

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN advies 103 - Omzet - Tussenpersonen

Het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 stelt als beginsel dat de resultatenrekening enerzijds de bruto-inkomsten moet vermelden en anderzijds de bruto-kosten en dat deze naar hun aard moeten worden onderverdeeld.

Wanneer de onderneming optreedt als makelaar, als mandataris of commissionair, moet echter een onderscheid worden gemaakt tussen hetgeen tot haar eigen omzet, haar eigen kosten of haar eigen opbrengsten behoort en hetgeen tot de omzet, de kosten of de opbrengsten van andere ondernemingen behoort.

Er dient te worden gesteld dat de woorden "*makelaar*" of "*commissionair*" vaak buiten hun technisch juridische betekenis gehanteerd worden en dat derhalve niet eenvoudig kan worden verwezen naar de door de onderneming gebruikte benaming of gekozen handelsnaam of naar de kwalificatie die zij, soms willekeurig, geeft aan haar interventievorm bij een bepaalde activiteit.

Treedt zij op als makelaar, dit is wanneer zij er zich toe beperkt de contracterende partijen bij elkaar te brengen die dan ieder voor zich en voor eigen rekening het contract afsluiten, en wordt de makelaar slechts vergoed door een provisie die hem uitbetaald wordt door één der partijen of door beide partijen, dan moet alleen die provisie in zijn hoofde als omzet beschouwd worden.

Treedt de onderneming op als mandataris, handelend, overeenkomstig de regels van het mandaat, in naam en voor rekening van een derde, aan wie zij rekenschap verschuldigd is voor de uitgevoerde verrichtingen, bekomen inkomsten en gedane uitgaven, dan zijn deze verrichtingen, ontvangsten en uitbetalingen gedaan door deze derde die ze dan ook in zijn eigen boekhouding als dusdanig moet opnemen. Voor de mandataris zijn het geen eigen opbrengsten en lasten; zij moeten derhalve niet als zodanig in zijn resultatenrekening worden opgenomen. Hij zal slechts de als mandataris ontvangen vergoeding in zijn omzet opnemen.

Dezelfde beginselen gelden wanneer de onderneming weliswaar voor rekening van een derde maar in eigen naam optreedt, dit is als commissionair. De door de commissionair op zijn opdrachtgever afgewentelde en verantwoorde inkomsten en uitgaven komen als zodanig niet in zijn resultatenrekening maar in die van zijn committent.

Het wezenlijke element is dus dat de mandataris of commissionair in zijn verhouding met zijn opdrachtgever als rekenschap verschuldigde en verstrekkende lasthebber optreedt en door de opdrachtgever vergoed wordt, en niet voor eigen rekening handelt door enerzijds goederen te verkopen en diensten te verlenen en anderzijds goederen te kopen en op diensten een beroep te doen, en derhalve een resultaat te verwezenlijken dat gevormd wordt door het verschil tussen aan- en verkoopprijs. In het eerste geval hebben de inkomsten en uitgaven van de tussenpersoon in zijn hoofde niet het karakter van opbrengsten en lasten; zij beïnvloeden dus niet zijn resultatenrekening en worden weergegeven als schuldvorderingen enerzijds en schulden anderzijds.

In hoofde van de opdrachtgever of committent daarentegen dienen deze inkomsten en uitgaven beschouwd te worden als opbrengsten en lasten en moeten zij derhalve als dusdanig in zijn resultatenrekening worden opgenomen. In het tweede geval hebben de inkomsten en uitgaven van de tussenpersoon in hoofde van deze tussenpersoon het karakter van opbrengsten en lasten. Zij worden derhalve als dusdanig in zijn resultatenrekening weergegeven.

Wanneer een onderneming gelijktijdig een activiteit als commissionair en een activiteit van aan- en verkoop voor eigen rekening uitoefent, past het, overeenkomstig artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, dat zij in haar omzet een onderscheid maakt tussen enerzijds de ontvangen provisies en anderzijds het brutobedrag van de ontvangsten uit die andere activiteiten, om te vermijden dat bruto-ontvangsten zouden vermengd worden met bruto-resultaten.

Bij het formuleren van dit advies over het begrip omzetcijfer voor commissionairs is de Commissie zich ervan bewust dat deze stelling afwijkt van deze die geldt voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en die het gevolg is van een fictie eigen aan deze belasting. Ze is echter van mening dat de jaarrekening zo nauw mogelijk moet aansluiten bij de bedrijfseconomische realiteit die in dit geval samenvalt met de analyse in het handelsrecht.

