CBN-advies 175/1 - Verwerking in de jaarrekening over het boekjaar 1996 en de daaropvolgende boekjaren, van de «Maribel bis en ter»-steun toegekend voor de boekjaren 1993, 1994, 1995 en 1996

De Commissie is om advies gevraagd over een aantal aspecten in verband met de boekhoudkundige verwerking van de «Maribel bis en ter»-steun die werd toegekend voor de boekjaren 1994, 1995 en 1996 en waarover in 1996 en 1997 beslissingen zijn genomen door de Europese Commissie, enerzijds, en de Belgische Federale Regering, anderzijds.

Die steunmaatregelen werken als volgt.

I. Beknopte beschrijving van de «Maribel bis en ter»-steunmaatregelen

Vergeleken bij de Maribelregeling uit 1981 (waarbij werkgevers die handarbeiders tewerkstelden, een vermindering van de sociale zekerheidsbijdragen konden verkrijgen), kwamen de wijzigingen van 1993 en 1994, in het kader van de «Maribel bis en ter»-operaties, in hoofdzaak neer op een extra verlaging van de sociale zekerheidsbijdragen voor werkgevers die «hun hoofdactiviteit uitoefenen in sectoren die het meest zijn blootgesteld aan de internationale concurrentie».

Het gaat hier hoofdzakelijk om de sectoren winning en verwerking van niet-energiehoudende delfstoffen, chemische nijverheid, metaalverwerkende industrie, vervaardiging van precisie- en optische instrumenten, verwerkende industrieën en sommige vervoersactiviteiten.

II. Onderzoek van de bepalingen van het EG-Verdrag die van toepassing zijn op steunmaatregelen van Staten

Het Verdrag wijdt verschillende bepalingen aan steunmaatregelen van Staten.

- Artikel 92 bepaalt dat steunmaatregelen van Lid-Staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd (die de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen door bepaalde ondernemingen en bepaalde productieactiviteiten te bevoordelen) onverenigbaar zijn met de regels van de gemeenschappelijke markt omdat zij het handelsverkeer tussen de Lid-Staten ongunstig beïnvloeden (behoudens bepaalde afwijkingen waarin het Verdrag voorziet).

- Artikel 93 verleent de Commissie de bevoegdheid om dergelijke steunmaatregelen van Staten te toetsen op hun verenigbaarheid met de regels van de gemeenschappelijke markt, een toetsing die, enerzijds, gebeurt voor de bestaande steunmaatregelen (die, met andere woorden, reeds bestonden vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome) en, anderzijds, voor nieuwe steunmaatregelen die worden overwogen.

- Meer bepaald voor nieuwe steunmaatregelen bepaalt dit zelfde artikel in lid 3 dat de Lid-Staten de Commissie tijdig op de hoogte moeten brengen van voorgenomen steunmaatregelen zodat zij kan nagaan of die steunmaatregelen als verenigbaar met de gemeenschappelijke markt kunnen worden beschouwd.

- Wanneer een Lid-Staat effectief een steunmaatregel verleent (zoals met de «Maribel bis en ter»-steunmaatregelen) met schending van de procedure van artikel 93, lid 3, kan de Commissie, in haar eindbeslissing op grond waarvan de betrokken steun onverenigbaar wordt verklaard met de regels van de gemeenschappelijke markt, de terugbetaling van de reeds gestorte steun bevelen. Dat is trouwens wat de Commissie heeft gedaan met haar beslissing van 4 december 1996 in verband met de «Maribel bis en ter»-steun.

- Er zij overigens op gewezen dat, wanneer de steun reeds aan de begunstigde is uitbetaald, de beslissing van de Commissie de vorm kan aannemen - en meestal ook aanneemt - van een aanmaning aan de nationale overheid om die steun terug te vorderen.

- Tot slot kan de Commissie, wanneer de betrokken Lid-Staat haar beslissing niet volledig zou uitvoeren of geen stappen zou ondernemen om de betrokken steun te recupereren, op twee manieren reageren : hetzij een beroep instellen wegens niet-nakoming op basis van artikel 169, hetzij de procedure toepassen als bedoeld in artikel 93, § 2.

III. Chronologie van de beslissingen van de Europese Commissie met betrekking tot de «Maribel bis en ter» steun

· In het PBEG van 6 augustus 1996 staat een mededeling van de Commissie «aan de overige Lid-Staten en overige belanghebbenden inzake de «Maribel bis (ter)»-operatie.»

In die mededeling stelt de Commissie het volgende :

- de Belgische Staat is de voornoemde verplichtingen inzake voorafgaande aanmelding bij de Commissie van de «Maribel bis (ter)-operatie» vooraleer die in werking te stellen, niet nagekomen;

- los van deze aspecten «houdt het uitsluitend toekennen van een verhoogde vermindering van sociale-zekerheidsbijdragen aan bepaalde bedrijfstakken zonder enige twijfel een voordeel in dat moet worden beschouwd als staatssteun die onder de toepassing van artikel 92, lid 1, van het EG-Verdrag valt (...) en kan de Commissie uit de informatie waarover zij beschikt vooralsnog niet afleiden dat deze steunmaatregel in aanmerking zou kunnen komen voor de toepassing van een van de uitzonderingen waarin artikel 92, leden 2 en 3 van het EG-Verdrag voorziet»;

- de Commissie heeft de procedure van artikel 93, lid 2, van het EG-Verdrag ingeleid ten aanzien van de Belgische beslissing waarbij deze «Maribel bis (ter)»-steunmaatregelen worden ingevoerd; in het kader van deze procedure maant de Commissie de Regering aan haar binnen de maand na dagtekening van deze brief haar opmerkingen te doen toekomen;

- ten slotte maant de Commissie de Lid-Staten en andere belanghebbenden aan, haar hun opmerkingen over de betrokken maatregelen voor 6 september 1996 kenbaar te maken.

· In haar beschikking van 4 december 1996 kondigt de Europese Commissie aan dat zij, overeenkomstig artikel 93, lid 2, na afloop van de termijn voor de mededeling van de eventuele opmerkingen van belanghebbenden, haar beslissing zal bevestigen waarbij zij de «Maribel bis (ter)»-steunmaatregelen strijdig verklaart met de voorschriften van artikel 92, lid 1 van het Verdrag. «België dient [overigens] passende maatregelen te nemen om de verhoogde vermindering van de sociale bijdragen (...) ongedaan te maken en dient de illegaal verleende steun bij de ontvangende ondernemingen terug te vorderen (...)»[1]. Dit is het soort beslissing waarvan sprake in artikel 189 van het Verdrag en is dus «verbindend in al haar onderdelen voor degenen toe wie zij uitdrukkelijk is gericht», met andere woorden, de instellingen van de Belgische Staat.

IV. Beknopt overzicht van de beslissingen van de Belgische federale Regering naar aanleiding van de voornoemde beslissing van de Europese Commissie

De beslissing tot terugvordering uitgesproken door de Commissie, is bindend voor de Staten die dan ook alles in het werk moeten stellen om haar binnen de opgelegde termijn ten uitvoer te leggen. De Staten kunnen daarentegen de wettelijkheid betwisten van beslissingen van de Commissie, op de klassieke manier, namelijk een annulatieberoep instellen bij het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen; dit beroep heeft evenwel geen schorsende werking en moet worden ingesteld binnen twee maanden na de bekendmaking van de beslissing van de Commissie[2].

De Belgische Regering heeft van die mogelijkheid gebruik gemaakt in het kader van haar recente beslissingen in het «Maribel bis en ter»-dossier. Het perscommuniqué na afloop van de Ministerraad van 18 februari 1997 zegt in dit verband dat «de bestaande Maribel-maatregelen worden vervangen door een nieuwe algemene regeling die ingaat op 1 juli 1997. Hierin krijgen alle ondernemingen die behoren tot de sectoren die oorspronkelijk genoten van de eerste Maribelregeling, voortaan voor hun werklieden recht op een fortaitaire vermindering van de patronale sociale-zekerheidsbijdragen. Deze zal per handarbeider gemiddeld 32 000 frank per jaar bedragen.

Deze vermindering varieert evenwel naargelang van de handarbeidsintensiteit van de onderneming. Hoe groter het relatieve aandeel van de handarbeiders in het werknemersbestand van de onderneming, des te groter wordt het bedrag van de vermindering. Voor kleine ondernemingen met maximum vijf werknemers bedraagt het voordeel evenwel minimum 32 000 frank per handarbeider»[3].

Voorts stelt de Regering in dit perscommuniqué nog dat de verplichting om de Maribel-steun bis en ter van de betrokken ondernemingen terug te vorderen, volgens haar onuitvoerbaar is. «De Commissie beslist trouwens voor het eerst in dergelijke intersectorale regelingen tot terugvordering. Daarom diende de Regering een annulatieberoep in tegen de beslissing van de Commissie bij het Europees Hof van Justitie[4]. Tegelijk heeft de Ministerraad de Minister van Tewerkstelling en Arbeid de opdracht gegeven om met de Commissie te overleggen om een aanvaardbare timing en aanvaardbare modaliteiten te verkrijgen in verband met deze terugvordering. Hierbij zal rekening gehouden worden met de evolutie van dit juridisch annulatieberoep. De Regering besliste evenwel al dat die eventuele terugvordering voor het verleden nooit de vorm zal aannemen van een werkelijke terugvordering bij de ondernemingen die Maribel bis en ter genoten in het verleden. Indien blijkt dat de terugvordering juridisch onvermijdelijk is, zal de Regering een compromis nastreven met de Commissie opdat de ondernemingen die in het verleden (van 1993 tot 1996) de Maribel bis en ter vermindering niet genoten, een compensatie zouden krijgen».

V. Boekhoudkundige verwerking

A. Voor de ondernemingen die de «Maribel bis en ter»-steun kregen

Om uit te maken hoe deze ondernemingen die hulp aan het eind van het boekjaar 1996 en de daaropvolgende boekjaren best verwerken in hun boekhouding, moet eerst de beslissing van de Belgische Regering omtrent het beheer van de «Maribel bis en ter»-steun van nabij worden onderzocht. Indien de beslissing van de Commissie rechtstreekse werking heeft en uitvoerbaar is tegenover de Belgische staat (mits naleving van een termijn die wordt aangegeven in de beslissing van de Commissie), rijst als eerste vraag in verband met de boekhoudkundige verwerking, welke mogelijkheden de Belgische Regering aanvankelijk had tegenover de beslissing van 4 december 1996 van de Europese Commissie.

Die mogelijkheden kunnen als volgt worden geschetst.

- De Regering kon beslissen niets te wijzigen aan de door de beslissing van de Europese Commissie gewraakte «Maribel bis en ter»-steun en ervoor te zorgen dat die nauwgezet wordt uitgevoerd, waarbij zij ondermeer de uitgekeerde toelage van de betrokken

ondernemingen zou terugvorderen. In die hypothese zouden de begunstigde ondernemingen een voorziening moeten vormen voor het totaal bedrag van de verleende toelage in het kader van de «Maribel bis en ter»-steun (de basistegemoetkomingen in de Maribelregeling voor alle sectoren worden immers niet aangevochten in de beslissing van de Europese Commissie)[5].

De reden waarom een voorziening moet worden gevormd en geen schuld geboekt, is dat in een aantal vroegere beslissingen van de Commissie over reeds verleende staatshulp, de terugvordering slechts ten dele is gebeurd.

De vorming van een voorziening zou in casu trouwens stroken met de voorwaarden van de Belgische boekhoudregeling zijn vervuld (het gaat om een risico waarvan de aard is gekend; de handeling op grond waarvan de verplichting ontstaat tot teruggave van een bedrag dat onzeker is bij het afsluiten van het boekjaar, is gesteld in de loop van het boekjaar 1996).

- De tweede hypothese is die van de Belgische Regering in haar beslissing, namelijk dat «die eventuele terugvordering voor het verleden nooit de vorm zal (zou) aannemen van een werkelijke terugvordering bij de ondernemingen die Maribel bis en ter genoten in het verleden (...) en dat indien blijkt dat de terugvordering juridisch onvermijdelijk is, de Regering een compromis zal (zou) nastreven met de Commissie opdat de ondernemingen die in het verleden (1993 tot 1996) de Maribel bis en ter vermindering niet genoten, een compensatie zouden krijgen».

Met andere woorden, hierdoor zou een extra verlaging van de werkgeversbijdragen (voor handarbeiders) retroactief worden uitgebreid tot andere sectoren dan de sectoren van ondernemingen die hun hoofdactiviteiten uitoefenen in één van de sectoren die het meest zijn blootgesteld aan de internationale concurrentie. Dit zou dan ook neerkomen op een herschikking van de «Maribel bis en ter»-steun van in het conceptiestadium.

Aangezien blijkt uit de Regeringsbeslissing dat er van de ondernemingen die in het verleden «Maribel bis en ter»-steun ontvingen, hoe dan ook niets zal worden teruggevorderd, is er boekhoudrechtelijk gezien geen reden om voorzieningen te vormen voor de kost verbonden aan een dergelijke terugbetaling, a fortiori een schuld te boeken voor het overeenstemmende bedrag.

Niettemin is op basis van de tekst zelf van de regeringsbeslissing gewezen op een mogelijk risico dat de Belgische Staat tot geen compromis zou kunnen komen met de Europese Commissie waarbij in de toekomst aan de andere ondernemingen een compensatie zou worden verleend. De Belgische Staat zou zich dan ook juridisch kunnen verplicht zien, tegen de wil in van de Regering, de betrokken bedragen toch te moeten terugvorderen; op grond van het voorzichtigheidsbeginsel zou ten aanzien van dit risico de vorming van een voorziening verantwoord zijn[6].

In die context is het principiële voorschrift van artikel 13 van het besluit van 8 oktober 1976 relevant : «de voorzieningen voor risico's en kosten beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat.» m.a.w., gewoon een eventueel risico dat niet in zekere zin waarschijnlijk is, zou niet onder de toepassing vallen van dit artikel 13.

Een feitelijke beoordeling van dergelijke waarschijnlijkheid valt evenwel onder de verantwoordelijkheid van het bestuursorgaan.

Sommige ondernemingen hebben hun jaarrekening moeten afsluiten vooraleer zij weet hadden van de draagwijdte van de regeringsbeslissingen van 21 en 28 februari 1997. Het is best mogelijk dat zij op dat ogenblik, uitgaande van de voornoemde beslissingen van de Europese Commissie, van oordeel waren dat zij de sociale zekerheidsverminderingen in het kader van de «Maribel bis en ter»-regeling zouden moeten terugbetalen en dat zij krachtens de boekhoudregeling dan ook verplicht waren om voor dat bedrag een voorziening te vormen dan wel een schuld te boeken. Accountants en bedrijfsrevisoren, die deze jaarrekeningen moesten verifiëren of certificeren, hebben wellicht op dat ogenblik consequent dezelfde houding aangenomen. Een aantal jaarrekeningen zullen derhalve per einde 1996 waarschijnlijk een voorziening of een schuld bevat hebben die, op het ogenblik waarop daartoe werd beslist, in boekhoudrechtelijk opzicht volkomen verantwoord was.

Wanneer de verkregen steun in het kader van de Maribelregeling bis en ter, belangrijk was zou in elk geval in de toelichting bij de jaarrekening, duidelijk moeten worden vermeld hoe die boekhoudkundig zijn verwerkt, rekening houdend met de beslissingen ter zake van de Europese Commissie en van de Belgische Regering.

B. Voor de ondernemingen die niet aanmerking kwamen voor Maribel bis en ter

Voor de ondernemingen die niet in aanmerking kwamen voor de Maribelregeling bis en ter, zij erop gewezen dat de Belgische boekhoudreglementering op dit moment niet toestaat om bij de afsluiting van het boekjaar 1996, ten belope van die retroactieve toekenning van dergelijke steun ramingen te boeken. De omschrijving van de post «Vorderingen» in de bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 zegt immers : «naast de vorderingen waarvoor een titel bestaat, worden eveneens (...) de te ontvangen opbrengsten (opgenomen) die tijdens het boekjaar of tijdens een vorig boekjaar zijn ontstaan en waarvoor nog geen rechtstitel bestaat, indien het bedrag daarvan vaststaat of met nauwkeurigheid kan worden geschat». Bij het afsluiten van het boekjaar 1996 is dat niet zo voor de ondernemingen die in een eerste fase geen aanspraak konden maken op de «Maribel bis en ter»-regeling en die op dit ogenblik thans enkel zouden kunnen verwijzen naar een politieke verbintenis van de Regering.

---

1 PBEG van 10 april 1997 (L95/25).

2 Artikelen 173 en 185 van het Verdrag.

3 De Regering heeft in haar beslissing van 28 februari 1997 het forfait per jaar en per werknemer vastgesteld op 20 000 Belgische frank. Het

variabel gedeelte beloopt 20 000 Belgische frank. Dit variabel gedeelte moet worden vermenigvuldigd met het percentage tewerkgestelde arbeiders in de onderneming. Dit percentage wordt begrensd op 66 %. De lastenvermindering krachtens Maribel «quater» zullen dus schommelen tussen 20 000 en 32 000 Belgische frank per jaar en per arbeider. Die beginselen worden als regel ingevoerd door de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 april 1997 tot wijziging van artikel 35, § 1, van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid van werknemers (B.S. van 30 april 1997, 10511-10514). Die bepalingen zijn in werking getreden op 1 juli 1997

4 Het PBEG van 26 april 1997 (C 131/5) vermeldt dat de Belgische Staat beroep (kenmerk C-75/97) heeft ingesteld bij het Hof tegen beschikking SG(96) 4080 def. van de Commissie betreffende de steunmaatregelen van de Belgische regering in het kader van de «Maribel bis en ter»-regeling.

5 De Europese Commissie stelt in dat verband in haar beslissing van 4 december 1996 dat «deze regeling, gelet op de algemene strekking en automatische toepassing ervan, niet werd beschouwd als een onder artikel 92, lid 1, van het EG-Verdrag vallende steunmaatregel».

6 Er moet worden onderstreept dat bepaalde vennootschappen die staatssteun hebben ontvangen, die als onverenigbaar wordt beschouwd met de regels van de gemeenschappelijke markt, eventueel aanspraak kunnen maken op de «de minimis»-regel. Op grond van die regel moet een onderneming die, gedurende een periode van 3 jaar, steun heeft ontvengen ten belope van niet meer dan 100 000 ecu, die steun niet terugbetalen. (zie de mededeling van de Europese Commissie over de «de minimis»-regel die is gepubliceerd in het PBEG 1996, C68/9).