COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/1 - Boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder (raamovereenkomsten gesloten vanaf 1 januari 2015)

Advies van 13 mei 2015[1]

I. Inleiding
II. Kort overzicht van het tax shelter-stelsel
III. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van de investerende vennootschap
1. Boekhoudkundige kwalificatie van de tax shelter-investering
2. Ondertekening van de raamovereenkomst
3. Betaling van het bedrag
4. Voorlopige en voorwaardelijke vrijstelling van de winst
5. Ontvangst van de vergoeding voor de prefinanciering
6. Aflevering van het tax shelter-attest: definitieve (eventueel gedeeltelijke) vrijstelling
7. Geen tax shelter-attest binnen de termijn
8. Ontvangst van de (eventueel) door de producent gewaarborgde bedragen

I. Inleiding

1. De tax shelter is een fiscale stimulans die in 2002 werd ingevoerd om de productie van audiovisuele werken aan te moedigen. In dit advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld in hoofde van de investeerder voor raamovereenkomsten gesloten vanaf 1 januari 2015[2]. Voor raamovereenkomsten die zijn afgesloten vóór 1 januari 2015 wordt verwezen naar het CBN-advies 2012/7 De boekhoudkundige verwerking van de tax shelter in hoofde van de investeerder.

De regeling bestaat er in dat een fiscale vrijstelling wordt toegekend aan vennootschappen die financieel bijdragen aan de productie van een audiovisueel werk. In artikel 194ter van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) worden de voorwaarden, beperkingen en voorschriften van deze fiscale vrijstelling bepaald.

Sinds de invoering van de tax shelter-regeling door de programmawet van 2 augustus 2002 werd deze regeling al verscheidene keren aangepast. Door de wet van 12 mei 2014 tot wijziging van artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende het tax shelter-stelsel ten gunste van audiovisueel werk[3] werden de voorschriften van het stelsel grondig hervormd om een einde te stellen aan een aantal vastgestelde excessen.[4]

2. Volgens de vorige regeling werd de deelname van de investerende vennootschap in de financiering van het werk voorzien in de vorm van een verwerving van rechten die verbonden zijn aan de productie en de exploitatie van het audiovisuele werk en eventueel in de vorm van leningen die werden toegekend aan de productievennootschap. Met het stelsel dat werd ingevoerd door de wet van 12 mei 2014 verwerft de investerende vennootschap een belastingvoordeel zonder daarvoor rechten te verwerven met betrekking tot de eigenlijke productie.

De wet van 12 mei 2014 heeft eveneens:

- een verplichte erkenning ingevoerd voor de productievennootschappen en voor de tussenpersonen (dit laatste begrip wordt voortaan omschreven in de wet);[5] en
- de definities aangepast van de kwalificerende uitgaven.

3. Voor een volledig overzicht van de wijzigingen die door deze wet werden aangebracht in de fiscale regeling met betrekking tot de tax shelter wordt er verwezen naar de Memorie van toelichting bij de wet van 12 mei 2014.[6]

II. Kort overzicht van het tax shelter-stelsel

4. De investerende vennootschap[7] (hierna: de investeerder) en de productievennootschap[8] (hierna: de producent) sluiten een raamovereenkomst waarin de investeerder zich verbindt een bepaalde som te storten met het oog op het verkrijgen van een tax shelter-attest dat de producent belooft te verstrekken aan de investeerder. De producent meldt deze overeenkomst aan de FOD Financiën binnen de maand na de ondertekening ervan.

De investeerder verkrijgt een voorlopige fiscale vrijstelling vanaf het belastbaar tijdperk waarin de raamovereenkomst wordt ondertekend, ten belope van 310 % van de sommen waartoe hij zich heeft verbonden.[9] Het bedrag dat kan worden vrijgesteld is, voor de investeerder, echter per belastbaar tijdperk beperkt tot:

- de helft van de belastbare gereserveerde winst van de investeerder voor het betrokken boekjaar, vastgesteld voor de samenstelling van de vrijgestelde reserve voor de tax shelter; en
- maximum 750.000 EUR.[10]

Het eventuele overschot van de vrijstelling kan achtereenvolgens worden overgedragen naar een volgend jaar tot het aanslagjaar verbonden aan het derde belastbare tijdperk dat volgt op het kalenderjaar waarin het tax shelter-attest is afgeleverd door de FOD Financiën aan de producent.[11]

5. De producent kan de investeerder vergoeden door een bedrag te betalen dat berekend is op basis van de effectief uitgevoerde betalingen die worden verricht ter verkrijging van het tax shelter-attest pro rata van de verlopen dagen voor de periode vanaf de datum van de eerste betaling tot de datum van de aflevering van het tax shelter-attest, maar met een maximum van 18 maanden na de datum van de eerste betaling. Dit bedrag wordt berekend op basis van de maximumrente die gelijk is aan het gemiddelde van EURIBOR 12 maanden van de laatste dag van elke maand van het kalenderhalfjaar dat voorafgaat aan de betaling, verhoogd met 450 basispunten (hierna: vergoeding voor prefinanciering).[12] De producent kan geen ander economisch of financieel voordeel[13] toekennen dan een vermelding in de aftiteling van het in aanmerking komend werk.

De waarborg tot voltooiing van het in aanmerking komend werk en de waarborg tot aflevering van het tax shelter-attest worden niet beschouwd als een economisch of financieel voordeel, voor zover de in aanmerking komende investeerder, in het geval dat hij zich beroept op deze waarborg, niet meer ontvangt dan het bedrag van de belastingen en de moratoire interesten die de investeerder verschuldigd is indien niet is voldaan aan de voorwaarden voor een definitieve vrijstelling.[14]

6. Wanneer het audiovisuele werk[15] is beëindigd, vraagt de producent aan de FOD Financiën om een tax shelter-attest af te leveren op basis van de kwalificerende productiekosten. Dit attest wordt slechts afgeleverd indien en in de mate dat de voorwaarden en beperkingen van het artikel 194ter, § 7 WIB 92 zijn nageleefd. De producent bezorgt vervolgens dit attest aan de investeerder.[16]

De vrijstelling wordt definitief wanneer de investeerder een exemplaar van het verkregen tax shelter-attest voegt bij de aangifte van de vennootschapsbelasting of van de belasting niet-inwoners/vennootschappen. Het eventuele overschot wordt fiscaal beschouwd als een winst van het belastbaar tijdperk waarin het tax shelter-attest wordt afgeleverd.

III. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van de investerende vennootschap

7. De boekhoudkundige verwerking in hoofde van de investeerder wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende situatie:

- de investeerder verbindt zich ertoe om het bedrag van 100 te betalen; en
- de producent zal aan de investeerder een bedrag betalen dat overeenstemt met de volgens de voorschriften van artikel 194ter, § 6 WIB 92 bepaalde vergoeding voor de prefinanciering.

1. Boekhoudkundige kwalificatie van de tax shelter-investering

8. Wanneer een investeerder zich in een raamovereenkomst verbindt tot de betaling van een bepaalde geldsom die bestemd is voor de productie van het audiovisuele werk, verwerft deze investeerder geen rechten over de productie maar enkel de mogelijkheid om een belastingvermindering te genieten. De investeerder kan dit belastingvoordeel voorlopig verkrijgen vanaf het boekjaar waarin hij een overeengekomen bedrag stort of er zich toe verbindt dit te storten. De investeerder kan dit belastingvoordeel definitief krijgen vanaf het boekjaar waarin de producent het tax shelter-attest heeft bezorgd aan de investeerder.

De producent verwerft definitief het bedrag dat aan hem werd gestort en dient aan de investeerder het in artikel 194ter, § 6 WIB 92 bedoelde bedrag te betalen indien dit in de raamovereenkomst wordt bepaald. Deze waarborg die de producent eventueel toekent heeft betrekking op de verkrijging van het belastingvoordeel (voltooiing van het werk en verkrijging van het tax shelter-attest).

De boekhoudkundige verwerking in hoofde van de investeerder wordt hieronder geïllustreerd.

2. Ondertekening van de raamovereenkomst

9. Door de raamovereenkomst te ondertekenen, verbindt de investeerder zich er onherroepelijk toe om aan de producent het overeengekomen investeringsbedrag (100) over te maken. Vanaf de ondertekening wordt deze verplichting als een schuld geboekt.

Indien de raamovereenkomst ten gunste van de investeerder een waarborg tot voltooiing van het werk en verkrijging van het tax shelter-attest bevat, boekt de investeerder deze waarborg onder de rechten en verplichtingen buiten balans (09 Diverse rechten en verplichtingen) en vermeldt hij de waarborg in de toelichting bij de jaarrekening onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen, voor zover deze waarborg het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de vennootschap aanmerkelijk kan beïnvloeden.[17]

Op het ogenblik dat de investeerder er zich onherroepelijk heeft toe verbonden het bedrag te storten, staat echter nog niet definitief vast in welk boekjaar de belastingbesparing (of de waarborgvergoeding) zal worden verkregen. Volgens de Commissie kan de tax shelter-investering niet als een geldbelegging worden beschouwd. De producent heeft het beloofde bedrag immers definitief verworven en de

investeerder kan de voordelen verbonden aan de tax shelter-regeling niet overdragen. Evenmin is sprake van een zekere en vaststaande vordering op de overheid, want de investeerder is niet zeker dat het belastingvoordeel effectief zal worden verkregen. Bijgevolg kan geen vordering op de overheid worden geboekt.

Op grond van het matchingprincipe moet er overeenstemming zijn tussen de kosten en de opbrengsten die op het boekjaar betrekking hebben.[18] Om die reden is de Commissie van mening dat de tax shelter-investering initieel op een wachtrekening moet worden geboekt totdat duidelijk is welke voordelen de tax shelter-investering effectief met zich meebrengt.

499	Wachtrekening			100	
	aan	489	Overige diverse schulden		100

Op inventarisdatum zal het bestuursorgaan moeten oordelen in welk van onderstaande scenario's de vennootschap zicht bevindt.

Scenario 1 – Voldoende winst om tijdens het boekjaar het voorlopige belastingvoordeel integraal te verkrijgen

Wanneer op inventarisdatum blijkt dat de investeerder voldoende winst heeft gemaakt om het voorlopig belastingvoordeel integraal te verkrijgen, boekt de investeerder het bedrag vermeld op de wachtrekening over naar een kostenrekening. De Commissie beveelt aan om voor deze overboeking een subrekening te gebruiken van de rekening 6702 Geraamde belastingen.

De boeking is dan als volgt:

6702X	Geraamde belastingen[19]			100	
	aan	499	Wachtrekening		100

Het gebruik van een gepaste subrekening van de rekening 6702 Geraamde belastingen wordt door de Commissie verantwoord als volgt:

In eerste instantie is de tax shelter-regeling een bijzonder stelsel dat de financiering van audiovisuele werken ondersteunt. Door de tax shelter-investering van 100 kan de investeerder een belastingbesparing verwezenlijken van 105,37 (33,99 % x 310). De tax shelter-investering van 100 is in economisch opzicht een soort 'voorafbetaling van belastingen'. Bij deelname aan de tax shelter stort de investeerder namelijk een bedrag in ruil voor een vermindering van zijn te betalen inkomstenbelastingen. De tax shelter-regeling vertoont twee bijzonderheden:

- de uitgave door de investeerder die aanleiding geeft tot het betalen van een lager bedrag aan inkomstenbelastingen wordt niet betaald aan de overheid maar aan de producent;
- de overheid verricht geen rechtstreekse betalingen aan de producent, haar tussenkomsten bestaan in het al dan niet erkennen van de producenten en het al dan niet afleveren van een tax shelterattest.

De Europese Commissie erkent dit bijzonder stelsel als een toegelaten vorm van staatssteun.[20]

Daarnaast heeft deze aanbevolen methode tot gevolg dat de EBIT- en EBITDA-ratio's die kunnen worden berekend op basis van de gepubliceerde jaarrekening, niet worden beïnvloed door een investering in de tax shelter-regeling.

Scenario 2 – Onvoldoende winst om tijdens het boekjaar het voorlopige belastingvoordeel integraal te verkrijgen

Indien de investeerder tijdens het boekjaar onvoldoende winst heeft geboekt om het belastingvoordeel dat volgt uit de tax shelter-investering effectief volledig te verkrijgen, wordt (een proportioneel gedeelte van) de tax shelter-investering overgedragen naar het volgende boekjaar.

Als de investeerder verwacht om in de nabije toekomst voldoende winst te kunnen boeken zodat het (saldo van het) belastingvoordeel verbonden aan de tax shelter-investering niet verloren gaat, wordt het proportioneel overgedragen gedeelte van de tax shelter-investering behouden op de wachtrekening. In de jaarrekening wordt het gedeelte van de nog niet verrekende tax shelter-investering op een overlopende rekening van het actief geboekt, bijvoorbeeld op de daartoe door de investeerder gecreëerde rekening 49X Investering in tax shelter.

Indien een tax shelter-investering van bijvoorbeeld 100 ingevolge een te lage winst tijdens het belastbaar tijdperk slechts aanleiding geeft tot een belastingvrije winst van bijvoorbeeld 248 (in plaats van 310), wordt op inventarisdatum het volgende geboekt:

6702X	Geraamde belastingen[21]			80[22]	
49X	Investering in tax shelter			20	
	aan	499	Wachtrekening		100

Scenario 3 – Onvoldoende winst in huidig boekjaar en waarschijnlijk ook de volgende jaren

Als de investeerder verwacht dat het resterende saldo van het belastingvoordeel verbonden aan de tax shelter-investering verloren zal gaan, is de investeerder verplicht om het resterende saldo geboekt op de wachtrekening, te boeken als een uitzonderlijke kost.

664	Andere uitzonderlijke kosten[23]			X	
	aan	499	Wachtrekening		X

3. Betaling van het bedrag

10. Op het moment van de storting van het bedrag wordt het volgende geboekt:

489		Overige diverse schulden		100	
	aan	5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		100

4. Voorlopige en voorwaardelijke vrijstelling van de winst

11. Van zodra de investeerder zich door de ondertekening van de raamovereenkomst onherroepelijk verbindt tegenover de producent van audiovisuele werken om de overeengekomen investering over te maken, kan hij een voorlopige vrijstelling krijgen van de vennootschapsbelasting ten belope van 310 % van het bedrag waartoe hij zich heeft verbonden, voor zover het bedrag werkelijk wordt gestort binnen de drie maanden na de ondertekening van de raamovereenkomst.[24]

Deze vrijstelling is echter onderworpen aan bepaalde beperkingen. De vrijgestelde winst mag immers per belastbaar tijdperk niet hoger zijn dan 50 % (beperkt tot 750.000 EUR) van de belastbare gereserveerde winst van de investeerder van het desbetreffende boekjaar die is vastgesteld vooraleer de vrijgestelde tax shelter-reserve werd aangelegd.

Om de naleving te verzekeren van de in artikel 194ter, § 4, 1° en 2° WIB 92 voorziene “onaantastbaarheidsvoorwaarde” gedurende de voorlopige en voorwaardelijke vrijstellingsfase, dient de investeerder de vrijgestelde winst te boeken en te behouden op een afzonderlijke rekening van het passief van de balans. Deze winst mag bovendien niet dienen als berekeningsbasis voor welke vergoeding of toekenning dan ook en dit tot aan de datum waarop de producent of een tussenpersoon het tax shelter-attest aflevert.

In het jaar X verbindt de investeerder er zich toe om via een raamovereenkomst 100 te investeren in tax shelter waardoor hij recht heeft op een potentiële vrijstelling van de winst van 310.

12. De investeerder boekt vanaf de ondertekening van de raamovereenkomst het volledige bedrag van de potentiële vrijstelling als een belastingvrije reserve op een afzonderlijke rekening van het passief.

In dit geval wordt in het jaar X het volgende geboekt:

689		Toevoeging aan de belastingvrije reserves		310	
	aan	132	Belastingvrije reserves		310

Deze boeking vindt plaats ongeacht of er uiteindelijk geen of onvoldoende winst is tijdens het belastbare tijdperk waarin de raamovereenkomst werd ondertekend.

13. In het jaar waarin de raamovereenkomst wordt ondertekend, wordt het totale bedrag van de eventuele vrijstelling bovendien opgenomen in de toelichting bij de actieve belastinglatenties. Dit bedrag wordt overeenkomstig verminderd wanneer de winsten van de investeerder effectief worden vrijgesteld.

5. Ontvangst van de vergoeding voor de prefinanciering

14. Indien de investeerder een vergoeding ontvangt voor de prefinanciering, wordt het volgende geboekt:

5500		Kredietinstellingen: rekening-courant		5	
	aan	75	Financiële opbrengsten		5[25]

De vergoeding die op inventarisdatum reeds is verworven maar nog niet werd ontvangen, moet worden geboekt als opbrengst zonder de ontvangst van de vergoeding af te wachten. In dat geval zal de overlopende rekening van de actiefzijde 491 Verkregen opbrengsten worden gedebiteerd voor het bedrag van de reeds verworven vergoeding[26].

6. Aflevering van het tax shelter-attest: definitieve (eventueel gedeeltelijke) vrijstelling

15. Wanneer de voorlopig vrijgestelde winst definitief kan worden vrijgesteld naar aanleiding van de verkrijging van het tax shelter-attest, moet niet langer voldaan zijn aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde. De definitieve fiscale vrijstelling vindt fiscaal-technisch plaats door middel van een verhoging van de begintoestand van de reserves in de aangifte in de inkomstenbelastingen van de investeerder voor het gedeelte van het bedrag van de tax shelter-investering dat aanleiding geeft tot een definitieve fiscale vrijstelling.[27]

De investeerder kan in principe de belastingvrije reserves rechtstreeks overboeken van de belastingvrije reserves naar de beschikbare reserves[28]. De Commissie is echter van mening dat het meer aangewezen is om eerst een onttrekking aan de belastingvrije reserves te boeken en vervolgens een bestemming te geven aan het resultaat, bijvoorbeeld een toevoeging aan de beschikbare reserves. Een rechtstreekse overboeking van de belastingvrije reserves naar de beschikbare reserves zou er immers voor zorgen dat het bedrag dat overeenstemt met de definitieve vrijstelling nooit wordt opgenomen in het te bestemmen resultaat. Om die reden is de Commissie van mening dat de volgende boeking de aangewezen boeking is:

132	Belastingvrije reserves			310	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves		310

Vervolgens wordt de resultaatbestemming geboekt, bijvoorbeeld[29] een toevoeging aan de beschikbare reserves.

6921	Toevoeging aan de overige reserves			310	
	aan	133	Beschikbare reserves		310

7. Geen tax shelter-attest binnen de termijn

16. Indien de investeerder op 31 december van het vierde jaar na de ondertekening van de raamovereenkomst het tax shelter-attest nog niet heeft ontvangen, wordt de voorlopig vrijgestelde winst aangemerkt als een belastbare winst van het belastbaar tijdperk waarin het attest ten laatste geldig had kunnen zijn afgeleverd.

Op het moment van het verlies van de vrijstelling, wordt het volgende geboekt[30]:

132	Belastingvrije reserves			310	
	aan	789	Onttrekkingen aan de belastingvrije reserves		310

8. Ontvangst van de (eventueel) door de producent gewaarborgde bedragen

17. Indien de producent aan de investeerder de voltooiing van het werk en de aflevering van het tax shelter-attest heeft gewaarborgd, dient hij aan de investeerder een bedrag te storten wanneer het tax shelter-attest niet wordt verkregen of voor een lager bedrag dan het in de raamovereenkomst vermelde bedrag. Dit bedrag is maximaal gelijk aan het maximum van de overeenkomstig artikel 194ter, § 11, eerste lid WIB 92 verschuldigde belastingen en moratoire interesten.

5500	Kredietinstellingen: rekening-courant			X[31]	
	aan	764	Andere uitzonderlijke opbrengsten		X

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 18 maart 2015 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Koninklijk besluit van 19 december 2014 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de wet van 12 mei 2014 tot wijziging van artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende het tax shelter-stelsel ten gunste van het audiovisueel werk (BS, 31 december 2014).

3 BS, 27 mei 2014, 41304.

4 Zie Doc. Parl. 53 2762 Hoorzittingen over de hervorming van de Tax Shelter-regeling.

5 De voorschriften en voorwaarden van deze erkenning worden bepaald door het koninklijk besluit van 19 december 2014 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de wet van 12 mei 2014 tot wijziging van artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende het tax shelter-stelsel ten gunste van het audiovisueel werk (BS, 31 december 2014).

6 Doc. Parl. Kamer, 53 3490/001.

7 De investeerders die in aanmerking komen voor het tax shelter-systeem worden omschreven in artikel 194ter, § 1, 1° WIB 92. Het zijn binnenlandse vennootschappen en Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die geen vennootschap zijn die aan een productievennootschap is verbonden of die geen televisieomroep zijn.

8 De producenten die in aanmerking komen voor de tax shelter-regeling worden omschreven in artikel 194ter, § 1, 2° WIB 92. Deze vennootschappen dienen in het bijzonder voorafgaandelijk te worden erkend door de Minister van Financiën.

9 Artikel 194ter, § 2 WIB 92.

10 Artikel 194ter, § 3 WIB 92.

11 Artikel 194ter, § 5, derde lid WIB 92.

12 Artikel 194ter, § 6 WIB 92.

13 Met uitzondering van handelsgeschenken van geringe waarde in de zin van artikel 12, § 1, eerste lid, 2° van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (artikel 194ter, § 11 WIB 92).

14 Artikel 194ter, § 11 WIB 92.

15 De audiovisuele werken die in aanmerking komen, worden omschreven in artikel 194ter, § 1, 4° WIB 92.

16 Er dient te worden opgemerkt dat de investerende vennootschap het tax shelter-attest niet mag verkopen (niet-verhandelbare aard van het attest).

17 Zie artikel 25, § 3 KB W.Venn.

18 Zie ook randnummer 6 van het CBN-advies 2012/17 Erkenning van opbrengsten en kosten.

19 Overeenkomstig artikel 194ter, § 11, vierde lid WIB 92 is deze kost fiscaal niet aftrekbaar, ongeacht op welke rekening deze kost wordt geboekt.

20 Beslissing Europese Commissie van 28 november 2014.

21 Overeenkomstig artikel 194ter, § 11, vierde lid WIB 92 is deze kost fiscaal niet aftrekbaar, ongeacht op welke rekening deze kost wordt geboekt.

22 Dit is 100 x 248/310.

23 Overeenkomstig artikel 194ter, § 11, vierde lid WIB 92 is deze kost niet fiscaal aftrekbaar, ongeacht op welke rekening deze kost wordt geboekt.

24 Artikel 194ter, § 2 WIB 92.

25 De vergoeding voor de prefinanciering is gelijk aan het door de wet toegestane maximum, d.w.z. de EURIBOR 12 maanden + 450 basispunten, "zijnde vandaag iets meer dan 5 pct. op de werkelijk betaalde sommen en dit gedurende maximaal 18 maanden" (Memorie van toelichting, Doc. Parl. 53 3490/001, 15). In het voorbeeld dat in het hele advies wordt gevolgd, wordt uitgegaan van een vergoeding van 5 voor een door de investeerder effectief gestort bedrag van 100.

26 De vergoeding kan slechts betrekking hebben op de eerste 18 maanden vanaf de effectieve storting door de investeerder (artikel 194ter, § 6 WIB 92).

27 Artikel 74, tweede lid, 1°, zesde gedachtestreepje KB WIB 92.

28 CBN advies 121/3 – Mutaties binnen het eigen vermogen. Bulletin CBN, nr. 34, maart 1995, 3-10.

29 De Commissie merkt op dat ook een andere resultaatbestemming mogelijk is.

30 Dit is dezelfde boeking als bij het verkrijgen van het attest.

31 Dit bedrag wordt bepaald in de raamovereenkomst.