



Advies Raad van State inzake Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen

Nader Rapport

23 februari 2024,
Nr. 5211222,
Directie Wetgeving en Juridische Zaken,
Ministerie van Justitie en Veiligheid

Aan de Koning

Nader rapport inzake Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 4 januari 2024, nr. 2024000009, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde ontwerp van een algemene maatregel van bestuur rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 31 januari 2024, nr. W16.23.00390/II, bied ik U hierbij aan.

Het ontwerp geeft de Afdeling advisering van de Raad van State geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een transponeringstabel toe te voegen aan de nota van toelichting.

Ik moge U hierbij het ontwerpbesluit en de gewijzigde nota van toelichting doen toekomen en U verzoeken overeenkomstig dit ontwerp te besluiten.

*De Minister voor Rechtsbescherming,
F.M. Weerwind.*



Advies Raad van State

No. W16.23.00390/II

's-Gravenhage, 31 januari 2024

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 4 januari 2024, no.2024000009, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister voor Rechtsbescherming, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het ontwerpbesluit houdende verhoging van de grensbedragen, genoemd in de artikelen 395a, 396 en 397 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Gedelegeerde Richtlijn (EU) .../... van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-rechtspersonen, kleine, middelgrote en grote rechtspersonen of groepen (PbEU L ...) (Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen), met nota van toelichting.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen opmerkingen over het ontwerpbesluit en adviseert het besluit te nemen.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf.*



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Besluit tot verhoging van de grensbedragen, genoemd in de artikelen 395a, 396 en 397 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2023/2775 van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-rechtspersonen, kleine, middelgrote en grote rechtspersonen of groepen (PbEU L 2023/2775) (Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister voor Rechtsbescherming van 22 december 2023, Directie Wetgeving en Juridische Zaken, nr. 5136386

Gelet op artikel 3 van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde rechtspersoonsoorten, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad;

Gelet op artikel 398 lid 4 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van ... [datum], nr. ...);

Gezien het nader rapport van Onze Minister voor Rechtsbescherming van ... [datum], nr. ...;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel 1

De bedragen, genoemd in artikel 395a lid 1, onderdelen a en b, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek worden verhoogd tot € 450.000, respectievelijk € 900.000.

Artikel 2

De bedragen genoemd in artikel 396 lid 1, onderdelen a en b, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek worden verhoogd tot € 7,5 miljoen, respectievelijk € 15 miljoen.

Artikel 3

De bedragen genoemd in artikel 397 lid 1, onderdelen a en b, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek worden verhoogd tot € 25 miljoen, respectievelijk € 50 miljoen.

Artikel 4

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst.
2. Dit besluit is van toepassing op jaarrekeningen, bestuursverslagen en afzonderlijke jaarlijkse verslagen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2024.
3. Dit besluit kan worden toegepast op jaarrekeningen, bestuursverslagen en afzonderlijke jaarlijkse verslagen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2023.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

De Minister voor Rechtsbescherming,

NOTA VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Het Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen (hierna: het besluit) geeft uitvoering aan Gedelegeerde Richtlijn (EU) .../... [PM] van de Commissie van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de aanpassingen van de groottecriteria voor micro-rechtspersonen, kleine, middelgrote en grote rechtspersonen of groepen (PbEU L ... [PM]) (hierna: de richtlijn). Deze richtlijn moet uiterlijk ... [PM] zijn geïmplementeerd in de nationale wetgeving.

Het besluit verhoogt de twee grensbedragen – het balanstotaal en de netto-omzet – die in de artikelen 395a, 396 en 397 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) mede bepalen wat de omvang van een rechtspersoon is. De verhoging is een aanpassing voor de effecten van inflatie en bedraagt 25%. Ze is berekend over de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2023. De aangepaste bedragen zijn van toepassing vanaf boekjaar 2024 en kunnen, naar keuze van de betrokken onderneming, ook worden toegepast over boekjaar 2023. Voor micro-rechtspersonen is het nieuwe balanstotaal maximaal € 450.000 (was € 350.000) en de netto-omzet maximaal € 900.000 (was € 700.000). Voor kleine rechtspersonen gaat het om een balanstotaal van maximaal € 7,5 miljoen (was € 6 miljoen) en een netto-omzet van maximaal € 15 miljoen (was € 12 miljoen). Voor middelgrote rechtspersonen is nu het balanstotaal maximaal € 25 miljoen (was € 20 miljoen) en de netto-omzet € 50 miljoen (was € 40 miljoen). Voor grote rechtspersonen liggen het balanstotaal en de netto-omzet boven de laatstgenoemde twee bedragen.

Er zijn in omvang vier categorieën van rechtspersonen: micro, klein, middelgroot en groot. Een rechtspersoon valt onder een van die categorieën indien hij gedurende twee opeenvolgende boekjaren aan twee van de drie daarvoor aangegeven criteria voldoet. Naast de hierboven genoemde twee grensbedragen, is het aantal werknemers het derde criterium. Dit besluit heeft enkel betrekking op de twee grensbedragen. De omvang van een rechtspersoon is vooral bepalend voor de informatie die moet worden opgenomen in de jaarrekening en voor de vragen of een bestuursverslag opgesteld moet worden, of er accountantscontrole nodig is (beide eisen gelden alleen voor middelgrote en grote rechtspersonen) en of er nog afzonderlijke verslagen opgesteld moeten worden, zoals een verslag over betalingen aan overheden. Rechtspersonen die micro, klein of middelgroot zijn (hierna: MKB-rechtspersonen) kunnen gebruik maken van diverse vrijstellingen bij het opstellen van de jaarverslaggeving. Door de verhoging van de grensbedragen, kunnen meer rechtspersonen daarvan profiteren. De grensbedragen in het BW zijn overgenomen uit Richtlijn 2013/34/EU (hierna: de Jaarrekeningrichtlijn).¹ In artikel 3, dertiende lid, van de Jaarrekeningrichtlijn is de Europese Commissie opgedragen om ten minste om de vijf jaar de twee grensbedragen te evalueren en, waar passend, die grensbedragen aan te passen aan de gevolgen van de inflatie. Daarvoor stelt ze dan een gedelegeerde richtlijn tot wijziging van die grensbedragen vast. In de richtlijn zijn de aangepaste bedragen vastgesteld en het besluit strekt tot het uitvoeren van die richtlijn en het aanpassen van die bedragen in de wet.

2. Inhoud van de richtlijn en wijze van implementatie

De vorige evaluatie van de grensbedragen door de Commissie betrof de jaren 2013 tot en met 2019.² De conclusie luidde toen dat de grensbedragen niet hoefden te worden herzien. De inflatie in die jaren was bescheiden, zodat aanpassing van de grensbedragen beperkte gevolgen zou hebben. De inflatie in 2021 en 2022 was daarentegen wel substantieel, zodat de Commissie heeft besloten tot aanpassing. De Commissie heeft daarbij de periode van de vorige evaluatie meegenomen, zodat de inflatie is berekend over de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 maart 2023. Voor de lidstaten in de eurozone bedroeg de inflatie in die periode 24,3%, in de totale EU 27,2%. Op basis van die cijfers heeft de Commissie besloten de bedragen met 25% te verhogen.

Teneinde heldere bedragen te krijgen, heeft de Commissie één bedrag afgerond, namelijk het balanstotaal bij micro-ondernemingen, dat is afgerond tot de volgende € 25.000. Bij die afronding is dezelfde verhouding tussen balanstotaal en netto-omzet behouden, die luidt dat de netto-omzet het dubbele is van de balans. Voor de overige categorieën was afronding niet nodig. In onderstaande tabel is weergegeven wat de huidige grensbedragen zijn, wat ze zijn na de verhoging met 25% en wat ze zijn na de afronding. Tevens is weergegeven wat de verhogingspercentages zijn na de afronding. De verhoging bedraagt grotendeels 25%. De verhoging met 28,6% voor micro-rechtspersonen ligt door de afronding daar iets boven, maar nog steeds dichtbij het inflatiepercentage. Voor de categorie klein bevat artikel 3, tweede lid, van de Jaarrekeningrichtlijn twee varianten. Het artikel biedt de

¹ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182).

² Report from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the review clauses in Directives 2013/34/EU, 2014/95/EU, and 2013/50/EU, 21 april 2021, COM(2021) 199 final.



lidstaten de optie om hogere grensbedragen voor kleine rechtspersonen te hanteren, waarbij eveneens een plafond geldt. In het BW wordt volledig gebruik gemaakt van die optie, zodat alleen die bedragen in onderstaande tabel zijn opgenomen. De afgeronde, vetgedrukte bedragen, zoals die hieronder in de tabel zijn weergegeven, zijn ook de grensbedragen zoals die luiden na inwerkingtreding van dit besluit.

Categorie		Maximum-grensbedragen	
		Balans:	Netto-omzet
Micro	Huidig	€ 350.000	€ 700.000
	Verhoogd met 25%	€ 437.500	€ 875.000
	Afgerond	€ 450.000	€ 900.000
	Toename	28,6%	28,6%
Klein	Huidig	€ 6 miljoen	€ 12 miljoen
	Verhoogd met 25%	€ 7,5 miljoen	€ 15 miljoen
	Afgerond	€ 7,5 miljoen	€ 15 miljoen
	Toename	25%	25%
Middelgroot	Huidig	€ 20 miljoen	€ 40 miljoen
	Verhoogd met 25%	€ 25 miljoen	€ 50 miljoen
	Afgerond	€ 25 miljoen	€ 50 miljoen
	Toename	25%	25%
Groot	Boven de grensbedragen van middelgroot		

Ingevolge artikel 2:398 lid 4 BW kunnen de grensbedragen worden verhoogd bij algemene maatregel van bestuur. Bij de invoering van de categorie micro-rechtspersonen in het jaarrekeningenrecht³ is per abuis nagelaten om dit artikel aan te passen en de verlaging of verhoging van de grensbedragen bij algemene maatregel van bestuur ook voor die micro-rechtspersonen mogelijk te maken. Uit het systeem van de wet volgt dat ook de grensbedragen van micro-rechtspersonen bij algemene maatregel van bestuur aangepast zouden moeten kunnen worden. In het voorstel voor de Wet uitvoering richtlijn duurzaamheidsrapportering wordt voorgesteld deze ommissie te herstellen door artikel 2:395a toe te voegen aan de opsomming van artikelen in het vierde lid van artikel 2:398 BW. Het besluit sorteert voor op deze aanpassing ten behoeve van de kleine rechtspersonen om hen te kunnen laten profiteren van de verhoging van de grensbedragen en tijdig te kunnen voldoen aan de verplichting uit de richtlijn.

3. Toepassing van de verhoogde grensbedragen over 2023

In artikel 2, eerste lid, van de richtlijn is de mogelijkheid voor de lidstaten opgenomen om toe te staan dat de verhoogde grensbedragen door rechtspersonen worden toegepast over boekjaar 2023. Gezien het feit dat dit uitvoeringsbesluit pas in een van de eerste maanden van 2024 zou worden afgerond, was de vraag of daarvan gebruik gemaakt zou moeten worden. Op het moment van inwerkingtreding zouden immers de rechtspersonen al kunnen zijn begonnen met de voorbereidingen van het opstellen en openbaar maken van de jaarrekening en het bestuursverslag over 2023. Daarom heeft er begin december 2023 overleg plaatsgevonden met VNO-NCW en MKB-Nederland, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants en SRA. Daarin is de vraag voorgelegd of, ondanks het feit dat dit besluit pas in een van de eerste maanden van 2024 definitief zou kunnen worden vastgesteld en in werking zou kunnen treden, er behoefte is aan de optie om de verhoogde grensbedragen toe te kunnen passen over boekjaar 2023. Diezelfde vraag is eveneens voorgelegd in de vergadering van de Commissie vennootschapsrecht van 4 december 2023.

De uitkomst van die gesprekken was eensluidend dat er grote voorkeur bestaat voor de mogelijkheid van toepassing van de verhoogde grensbedragen over boekjaar 2023. Dat zou immers een belangrijke lastenverlichting kunnen betekenen voor de rechtspersonen die daarvan zouden kunnen profiteren. In het bijzonder voor de kleine rechtspersonen die in 2023 in het tweede achtereenvolgende jaar middelgroot zijn geworden en volgens het middelgrote regime zouden moeten rapporteren, inclusief een accountantscontrole en het opstellen van een bestuursverslag (die niet verplicht zijn voor kleine rechtspersonen), zou toepassing over 2023 een groot verschil kunnen betekenen. De periode waarover de inflatiecorrectie betrekking heeft, is inmiddels dermate lang, dat het niet als rechtvaardig werd geoordeeld om daar nog een jaar langer op te moeten wachten. Ook voor de accountants zou toepassing over 2023 een iets verminderde druk betekenen op hun controlecapaciteit, die wordt beperkt door de schaarste op de arbeidsmarkt.

Op basis van dit eensluidend oordeel is het besluit van toepassing verklaard op boekjaar 2023.

³ Kamerstukken II 2014/15, 34 176, nrs. 1–3.

Rechtspersonen kunnen daarvan gebruik maken, het is niet verplicht om de verhoogde grensbedragen al voor boekjaar 2023 toe te passen.

Zowel voor de toepassing over 2023 als over de volgende boekjaren geldt onverkort dat de rechtspersoon op twee opeenvolgende balansdata aan twee van de drie vereisten moet voldoen om als een bepaalde categorie te kwalificeren. Daarbij kunnen de aangepaste grensbedragen ook worden gehanteerd voor de vergelijkende cijfers van het vorige boekjaar.

4. Gevolgen voor regeldruk

De Europese Commissie heeft een onderzoek uitgevoerd om te beoordelen wat de effecten van de verlaging zijn voor de ondernemingen in de EU.⁴ Die beoordeling is gebaseerd op 7,3 miljoen actieve bv's in de EU waarvoor financiële data voor balanstotaal en netto-omzet beschikbaar waren. De Commissie verwacht dat het daadwerkelijke aantal rechtspersonen dat baat heeft bij de verhoogde grensbedragen nog hoger ligt.

Uit dat onderzoek volgt dat na invoering van de verhoogde grensbedragen ca. 17% van de huidige kleine rechtspersonen micro worden, dat ca. 18% van de huidige middelgrote rechtspersonen klein wordt en dat ca. 14% van de grote rechtspersonen middelgroot wordt. Deze percentages zijn gebruikt om voor Nederland in te schatten hoeveel rechtspersonen overgaan naar een kleinere categorie. Daarbij is uitgegaan van een opgave van de Kamer van Koophandel over 2022. In die opgave wordt uitgegaan van ca. 11.100 grote, 10.200 middelgrote, 365.900 kleine rechtspersonen (en 488.600 micro-rechtspersonen). Toepassing van de percentages uit het EU-onderzoek betekent dat naar schatting 62.200 kleine rechtspersonen micro-rechtspersoon worden, dat 1.800 middelgrote rechtspersonen klein worden en dat 1.600 grote rechtspersonen middelgroot worden. In al deze gevallen brengt deze overgang naar een lagere categorie voor de betreffende ondernemingen een lastenverlichting mee.

Voor de berekening van de lastenverlichting is uitgegaan van het opstellen en openbaar maken van de jaarrekening, het bestuursverslag en het laten uitvoeren van een accountantscontrole, waarbij deze laatste twee alleen verplicht zijn voor middelgrote en grote rechtspersonen en dus niet zijn meegenomen bij de berekeningen voor micro- en kleine rechtspersonen. Voor bepaalde grote rechtspersonen zijn er daarnaast nog verplichtingen uit afzonderlijk jaarlijks verslagen, zoals het verslag over betalingen aan overheden en het verslag inzake de winstbelasting, die echter slechts van toepassing zijn op een zeer beperkt aantal rechtspersonen of nauwelijks lasten met zich brengen en daarom hier buiten beschouwing worden gelaten.

Voor de kosten die verbonden zijn aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening wordt uitgegaan van de daarvoor voorhanden zijnde berekeningen, zoals die ook bij de laatste verhoging van de grensbedragen zijn gebruikt.⁵ Recentere berekeningen zijn niet voorhanden; daarom is in de berekening gewerkt met afgeronde aantallen en bedragen. Vanwege de urgentie die is geboden met dit besluit ten gevolge van de mogelijkheid tot toepassing ervan op boekjaar 2023, was er geen gelegenheid om nieuwe berekeningen op te laten stellen. De berekening van de lastenverlichting door de Commissie was ook slechts beperkt tot aantallen ondernemingen en gaf geen inzicht in de financiële omvang van die verlichting.

Op basis van het vorenstaande wordt uitgegaan van een inschatting van € 1.500 voor het opstellen en publiceren van een jaarrekening door kleine rechtspersoon, van € 5.000 voor middelgrote rechtspersonen en van € 9.000 voor grote rechtspersonen. Voor micro-ondernemingen is bij de invoering van die categorie geschat dat de kosten voor het opstellen en publiceren van een jaarrekening onder dat regime twee derde van de kosten bedragen die zijn verbonden aan het opstellen en publiceren van een jaarrekening onder het regime voor kleine rechtspersonen. Dat komt neer op een bedrag van ongeveer € 1.000.

De belangrijkste wijziging in het jaarrekeningenrecht sinds de bovenstaande inschatting van de kosten, die substantiële gevolgen heeft voor de kostenberekening, was de invoering in 2016 van de deponering van de jaarrekening voor kleine ondernemingen langs elektronische weg (Standard Business Reporting, SBR).⁶ Daarbij is berekend dat dit leidt tot een besparing op de administratieve lasten voor kleine rechtspersonen van naar schatting € 8,3 miljoen en een besparing op de inhoudelijke nalevingskosten voor alle deponeringsplichtige rechtspersonen van naar schatting € 68,8 miljoen. Die verlichting gold voor micro, kleine en middelgrote rechtspersonen. Omgerekend over die toenmalige groep leidde dit naar schatting tot een lastenverlichting voor micro-, kleine en middelgrote rechtspersonen van ongeveer € 100. De gevolgen van de invoering van SBR voor grote rechtspersonen waren te beperkt om hier in aanmerking genomen te worden.

Onder aftrek van deze € 100 van de bovengenoemde inschattingen van de kosten die de jaarverslag-

⁴ Zie de toelichting bij het voorstel voor de gedelegeerde richtlijn, C(2023) 7020 final.

⁵ Algehele basismeting van de administratieve lasten door het Ministerie van Veiligheid en Justitie (nulmeting), 2008 en Kamerstukken II 2014/15, 34 262, nr. 3, par. 6.

⁶ Wet van 9 december 2015 tot wijziging van de Handelsregisterwet 2007, het Burgerlijk Wetboek en de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen in verband met deponering van bescheiden in het handelsregister langs elektronische weg (Stb. 2015, 505) en het Besluit elektronische deponering handelsregister (Stb. 2016, 149), voor inwerkingtreding zie Stb. 2016, 150.



geving met zich brengt, levert het verschil tussen de kosten voor de grotere categorie en de kosten van de daaronder volgende kleinere categorie, de besparing op per onderneming. Voor grote ondernemingen die middelgroot worden bedraagt de besparing ca. € 4.100, voor middelgrote ondernemingen die klein worden ca. € 3.500 en voor kleine ondernemingen die micro worden ca. € 500. Vermenigvuldigd met de inschatting van het aantal ondernemingen dat naar een lagere categorie overgaat, levert dit naar schatting een structurele lastenverlichting op van ca. € 45 miljoen per jaar.

5. Advies en consultatie

Het besluit strekt tot uitvoering van de richtlijn die verplicht tot het verhogen van twee grensbedragen in titel 9 van Boek 2 BW. Vanwege het technisch karakter hiervan, geeft dit geen aanleiding tot consultatie. Het vraagstuk of de verhoogde grensbedragen toegepast zouden moeten kunnen worden over boekjaar 2023, is voorgelegd aan VNO NCW en MKB-Nederland, de NBA en SRA en aan de Commissie vennootschapsrecht. Zie daarover nader paragraaf 3 van deze toelichting.

De Minister voor Rechtsbescherming,