.000 kWh²⁹. De VREG registreert de gegevens van de toegekende groenestroomcertificaten in een centrale databank³⁰. De certificaten worden maandelijks toegekend. Het resterende aantal kWh wordt overgedragen naar de volgende maand. Voor installaties die per jaar meer dan 10.000 kWh elektriciteit opwekken uit een hernieuwbare energiebron, meet de netbeheerder van het net waarop de productie-installatie is aangesloten maandelijks de opgewekte elektriciteit. De netbeheerder brengt de VREG maandelijks op de hoogte van deze meetgegevens. De certificaten worden toegekend op basis van de productiemetingen van de betrokken installatie. Voor installaties die per jaar minder dan 10.000 kWh elektriciteit opwekken, meet de certificaatgerechtigde de in de productie-installatie opgewekte elektriciteit zelf³¹.

Het is de aanvrager van de aansluiting van productie-installaties van elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen die de noodzakelijke kosten draagt

26 Art. 5, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.

27 Art. 2, 17°, Elektriciteitsdecreet.

28 De eigenaar van de elektriciteit kan, op het moment van productie in de betrokken productie-installatie, de toekenning van groenestroomcertificaten aanvragen door een aanvraagdossier op te sturen naar de VREG. De VREG beslist dan, binnen de maand na ontvangst van het dossier, of de elektriciteit voldoet aan de voorwaarden voor het toekennen van groenestroomcertificaten evenals de wijze waarop de hoeveelheid toe te kennen certificaten zal worden berekend. De producent wordt in dat geval de certificaatgerechtigde.

29 Art. 22, Elektriciteitsdecreet.

30 Art. 13, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.

31 Art. 8, § 1 en 2, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen. Voor productie-installaties die elektriciteit opwekken uit afvalstoffen bepaalt de OVAM de hoeveelheid energie die in aanmerking komt voor het verkrijgen van groenestroomcertificaten. OVAM is de Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij.



voor de aansluiting op het distributienet³². De netbeheerder draagt alle overige kosten voor de uitbouw van het distributienet voor de opname en het transport van de geleverde energie.

b. Het gebruik van de groenestroomcertificaten in het kader van de certificatenverplichting³³

Elektriciteitsleveranciers zijn verplicht om een minimumaandeel van hun, aan de eindverbruikers aangesloten op het distributienet, geleverde elektriciteit te halen uit hernieuwbare energiebronnen. Beschikken zij enkel over *grijze stroom* (elektriciteit die niet werd opgewekt uit hernieuwbare energiebronnen), dan zullen zij bijgevolg een minimumaandeel van de door hen geleverde elektriciteit *groen kleuren* door een daarmee overeenstemmende hoeveelheid groenestroomcertificaten aan te kopen³⁴. Iedere leverancier (de certificaatplichtige) die elektriciteit levert aan eindafnemers in het Vlaamse Gewest aangesloten op het distributienet legt, om aan deze quotumplicht te voldoen, jaarlijks, vóór 31 maart van het daaropvolgende jaar, een overeenstemmend aantal groenestroomcertificaten voor aan de VREG³⁵. In die zin is het aantal in te leveren groenestroomcertificaten afhankelijk van het marktaandeel van de leverancier tijdens het jaar voorafgaand aan het jaar waarop de leverancier de certificaten moet overmaken aan de regulator.

Leveranciers die niet zelf elektriciteit produceren, moeten aan groenestroomcertificaten zien te geraken door ze aan te kopen op de markt waar de certificaten worden verhandeld. Dit kan door hetzij rechtstreeks contact

32 Art. 19, § 1, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen. Het eventuele verschil tussen de te betalen aansluitingskost en de werkelijke aansluitingskost wordt gedragen door de netbeheerder op wiens net de aansluiting gerealiseerd wordt.

33 Art. 23 en 23bis, Elektriciteitsdecreet. Omdat de criteria voor het toekennen van groenestroomcertificaten verschillend zijn voor de drie gewesten, kunnen leveranciers in principe enkel die groenestroomcertificaten indienen die door de regulator van dat gewest zijn toegekend. Leveranciers die elektriciteit leveren in de drie gewesten zullen dus verplicht zijn om per gewest aparte groenestroomcertificaten in te leveren. Om het probleem op te lossen van het beperkt aantal toegekende groenestroomcertificaten voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (cfr. infra), wordt evenwel een mechanisme ingevoerd om ook de in Wallonië uitgereikte groenestroomcertificaten in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest te erkennen en bijgevolg te aanvaarden. Ook de wetgeving van het Vlaamse en Waalse Gewest voorziet in die zin bepalingen.

34 Zie hiervoor het gebruik van groenestroomcertificaten als garantie van oorsprong.

35 Leveranciers die deze verplichting niet nakomen, lopen een administratieve boete op van 125 euro per ontbrekend groenestroomcertificaat (art. 37, § 2, Elektriciteitsdecreet). Deze boete wordt opgelegd door de VREG. Betaling ervan komt in de plaats van de inlevering van een groenestroomcertificaat en werkt bijgevolg bevrijdend.

te leggen met verkopers van groenestroomcertificaten dan wel door deze certificaten aan te kopen via het Belpex Green Certificate Exchange, een beursplatform³⁶ opgezet door Belpex (de Belgische elektriciteitsbeurs), in samenwerking met de VREG.

Het aantal groenestroomcertificaten dat in een bepaald jaar moet worden voorgelegd, wordt vastgesteld met een welbepaalde formule, uiteengezet in art. 23, § 2 van het Elektriciteitsdecreet. De groenestroomcertificaten kunnen daartoe worden gebruikt in het jaar waarin ze werden toegekend en in de vijf daaropvolgende boekjaren³⁷. Eens een groenestroomcertificaat werd ingeleverd, is het certificaat niet meer verhandelbaar en kan het niet meer worden gebruikt³⁸.

c. Het gebruik van groenestroomcertificaten als garantie van oorsprong³⁹

Het systeem van de labels van garantie van oorsprong werd geïmplementeerd op Europees niveau door de Richtlijn 2001/77/EG en maakt de *naspeurbaarheid* van elektriciteit afkomstig uit hernieuwbare energiebronnen mogelijk. Een garantie van oorsprong kan worden beschouwd als een soort etiket dat aan een bepaalde hoeveelheid elektriciteit, afkomstig uit een hernieuwbare energiebron, is verbonden.

Eens de opgewekte elektriciteit beschikbaar is op het distributienet, kan immers geen onderscheid meer worden gemaakt tussen elektriciteit afkomstig uit hernieuwbare energiebronnen (groene elektriciteit) en deze die werd opgewekt uit niet-hernieuwbare energiebronnen (grijze elektriciteit). Door aan elk groenestroomcertificaat een garantie van oorsprong te koppelen, kan men zien waar deze groene stroom precies werd opgewekt. Dit garandeert met andere woorden de authenticiteit van de groene stroom. In die zin kan bijvoorbeeld uit een bepaald windmolenpark opgewekte groene stroom slechts één keer als zijnde groene stroom afkomstig uit dat windmolenpark worden verkocht.

36 De 'Belpex GCE' is bedoeld als opportuniteit aan ondernemingen actief in de productie van groene energie en/of op basis van warmtekrachtkoppeling, en aan energieleveranciers met een quotumverplichting inzake groenestroom- en/of warmtekrachtcertificaten.

37 Art. 23, Elektriciteitsdecreet.

38 Art. 14, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.

39 Bewijsstuk om aan te tonen dat een aan eindafnemers geleverde hoeveelheid elektriciteit afkomstig is uit een bepaalde hernieuwbare energiebron, art. 1, § 1, 14°, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.



Elektriciteit mag bijgevolg in Vlaanderen niet worden verkocht als zijnde elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen zonder dat er een passend etiket ‘garantie van oorsprong’ aan werd verbonden. Opdat het systeem betrouwbaar zou werken, is het cruciaal dat iedere garantie van oorsprong slechts één keer wordt gebruikt als bewijsstuk van de levering van elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen.

d. Minimumsteun van de netbeheerder

Om de afzet van een minimaal volume groene stroom tegen een minimale prijs op de markt te verzekeren, wordt in een systeem van minimumaankooprijzen voorzien. In het kader van zijn taak als openbare dienstverlener is de netbeheerder verplicht, van de groenestroomproducent die daarom verzoekt, de groenestroomcertificaten aan te kopen die hem krachtens de wetgeving zijn afgeleverd, tegen een minimumprijs bepaald in functie van de gebruikte productietechnologie⁴⁰.

Op deze manier kennen de netbeheerders een minimumsteun toe voor de productie van elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen die is opgewekt in installaties aangesloten op hun net, indien de producent daarom verzoekt. Als bewijs van zijn productie van elektriciteit draagt de producent het overeenstemmende aantal groenestroomcertificaten over aan de betrokken netbeheerder⁴¹. Elk groenestroomcertificaat kan uiteraard slechts één keer worden overgedragen aan de netbeheerder. De minimumsteun wordt vastgelegd afhankelijk van de gebruikte hernieuwbare energiebron en de gebruikte productietechnologie. Voor zonne-energie bedraagt dit vooralsnog bijvoorbeeld 450 euro per overgedragen certificaat⁴².

De netbeheerders brengen op regelmatige tijdstippen de aan hen overgedragen certificaten op de markt om de kosten verbonden aan de toekenning van de minimumsteun te recupereren. De VREG staat in voor de transparantie en de regulariteit van de verkoop van deze certificaten door de netbeheerder. De groenestroomcertificaten hebben dus een marktwaarde. De certificaten kunnen maximaal voor 5 jaar aangehouden worden,

40 Art. 14, koninklijk besluit van 16 juli 2002 betreffende de instelling van mechanismen voor de bevordering van elektriciteit opgewekt uit hernieuwbare energiebronnen.

41 Deze verplichting tot toekenning van een minimumsteun door de netbeheerder begint bij de inwerkingtreding van een nieuwe productie-installatie en loopt over een periode van 10 jaar, in geval van zonne-energie loopt de verplichting over een periode van 20 jaar. In het geval dat de steun door een beslissing van de Vlaamse overheid niet langer wordt toegekend, vergoedt de Vlaamse Regering voor bestaande installaties de geleden schade (art. 24 § 3, Elektriciteitsdecreet).

42 Art. 24, Elektriciteitsdecreet.

nadien hebben ze geen waarde meer. Lijsten van de overgedragen certificaten en van de certificaten die door de netbeheerders op de markt werden gebracht, worden maandelijks door de netbeheerders aan de VREG meegedeeld⁴³.

e. De handel in groenestroomcertificaten

Groenestroomcertificaten zijn vrij verhandelbaar⁴⁴. De producent heeft de keuze om zijn groenestroomcertificaten te koop aan te bieden op de markt – al dan niet via het veilingplatform van Belpex Green Certificate Exchange – of om een beroep te doen op het hiervoor geschetste systeem van de wettelijke aankoopverplichting door de netbeheerders aan een wettelijk vastgestelde minimumprijs.

Binnen de vijf werkdagen na verkoop deelt de verkoper aan de VREG de gegevens mee met betrekking tot de verhandelde groenestroomcertificaten: de nieuwe eigenaar, de verkoopprijs en de datum van verkoop. De VREG publiceert maandelijks de gemiddelde prijs van de groenestroomcertificaten en biedt op een algemeen toegankelijke manier de mogelijkheid om het aanbod en de vraag van de groenestroomcertificaten bekend te maken⁴⁵.

3. Het systeem van warmtekrachtcertificaten

Een producent kan ook elektriciteit opwekken uit warmtekoppelingsinstallaties. Daarbij wordt niet alleen elektriciteit geproduceerd, maar wordt ook de vrijgekomen warmte gebruikt.

In het Vlaams Gewest bestaat een afzonderlijk certificatenstelsel⁴⁶ ter ondersteuning van kwalitatieve warmtekrachtkoppeling⁴⁷. Een warmtekrachtcertificaat is een overdraagbaar immaterieel goed dat aantoont dat een daarin genoemde warmtekrachtinstallatie, in een daarin aangegeven

43 Art. 24, Elektriciteitsdecreet.

44 Art. 16, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.

45 Art. 17, besluit van de Vlaamse Regering van 5 maart 2004 inzake de bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen.

46 Omschreven in het besluit van 7 juli 2006 van de Vlaamse Regering ter bevordering van de elektriciteitsopwekking in kwalitatieve warmtekrachtinstallaties (B.S. 1 december 2006).

47 Elektriciteit en warmte geproduceerd in een kwalitatieve warmtekrachtinstallatie.



jaar, een warmtekrachtbesparing⁴⁸ van 1.000 kWh heeft gerealiseerd⁴⁹. De toekenning, het gebruik van de warmtekrachtcertificaten in het kader van de certificatenverplichting, het eraan gekoppeld gebruik als garantie van oorsprong, de minimumsteun van de netbeheerders evenals de handel in de warmtekrachtcertificaten verloopt op gelijkaardige wijze als bij de eerder omschreven groenestroomcertificaten.

B. HET WAALS GEWEST

1. *Vrijmaking van de energiemarkt*

Het decreet van 12 april 2001⁵⁰ betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt regelt de aanwijzing van de netbeheerders⁵¹, hun rechten en verplichtingen alsook de toegang⁵² tot de netten⁵³. Het decreet voorziet mede daartoe in de oprichting van een reguleringscommissie, de *Commission wallonne de Régulation pour l’Energie*, hierna CWaPE genoemd, een autonoom orgaan met een adviesopdracht aan de overheid enerzijds en een algemene opdracht van toezicht en controle op de werking van de gewestelijke elektriciteitsmarkt anderzijds⁵⁴.

De Waalse Regering stelt, na advies van de CWaPE, één beheerder aan voor het plaatselijke transmissienet⁵⁵ en één of meerdere beheerder(s) voor

48 De primaire energiebesparing die gerealiseerd wordt door gebruik te maken van een warmtekrachtinstallatie [art. 2, 26°, Elektriciteitsdecreet].

49 Art. 2, 27°, Elektriciteitsdecreet.

50 B.S. 1 mei 2001.

51 De distributienetbeheerder en/of de plaatselijke transmissienetbeheerder, aangewezen overeenkomstig de bepalingen van het decreet (cfr. infra, art. 2, 25°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

52 Het recht om een elektriciteitsnet te mogen gebruiken, en aan de leverancier de mogelijkheid biedt om elektriciteit te leveren, en aan de afnemer van het net om elektriciteit af te nemen of om elektriciteit te injecteren op dat net [art. 2, 28°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt].

53 Geheel van lijnen voor de transmissie van elektriciteit, die gekoppeld zijn aan een groot aantal gebruikers, inclusief de transformatie-, sectioneer- en distributieposten [art. 2, 15°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt].

54 Art. 43, § 2, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

55 Stukken van een net met een spanning van 1 tot 70 kV dat hoofdzakelijk dient voor de transmissie van elektriciteit naar de distributienetten of gebruikt wordt voor uitwisselingsdoeleinden met naburige netten die bepaald worden door de Waalse Regering overeenkomstig artikel 4, lid 1 [art. 2, 16°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt].

het beheer van het distributienet⁵⁶. De distributienetbeheerder is een publiek-rechtelijke rechtspersoon die de vorm mag aannemen van een intercommunale⁵⁷. De distributienetbeheerder wordt aangewezen voor een hernieuwbare maximumtermijn van 20 jaar⁵⁸. De netbeheerder staat in voor de exploitatie, het onderhoud en de ontwikkeling van het net waarvoor hij is aangewezen, teneinde de veiligheid en de continuïteit van de voorziening te waarborgen⁵⁹.

In het Waalse Gewest kunnen vanaf 1 januari 2007 alle afnemers⁶⁰ vrij een elektriciteitsleveringsovereenkomst afsluiten met een leverancier⁶¹ naar hun keuze⁶².

2. Het systeem van groene certificaten

a. Label van garantie van oorsprong⁶³

Om de identificatie van de elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen⁶⁴ en/of hoogrenderende warmtekrachtkoppeling⁶⁵ te vergemakkelijken, wordt

56 De netten met een spanning lager dan of gelijk aan 70 kilovolt (kV), gebruikt voor de transmissie van elektriciteit naar eindafnemers op het gewestelijke of lokale niveau, met uitzondering van het plaatselijk transmissienet (art. 2, 17°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

57 Art. 6, § 1, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

58 Art. 10, § 2, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

59 Art. 11, § 2, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

60 Elke eindafnemer, leverancier of tussenpersoon (art. 2, 37°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

61 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit verkoopt aan eindafnemers. De leverancier produceert of koopt de elektriciteit die hij verkoopt aan de eindafnemers (art. 2, 33°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

62 Art. 8, besluit van 11 mei 2006 van de Waalse Regering betreffende de afnemers die op 1 januari 2007 in aanmerking komen op de elektriciteits- en gasmarkt (B.S. 22 mei 2006).

63 Het gebruik van de labels van oorsprong van garantie wordt uiteengezet in art. 27 van het besluit van 30 november 2006 van de Waalse Regering tot bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen of warmtekrachtkoppeling (B.S. 29 december 2006).

64 Elke energiebron, andere dan de brandstoffen en de splijtstoffen, waarvan het toekomstige gebruik niet wordt beperkt door het verbruik daarvan, met name hydraulische energie, windenergie, zonne-energie, geothermische energie en biomassa (art. 2, 9°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

65 Gecombineerde productie in één proces van warmte en elektriciteit die voldoet aan de criteria bepaald in bijlage III van Richtlijn 2004/8/EG van het Europees Parlement en van de Raad, betreffende de bevordering van de warmtekrachtkoppeling op basis van de vraag naar nuttige warmte binnen de interne energiemarkt (art. 2, 6° en 8°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).



door de Waalse Regering een systeem van labels van garantie van oorsprong⁶⁶ opgezet.

Om labels van garantie van oorsprong (en ook groene certificaten, cfr. infra) te verkrijgen, heeft de producent van elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen en/of hoogrenderende warmtekrachtkoppeling voor zijn productiesite⁶⁷ een *certificaat van garantie van oorsprong* nodig, dat door een erkend controleorgaan wordt afgegeven⁶⁸. Dergelijk certificaat bewijst dat de hoeveelheden elektriciteit geproduceerd op basis van hernieuwbare energiebronnen of van hoogrenderende warmtekrachtkoppeling door die site duidelijk kunnen worden geïdentificeerd en gemeten, en dat die elektriciteit, desgevallend, gekwalificeerd en verkocht mag worden onder het label *électricité garantie d'origine renouvelable et/ou de cogénération à haut rendement*⁶⁹.

Het is de Waalse regulator, CWaPE, die de labels van garantie van oorsprong toekent. Er wordt een label van garantie van oorsprong toegekend per welbepaalde geproduceerde energiehoeveelheid. Deze labels zijn overdraagbaar⁷⁰ en hebben een geldigheidsduur die ingaat op de einddatum van bedoelde productieperiode en afloopt aan het einde van het eerstvolgende kalenderjaar.

Bij afsluiting van een leveringscontract met een afnemer is de leverancier verplicht in het contract te vermelden hoeveel van de door hem verkochte of te koop gestelde elektriciteit werd opgewekt uit primaire energiebronnen⁷¹. Het percentage dat voortkomt uit hernieuwbare energiebronnen of

66 Label ter bevestiging van de hoeveelheid elektriciteit geproduceerd uit hernieuwbare energiebronnen of uit hoogrenderende warmtekrachtkoppeling (art. 2, 13°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

67 Vestigingsplaats van een installatie, bestaande uit één of meerdere eenheden voor elektriciteitsproductie vanaf dezelfde energiebron en via dezelfde elektriciteitsproductiemethode (art. 2, 3°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).

68 Art. 36, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

69 Art. 2, 12°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

70 Art. 36ter, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt.

71 De primaire energiebronnen worden ingedeeld in de volgende categorieën: hernieuwbare energiebronnen, niet hernieuwbare warmtekrachtkoppeling, aardgas, andere fossiele brandstoffen, kernenergie en bronnen van onbekende herkomst. Het aandeel van de bronnen van onbekende herkomst mag niet hoger zijn dan 5% behoudens uitdrukkelijke goedkeuring door de CWaPE (art. 2, § 5, ministerieel besluit van 13 december 2006 tot vastlegging van de methode voor de bepaling van de primaire energiebronnen die gebruikt worden om elektriciteit te produceren, B.S. 22 december 2006). Leveranciers bezorgen de CWaPE jaarlijks vóór 31 maart een verslag over de primaire energiebronnen die gebruikt worden voor de productie van de elektriciteit geleverd in de loop van het afgelopen kalenderjaar.

uit een hoog renderende warmtekrachtkoppeling moet worden gevalideerd d.m.v. labels van garantie van oorsprong⁷².

De leveranciers leggen de labels van garantie van oorsprong voor telkens ze elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen en/of warmtekrachtkoppeling leveren⁷³ aan eindafnemers. Ze bezorgen de netbeheerder maandelijks de lijst van hun eindafnemers die op hun net aangesloten zijn, waarbij per eindafnemer de hoeveelheid van de elektriciteit opgewekt uit hernieuwbare energiebronnen en/of warmtekrachtkoppeling wordt vermeld in verhouding tot de totale hoeveelheid elektriciteit die ze hem leveren. De netbeheerders geven op hun beurt de CWaPE en de betrokken leverancier maandelijks kennis van de verbruiksgegevens van de eindafnemers. Ook hier wordt het aandeel elektriciteit uit hernieuwbare energieën en/of warmtekrachtkoppeling in de totale elektriciteitslevering aan die eindafnemers berekend. Op basis van deze gegevens controleert de CWaPE maandelijks of de leveranciers een voldoende aantal labels van garantie van oorsprong teruggeven. Enkel op die manier hebben hun eindafnemers de garantie dat de aan hen geleverde elektriciteit hernieuwbaar is en/of uit warmtekrachtkoppeling is opgewekt.

b. Toekenning groene certificaten

Om de ontwikkeling van de elektriciteitsproductie uit hernieuwbare energiebronnen en/of warmtekrachtkoppeling te bevorderen, zet de Waalse Regering een systeem van groene certificaten⁷⁴ op, bestemd voor producenten van *groene elektriciteit*. Het betreft elektriciteit voortgebracht door hernieuwbare energiebronnen of door kwaliteitswarmtekrachtkoppeling waarvan de productiebron minstens 10% minder koolstofdioxide genereert ten opzichte van de uitstoting van koolstofdioxide, die jaarlijks bepaald en

72 Art. 4, § 1, g), besluit van 30 maart 2006 van de Waalse Regering betreffende de openbare dienstverplichtingen op de elektriciteitsmarkt (B.S. 24 april 2006).

73 De labels worden maandelijks en uiterlijk 31 maart van elk jaar aan de CWaPE teruggegeven.

74 Het betreft een overdraagbaar document toegekend aan producenten van groene elektriciteit en, via verplichtingen opgelegd aan de leveranciers en de netbeheerders, bestemd om de ontwikkeling van productie-installaties van milieuvriendelijke elektriciteit te bevorderen (art. 2, 14°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt).



bekend gemaakt worden door de CWaPE, door een conventionele productie in moderne referentie-installaties⁷⁵.

Driemaandelijks geeft de producent daartoe de energiemeterstanden door aan CWaPE. Er wordt door de CWaPE een groen certificaat toegekend voor een aantal geproduceerde kWh overeenstemmend met 1 Mwu gedeeld door het percentage koolstofdioxidebesparing⁷⁶. De groene certificaten hebben een geldigheidsduur van vijf jaar⁷⁷. De geldigheidsdatum begint te lopen vanaf het einde van de maand waarin de certificaten zijn toegekend.

c. Gebruik van de groene certificaten

Elk kwartaal worden de elektriciteitsleveringen in Wallonië die door de leveranciers worden aangegeven en door de netbeheerders worden gemeten, aan de CWaPE overgemaakt. Op basis van deze informatie moeten de leveranciers en de netbeheerders aan de CWaPE een quotum⁷⁸ aan groene certificaten inleveren. De leveranciers en de netbeheerders bezorgen vervolgens aan de CWaPE om de drie maanden het aantal groene certificaten dat overeenstemt met het quotum dat hen werd opgelegd⁷⁹. Worden de quota niet in acht genomen, dan moet de leverancier of de netbeheerder een administratieve boete betalen⁸⁰.

75 Art. 2, 11°, decreet betreffende de organisatie van de gewestelijke elektriciteitsmarkt. Daarmee zijn de criteria voor de toekenning van de groenestroomcertificaten gelijkwaardig voor het Waalse Gewest als deze van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (cfr. infra). CWaPE berekent het aantal toe te kennen groenestroomcertificaten aan de producenten op basis van de besparing op het vlak van de uitstoot van CO₂ door de gebruikte installatie in vergelijking met wat een conventionele centrale zou uitstoten om dezelfde hoeveelheid elektriciteit te produceren.

76 Het percentage koolstofdioxidebesparing wordt bepaald door de koolstofdioxidewinst, gemaakt via de geplande kanalen, te delen door de emissies van koolstofdioxide van de klassieke elektrische kanalen waarvan de emissies jaarlijks bepaald en bekendgemaakt worden door de CWaPE.

77 Art. 16, besluit van 30 november 2006 van de Waalse Regering tot bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen of warmtekraftkoppeling (B.S. 29 december 2006).

78 De quota worden in art. 25, § 3 van het besluit van 30 november 2006 van de Waalse Regering tot bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen of warmtekraftkoppeling vastgesteld.

79 Door inlevering keren de groene certificaten terug naar de CWaPE. Ze worden vervolgens onbruikbaar gemaakt in de database.

80 Per ontbrekend certificaat wordt een boete opgelegd van 100 euro (art. 30, besluit van 30 november 2006 van de Waalse Regering tot bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen of warmtekraftkoppeling).

d. Markt van labels van garantie van oorsprong en van de groene certificaten

De authenticiteit van de labels van garantie van oorsprong en van de groene certificaten wordt gewaarborgd door de registratie ervan in een gecentraliseerde gegevensbank die door de CWaPE wordt beheerd. De gegevensbank bevat de gegevens van de producenten, leveranciers, tussenpersonen en netbeheerders die tussenkomen op de markt van de labels van garantie van oorsprong en op de markt van de groene certificaten die worden afgeleverd, uitgewisseld en teruggegeven aan de CWaPE⁸¹.

Van zodra de producent in het bezit is van labels van garantie van oorsprong en/of groene certificaten, kan hij deze verhandelen, los van de verkoop van de door hem effectief geproduceerde elektriciteit.

De groene certificaten zijn niet langer overdraagbaar van zodra ze werden gebruikt door de leverancier of de netbeheerder om te voldoen aan de quota-verplichting. Ook de labels van garantie van oorsprong zijn niet langer overdraagbaar eens ze werden gebruikt om te voldoen aan de eerder vermelde verplichtingen (cfr. supra).

e. Minimumsteun

De netbeheerder is verplicht de overtollige productie van de op zijn net aangesloten producenten van groene elektriciteit tegen marktprijzen te kopen. Is de overtollige productie groter dan de verbruikscapaciteit van de netbeheerder, dan licht de netbeheerder de leveranciers daarvan in. De leveranciers kopen de overtollige productie op naar rato van de elektriciteitshoeveelheden die ze leveren op het grondgebied van de netbeheerder waar de installaties van de betrokken producenten van groene elektriciteit gevestigd zijn⁸².

81 Art. 21, § 2, besluit van 30 november 2006 van de Waalse Regering tot bevordering van elektriciteitsopwekking uit hernieuwbare energiebronnen of warmtekrachtkoppeling.

82 Art. 24, besluit van 30 maart 2006 van de Waalse Regering betreffende de openbare dienstverplichtingen op de elektriciteitsmarkt.



De producent van groene elektriciteit kan een deel of het geheel van de groene certificaten die hem zijn toegekend rechtstreeks aan de netbeheerder overmaken⁸³. De duur van deze verplichting tot aankoop van groene certificaten wordt door CWaPE bepaald⁸⁴.

3. *Het systeem van warmtekrachtcertificaten*

In het Waalse Gewest komen kwalitatieve warmtekrachtkoppeliningsinstallaties in aanmerking voor de toekenning van eerder besproken groene certificaten.

C. HET BRUSSELS HOOFDSTEDELIJK GEWEST

1. *Vrijmaking van de energiemarkt*

De ordonnantie van 19 juli 2001⁸⁵ betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest regelt het beheer van het gewestelijk transmissienet⁸⁶, van het distributienet⁸⁷ alsook de toegang tot beide netten⁸⁸.

De Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wijst de intercommunale, die over het eigendoms- of gebruiksrecht van de zich op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bevindende distribu-

83 Art. 24ter, besluit van 30 maart 2006 van de Waalse Regering betreffende de openbare dienstverplichtingen op de elektriciteitsmarkt.

84 De prijs van het groene certificaat waarvoor de netbeheerder een aankoopverplichting opgelegd krijgt, wordt op 65 euro vastgelegd (art. 24quinquies, besluit van 30 maart 2006 van de Waalse Regering betreffende de openbare dienstverplichtingen op de elektriciteitsmarkt).

85 Ook wel de "Elektriciteitsordonnantie" genoemd, B.S. 17 november 2001.

86 Het net met nominale spanning van 36 kV liggend op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (art. 2, 11°, Elektriciteitsordonnantie).

87 De netten met een spanning lager dan 36 kV, liggend op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (art. 2, 12°, Elektriciteitsordonnantie).

88 Het geheel van kabels en lijnen, alsook de aansluitingen, injectie-, transformator- en verdeelcabines, dispatching en installaties voor controle op afstand, alsmede alle daarbij horende installaties, die dienen voor het vervoer, het gewestelijk vervoer of de distributie van elektriciteit (art. 2, 9°, Elektriciteitsordonnantie).

tienetten beschikt, aan als de distributienetbeheerder⁸⁹. Deze aanwijziging gebeurt voor een termijn van twintig jaar. De distributienetbeheerder is verantwoordelijk voor de uitbating, het onderhoud en de ontwikkeling van het distributienet, met de bedoeling de regelmaat en de kwaliteit van de energievoorziening te verzekeren. Hiertoe wordt de distributienetbeheerder belast met onder andere de volgende taken: verbetering, vernieuwing en uitbreiding van het net, installatie en het ter beschikking stellen van de aansluitingen, onderhoud en bestuur van het net. Gelijkaardige bepalingen zijn van toepassing voor de transmissienetbeheerder⁹⁰.

De distributienetbeheerder verleent, onder bepaalde voorwaarden vastgesteld in het technisch reglement⁹¹, toegang tot het net⁹² aan:

- de leveranciers⁹³ die beschikken over een leveringsvergunning voor de distributie van de elektriciteit bestemd voor hun afnemers die zijn aangesloten op het distributienet. De leveranciers kopen met andere woorden de energie bij de producent aan en verkopen deze aan afnemers;
- de producenten⁹⁴ die één of meerderen productieinstallaties hebben, gelegen in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest; en
- de gebruikers die gemachtigd zijn om een aanvraag tot toegang in te dienen en die zijn aangesloten op ditzelfde net⁹⁵.

De in aanmerking komende afnemers en de toegang tot het distributienet worden voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest vastgesteld in art. 13 van Hoofdstuk III van de Elektriciteitsordonnantie. Met ‘in aanmerking komen’ wordt bedoeld dat deze afnemers zelf hun leverancier mogen kiezen en

89 Art. 6, § 1, Elektriciteitsordonnantie.

90 Artikelen 3 tot en met 5, Elektriciteitsordonnantie.

91 Reglement voor het beheer van het elektriciteitsdistributienet in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en van de toegang ertoe, opgemaakt bij toepassing van art. 11 van de Elektriciteitsordonnantie, *B.S.* 13 juli 2006. Dit reglement bepaalt o.a. de minimale technische vereisten voor de aansluiting op het net, de voorwaarden voor toegang tot het net en de respectievelijke verantwoordelijkheden van de netbeheerders en van de gebruikers die aangesloten zijn op deze netten (art. 2, 22° en art. 9ter, Elektriciteitsordonnantie).

92 Wie toegang krijgt tot het net kan zelf zijn leverancier kiezen.

93 Elke natuurlijke of rechtspersoon die elektriciteit verkoopt (art. 2, 14°, Elektriciteitsordonnantie).

94 Het betreft natuurlijke of rechtspersonen die elektriciteit produceren (art. 2, 4°, Elektriciteitsordonnantie).

95 Art. 9bis, Elektriciteitsordonnantie.



zich daartoe aansluiten op het distributienet⁹⁶. Huishoudelijke afnemers⁹⁷ aangesloten op het distributienet kwamen uiterlijk op 1 juli 2007 in aanmerking, huishoudelijke afnemers die kozen voor de levering van groene elektriciteit⁹⁸ reeds vanaf 1 januari 2007⁹⁹.

De leveranciers komen in aanmerking voor de hoeveelheid elektriciteit verbruikt door hun eindafnemers. De leveranciers beschikken over een leveringsvergunning om aan deze afnemers elektriciteit te leveren voor een verbruikslocatie in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

2. *Het systeem van groenestroomcertificaten*

De liberalisering laat afnemers toe een leverancier te kiezen die een aanzienlijk deel groene energie aanbiedt. De ontwikkeling van een mechanisme van groenestroomcertificaten was een belangrijke stap in deze richting. Meteen werden hierdoor de producenten aangespoord om over te stappen naar de opwekking van groene elektriciteit en warmtekrachtkoppeling¹⁰⁰.

Een groenestroomcertificaat wordt in de bepalingen van toepassing op het Brussels Hoofdstedelijk Gewest omschreven¹⁰¹ als zijnde een overdraagbare en verhandelbare titel toegekend voor opgewekte groene elektriciteit of elektriciteit geproduceerd op basis van warmtekrachtkoppeling, volgens de voorwaarden bepaald krachtens art. 28 van de Elektriciteitsordonnantie. Om groenestroomcertificaten te kunnen verkrijgen, moet een installatie voor de productie van groene elektriciteit of van warmtekracht, gelegen op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, het voorwerp

96 Art. 2, 17°, Elektriciteitsordonnantie.

97 De op het net aangesloten afnemer die elektriciteit aankoopt voor hoofdzakelijk huishoudelijk gebruik en waarvan de factuur wordt opgemaakt op zijn eigen naam (art. 2, 29°, Elektriciteitsordonnantie).

98 Elektriciteit voortgebracht door de volgende energiebronnen: hydraulische energie via installaties van minder dan 10 MW, windenergie, zonne-energie, geothermische energie, biogas (en biomassa) (art. 2, 7°, Elektriciteitsordonnantie). Art. 33bis van de Elektriciteitsordonnantie voegt daaraan toe dat het elektriciteit betreft, opgewekt in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, dat een label van garantie van oorsprong krijgt (cfr. infra).

99 Eindgebruikers die meer dan 10 GWh (gigawattuur) per jaar en per verbruikslocatie verbruiken, kwamen reeds in aanmerking vanaf 1 januari 2003. Iedere professionele afnemer kwam in aanmerking vanaf 1 juli 2004.

100 Gecombineerde productie van warmte en elektriciteit (art. 2, 6°, Elektriciteitsordonnantie).

101 Art. 2, 8°, Elektriciteitsordonnantie.

uitmaken van een voorafgaandelijke certificering¹⁰². Deze certificering verklaart dat de betrokken installatie daadwerkelijk een installatie voor de productie van groene elektriciteit of van warmtekracht is. Deze certificering gebeurt door BRUGEL¹⁰³, de reguleringscommissie voor gas en elektriciteit in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

a. Toekenning groenestroomcertificaten

Aan de hand van de gegevens die door de meetinstrumenten van de gecertificeerde installaties worden opgenomen, kent BRUGEL trimesterieel groenestroomcertificaten toe aan welbepaalde installaties. De installatie moet hiervoor voldoen aan een aantal voorwaarden¹⁰⁴. Een van de voorwaarden is dat de installatie een relatieve CO₂-besparing heeft van minimaal 5%. De toekenning van groenestroomcertificaten geschiedt geïnformatiseerd en bijgevolg onder immateriële vorm, door inschrijving van een titel voor groenestroomcertificaten op het krediet van de rekening die overeenkomt met de installatie in een gegevensbank die door BRUGEL wordt beheerd. Elk groenestroomcertificaat heeft een geldigheidsduur van vijf jaar vanaf de dag waarop het werd toegekend¹⁰⁵.

b. Het gebruik van de groenestroomcertificaten in het kader van de certificatenverplichting¹⁰⁶

Iedere leverancier levert aan BRUGEL een aantal groenestroomcertificaten af, dat afhankelijk is van het geheel van leveringen in de loop van het jaar aan in aanmerking komende afnemers gevestigd op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest¹⁰⁷. Elke leverancier deelt hiertoe ten

102 Art. 2, besluit van 6 mei 2004 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering betreffende de promotie van groene elektriciteit en van kwaliteitswarmtekrachtkoppeling, *B.S.* 28 juni 2004.

103 Oppericht door art. 30*bis*, §1, Elektriciteitsordonnantie.

104 De voorwaarden zijn opgenomen in art. 14, § 1, besluit van 6 mei 2004 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering betreffende de promotie van groene elektriciteit en van kwaliteitswarmtekrachtkoppeling, *B.S.* 28 juni 2004).

105 Art. 20, besluit van 6 mei 2004 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering betreffende de promotie van groene elektriciteit en van kwaliteitswarmtekrachtkoppeling, *B.S.* 28 juni 2004).

106 Aangezien de beperkte toekenning van groenestroomcertificaten aan producenten in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest waren, in 2007, het merendeel van de aan BRUGEL ingeleverde groenestroomcertificaten Waalse groenestroomcertificaten.

107 In het Brussels hoofdstedelijk Gewest werd het concept van "groene leverancier" uitgewerkt, zijnde een leverancier die een minimumhoeveelheid aan groene stroom levert aan de eindafnemers. Het aantal groenestroomcertificaten wordt berekend op basis van quota. Deze worden elk jaar bij besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering vastgesteld (art. 28, § 2, Elektriciteitsordonnantie).



laatste op 31 januari van elk jaar aan BRUGEL de cijfers mee betreffende de leveringen die hij tijdens het voorgaande jaar heeft verricht. De leveranciers duiden daarbij aan welke eindafnemers werden bevoorrad met groene electriciteit (aan de hand van de labels van garantie van oorsprong (cfr. infra) die in dit kader door de leverancier moeten worden voorgelegd). Op basis van deze gegevens berekent en deelt BRUGEL aan iedere leverancier ten laatste op 28 februari mee hoeveel certificaten deze moet afgeven. De leverancier duidt vervolgens aan welke van de groenestroomcertificaten die op zijn rekening staan in rekening moeten worden gebracht tot naleving van deze verplichting. Elk in rekening gebracht certificaat wordt vervolgens in de gegevensbank geannuleerd. In geval van niet naleving van deze verplichting, legt BRUGEL aan de leverancier een administratieve boete¹⁰⁸ op. Leveranciers die zelf geen producent zijn van groene elektriciteit, zullen de groenestroomcertificaten moeten aankopen.

c. De handel in groenestroomcertificaten

De groenestroomcertificaten zijn vrij overdraagbaar en verhandelbaar¹⁰⁹. BRUGEL maakt elk jaar de gemiddelde prijs bekend van de groenestroomcertificaten die tijdens het voorafgaande jaar werden verhandeld. De markt van groenestroomcertificaten bestaat sinds mei 2004¹¹⁰.

d. Label van garantie van oorsprong

De Europese landen voerden een mechanisme in waarmee groene stroom op Europese schaal kan worden opgespoord. Een label van garantie van oorsprong wordt door BRUGEL toegekend aan de titularis van een gecertificeerde installatie¹¹¹ voor de opwekking van een bepaalde hoeveelheid

108 Het bedrag van de boete voor het niet inleveren van de quotum groenestroomcertificaten werd voor 2007 en de volgende jaren vastgesteld op 100 euro per ontbrekend certificaat.

109 Elke natuurlijke of rechtspersoon die groenestroomcertificaten wenst te kopen of te verkopen moet zich vooraf een rekening hebben laten toekennen in de gegevensbank.

110 Besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 6 mei 2004 betreffende de promotie van groene elektriciteit en kwaliteitswarmtekraftkoppeling, *B.S.* 28 juni 2004.

111 De Regering bepaalt de criteria en de procedure voor de toekenning, de erkenning, de herziening en de intrekking van het certificaat van garantie van oorsprong.

elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen¹¹² of aan de titularis van een hoogrenderende warmtekrachtinstallatie.

Het label wordt afgeleverd per productielocatie en vermeldt de energiebron die aan de basis ligt van de productie, de geproduceerde hoeveelheid en de datum en de plaats van productie. Het bewijst dat de door deze productielocatie geproduceerde hoeveelheden groene elektriciteit duidelijk kunnen worden geïdentificeerd en gemeten, dat deze elektriciteit kan worden bestempeld als en verkocht onder de benaming *groene elektriciteit met garantie van oorsprong*. In voorkomend geval, indien de installaties voor de productie van groene stroom het kwaliteitscriterium halen, zullen zij tevens recht geven op de toekenning van groenestroomcertificaten¹¹³.

De driemaandelijkse toekenning van de labels van garantie van oorsprong geschiedt onder immateriële vorm in een gegevensbank die door BRUGEL wordt beheerd. Deze labels hebben een geldigheidsduur die aanvangt op de datum van het einde van de betrokken productieperiode en eindigt op het einde van het eerste kalenderjaar dat er op volgt. Wordt een label van garantie van oorsprong nog niet gebruikt op het einde van dat jaar, dan wordt het vernietigd.

De leveranciers moeten deze labels van garantie van oorsprong voorleggen¹¹⁴ telkens ze elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen leveren. Daartoe moeten ze zelf bij de producenten van deze energie garanties van oorsprong verwerven of zelf stroom uit hernieuwbare energiebronnen opwekken. Leveranciers zijn verplicht een lijst te bezorgen van de klanten aan wie zij deze groene stroom leveren. Samen met de gegevens omtrent het verbruik van deze afnemers kan worden berekend hoeveel garanties van oorsprong de leverancier moet voorleggen. Dit systeem biedt de autoriteiten de zekerheid dat er evenveel groene stroom wordt opgewekt als er wordt verkocht. Bovendien kan op die manier dezelfde eenheid elektriciteit uit hernieuwbare energiebronnen nooit door verschillende leveranciers

112 Met oog op de toewijziging van de 'labels van garantie van oorsprong', wordt onder hernieuwbare energiebronnen begrepen, de niet-fossiele energiebronnen zoals wind, zonne-energie, aardwarmte, golfenergie, getijdenenergie, waterkracht, biomassa, stortgas, rioolwaterzuiveringsgas en biogas (art. 11, besluit van 6 mei 2004 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering betreffende de promotie van groene elektriciteit en van kwaliteitswarmtekrachtkoppeling, B.S. 28 juni 2004).

113 Art. 27, § 1, Elektriciteitsordonnantie.

114 BRUGEL berekent op basis van de door de leveranciers geleverde groene elektriciteit hoeveel labels van garantie van oorsprong haar jaarlijks moeten worden voorgelegd.



tegelijkertijd als ‘groen’ worden bestempeld. Doelstelling is om door middel van dit systeem de aangroei van de productie van groene stroom te garanderen wanneer ook de vraag van de leveranciers groot is.

Elk label van garantie van oorsprong is vrij overdraagbaar en verhandelbaar, op dezelfde wijze als de groenestroomcertificaten¹¹⁵ (cfr. infra). Elke natuurlijke of rechtspersoon die labels van garantie van oorsprong wenst te kopen of verkopen, moet zich evenwel vooraf een rekening hebben laten toekennen in de gegevensbank waarvan eerder sprake.

BRUGEL maakt, op basis van de voorgelegde labels van garantie van oorsprong, op haar website het percentage groene elektriciteit bekend dat door elke leveranciers in de loop van het betrokken jaar wordt geleverd aan klanten gesitueerd in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

e. Minimumsteun aan de producenten

Slaagt een producent¹¹⁶ uit het Brussels Hoofdstedelijk Gewest er niet volledig in zijn geproduceerde energie te verkopen, dan zijn de leveranciers die instaan voor de levering aan de afnemers verplicht tot aankoop van deze elektriciteitsoverschotten, en dit tegen de marktprijs en binnen de grenzen van de behoeften van hun afnemers. Bovenop die behoeften wordt de verplichting overgedragen op de andere leveranciers¹¹⁷.

3. *Het systeem van warmtekrachtcertificaten*

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest komen kwalitatieve warmtekrachtkoppelinginstallaties in aanmerking voor de toekenning van groenestroomcertificaten.

De distributienetbeheerder is op zijn beurt verplicht tot overname van de door kwalitatief warmtekrachtkoppeling geproduceerde elektriciteit die noch zelf verbruikt, noch aan derden geleverd wordt, en dit binnen de grenzen van zijn behoeften¹¹⁸.

115 Art. 12, § 4, besluit van 6 mei 2004 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering betreffende de promotie van groene elektriciteit en van kwaliteitswarmtekrachtkoppeling, B.S. 28 juni 2004.

116 Wiens productie voldoet aan de voorwaarden tot toekenning van een label van garantie van oorsprong en, in voorkomend geval, tot toekenning van groenestroomcertificaten.

117 Art. 27, § 3, Elektriciteitsordornantie.

118 Art. 24bis, 1°, Elektriciteitsordornantie.

D. OFFSHORE WINDENERGIE

Aangezien de Noordzee onder de federale bevoegdheid valt (cfr. supra), werd voor de opwekking van elektriciteit uit het windmolenpark in de Noordzee een apart systeem uitgewerkt. Hiervoor zal de bevoegde federale overheid groenestroomcertificaten toekennen¹¹⁹. Vermits de gewestelijke regulatoren in principe enkel eigen groenestroomcertificaten aanvaarden voor de inleveringsverplichting door de leveranciers, kunnen hiervoor geen federale groenestroomcertificaten worden ingediend. Daarom heeft de federale wetgever beslist dat ELIA¹²⁰, belast met het beheer van het transmissienet, de groenestroomcertificaten toegekend door de federale overheid moet aankopen tegen een vastgestelde prijs. Aangezien er echter geen markt is waarop ELIA op haar beurt deze certificaten kan verkopen, zal ELIA de kostprijs van deze aankopen doorrekenen in de tarieven aan de gebruikers van het transmissienet.

E. BOEKHOUDKUNDIGE VERWERKING

Alhoewel er grote gelijkenissen zijn met advies 179/1 *Boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten*¹²¹, wijst de Commissie evenwel op een aantal belangrijke verschillen tussen de groenestroom- en warmtekrachtcertificaten en de broeikasgasemissierechten. Het belangrijkste verschil is dat de partijen die certificaatgerechtigd zijn (de producenten), niet (altijd) dezelfde zijn als degenen die de certificaten moet indienen om aan de quotumverplichting te voldoen (de certificaatplichtingen, zijnde de leveranciers). Dit is wel het geval voor broeikasgasemissierechten, waar de rollen van certificaatgerechtigde en quotumplichtige partij altijd samenvallen. Toch hebben beide systemen gemeenschappelijk dat de certificaten en broeikasgasemissierechten kunnen verhandeld worden als onderdeel van het proces gericht op het inleveren van een voldoende aantal certificaten/broeikasgasemissierechten.

119 KB van 16.07.2002 betreffende de instelling van mechanismen voor de bevordering van elektriciteit opgewekt uit hernieuwbare energiebronnen (B.S. 23.08.2002).

120 Federaal transmissienetbeheerder sinds 17 september 2002.

121 C.B.N.-advies 179/1 (augustus 2005).



1. Boekhoudkundige verwerking bij de producent

De toekenning van de groenestroomcertificaten¹²² betreft een soort van tegemoetkoming van de overheid voor de aanzienlijke investering verricht door de producent ter productie van energie uit hernieuwbare energiebronnen¹²³.

De certificaten vormen, zoals tevens in het eerder verschenen advies 179/1¹²⁴ werd gesteld, een soort van betaalmiddel en kunnen worden beschouwd als onlichamelijk roerende zakelijke rechten¹²⁵ of roerende rechten van immateriële aard¹²⁶. Gezien de omschrijving die art. 95, K.B. W.Venn., geeft aan de inhoud van de post *Immateriële vaste activa*, lijkt het de Commissie aangewezen de aan de producent toegekende certificaten onder de *Immateriële vaste activa* op te nemen. Hiertoe kan de in advies 179/1 voorgestelde rekening ‘2140¹²⁷’ eventueel verder worden onderverdeeld.

Op moment van toekenning van de certificaten (maandelijks) door de gewestelijke regulator aan de producent, worden deze certificaten in de boekhouding van de producent opgenomen aan aanschaffingswaarde¹²⁸. Het

122 Enkel de boekhoudkundige verwerking van de groenestroomcertificaten wordt hier geïllustreerd.

De boekhoudkundige behandeling van de warmtekrachtcertificaten alsook van de labels van garantie van oorsprong gebeurt op een gelijkaardige manier.

123 De voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om certificaatgerechtigd te zijn, verschillen, zoals eerder uiteengezet in dit advies, tussen de drie gewesten onderling.

124 C.B.N.-advies 179/1 *Boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten*, 26 november 2008 (update).

125 W. Geldhof & D. Hommez, *Handel in schone en vuile lucht: groenestroomcertificaten en verhandelbare emissierechten vanuit kikkorsperspectief*, TBH, 2004/8, oktober 2004, p. 831.

126 P. Delaisse, V. Sepulchre & R. Winzsor, *Kyoto, Climat et commerce de CO2 : fondements juridiques, économiques et stratégiques*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 153. In die zin kan ook worden verwezen naar de Beslissing nr. E.T.113.522 van 26 februari 2008 waarbij de btw-administratie heeft beslist om de verhandeling van groenestroom- en warmtekrachtcertificatenrechten vergelijkbaar te stellen met de verhandeling van licentierechten, waarop het normale belastingtarief van 21% van toepassing is. In het verleden was dat niet het geval omdat de certificaten werden beschouwd als verhandelbare waardepapieren (Beslissing nr. E.T. 110.775 van 28 februari 2006 voor de groenestroomcertificaten en Beslissing nr. E.T. 110.775/2 van 24 april 2006 voor de warmtekrachtcertificaten) dewelke voor de btw de vrijstelling genoten van art. 44, § 3, 10°, W.BTW. Vanaf 1 april 2008 wordt de verhandeling van groenestroom- en warmtekrachtcertificaten dus beschouwd als een dienst zoals bedoeld in art. 18, § 1, tweede lid, 7°, W.BTW.

127 Deze rekening betreft een afzonderlijk gecreëerde rekening onder de *Immateriële vaste activa* en wordt in advies 179/1 m.b.t. de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten voorgesteld voor de opname van de toegewezen emissierechten.

128 Onverminderd de toepassing van de artikelen 29, 57, 67, 69, 71, 73 en 77, wordt elk actiefbestanddeel gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen. Onder aanschaffingswaarde wordt verstaan: of de aanschaffingsprijs zoals bepaald in artikel 36, of de vervaardigingsprijs zoals bepaald in artikel 37, of de inbrengwaarde zoals bepaald in artikel 39 (art. 35, K.B. W.Venn.).

voorzichtigheidsprincipe¹²⁹ in acht nemende, kan de minimumsteun die de netbeheerder zou betalen in het kader van zijn verplichte overname worden beschouwd als de aanschaffingswaarde, aangezien dit de waarde betreft waartegen de producent de certificaten steeds kan realiseren. Op hetzelfde moment wordt dit bedrag opgenomen onder de *Overige Opbrengsten*. Op deze manier worden de opbrengsten in resultaat genomen in de periode waarin ook de productiekosten worden gedragen (overeenstemmingsprincipe).

Groenestroomcertificaten hebben een gebruiksduur van 5 jaar. Gezien de netbeheerder verplicht is om, tijdens deze periode, op verzoek van de producent de certificaten aan te kopen tegen een wettelijk vastgelegde minimumprijs, en bijgevolg de waarde van de certificaten tijdens hun gebruiksduur nagenoeg ongewijzigd blijft, worden geen afschrijvingen geboekt¹³⁰. Desnoods zal, in het geval dat de wettelijk vastgelegde minimumprijs zou dalen, deze waarde dienen te worden aangepast aan deze lagere waarde.

Boeking bij toekenning van de groenestroomcertificaten:

2140 Groenestroomcertificaten	...
aan 743 – 749 Diverse bedrijfsopbrengsten	...

De opbrengsten voortvloeiende uit de toegekende certificaten voor de laatste maand van het boekjaar worden op balansdatum nog aan de boekingsperiode toegerekend.

Boeking toerekening groenestroomcertificaten op balansdatum:

404 Te innen opbrengsten	...
aan 743 – 749 Diverse bedrijfsopbrengsten	...

In het geval dat de producent de door hem opgewekte energie niet verkoopt, maar zelf verbruikt, is de certificatieplicht niet van toepassing en kan de

129 De waarderings moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw (art. 32, K.B. W.Venn.).

130 Volgens art. 45, K.B. W.Venn., wordt onder 'afschrijvingen' verstaan: de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, teneinde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan.



producent de hem toegekende certificaten naar keuze te koop aanbieden op de markt of een beroep doen op het eerder geschetste systeem van de wettelijke aankoopverplichting door de netbeheerders. De overdracht van de certificaten aan de netbeheerder zal plaatsvinden aan de wettelijk vastgestelde minimumprijs. Deze prijs stemt overeen met de prijs gehanteerd ter vaststelling van de bij toekenning geboekte aanschaffingsprijs.

Boeking op moment van overdracht van de certificaten aan de netbeheerder:

55..0 Kredietinstellingen: rekening-courant	...
aan 2140 Groenestroomcertificaten	...
451 Te betalen btw	...

De verkoopprijs van de certificaten op de markt kan eventueel hoger zijn dan deze vastgestelde minimumprijs: de meerwaarde wordt in opbrengst genomen.

55...0 Kredietinstellingen: rekening-courant	...
aan 2140 Groenestroomcertificaten	...
741 Meerwaarden op de courante realisatie van vaste activa	...
451 Te betalen btw	...

2. *Boekhoudkundige verwerking bij de leverancier*

Energieleveranciers zijn verplicht om jaarlijks een aantal certificaten voor te leggen aan de gewestelijke regulator. Het aantal in te leveren certificaten is afhankelijk van het marktaandeel van de leverancier tijdens het jaar voorafgaand aan het jaar waarop de leverancier de certificaten moet overmaken aan de regulator.

De leverancier zal, in het kader van deze certificatenplicht, een voldoende aantal certificaten moeten aankopen. De Commissie is van oordeel dat de nettomethode, zoals ook uiteengezet in C.B.N.-advies 179/1, voor de leverancier meer aangewezen is. Volgens deze methode wordt de aankoop van de certificaten als aankoopkost in de resultatenrekening geboekt.

Boeking bij aankoop van de certificaten door de leverancier aan aanschaffingswaarde, in dit geval de aanschaffingsprijs:

643-648	Diverse bedrijfskosten	...	...
411	Terug te vorderen btw		...
aan	55...0 Kredietinstellingen: rekening-courant		...

Op inventarisdatum zal, voor het verschil tussen het aantal certificaten in het bezit van de leverancier en het aantal benodigde certificaten dat het komende jaar zal moeten worden ingeleverd, een voorziening worden aangelegd¹³¹. Deze voorziening wordt gewaardeerd tegen de reële waarde van de certificaten op balansdatum. In de toelichting bij de jaarrekening wordt in dit verband een passende vermelding opgenomen.

	Boeking aanleggen voorziening op balansdatum	...	...
6370	Voorzieningen voor andere risico's en kosten: toevoeging	...	...
aan	163 - 165 Voorzieningen voor overige risico's en kosten		...

Deze voorziening wordt besteed bij aankoop van de ontbrekende certificaten door de leverancier.

163	Voorzieningen voor overige risico's en kosten	...	...
aan	6371 Voorzieningen voor andere risico's en kosten: besteding en terugnemning		...

Heeft de leverancier op inventarisdatum meer certificaten in zijn bezit dan het aantal in te leveren certificaten in het kader van zijn certificatenplicht, dan worden de *Diverse bedrijfskosten* gecrediteerd voor dit saldo. Gebruik makend van de overlopende rekeningen, worden de aankoopkosten van deze certificaten overgedragen naar de volgende periode.

490	Over te dragen kosten	...	...
aan	643 – 648 Diverse bedrijfskosten		...

De eventuele administratieve boete wegens het niet inleveren van een voldoende aantal certificaten zal pas worden opgenomen onder de kosten op het ogenblik waarop de inleveringstermijn verstrijkt waarin de certificaten moeten worden ingeleverd.

Het inleveren van de certificaten bij de gewestelijke regulator heeft geen boeking tot gevolg.

¹³¹ Berekend op basis van de waarde van deze certificaten op inventarisdatum.



Lay-out en zetwerk
KARAKTERS, GENT