

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2011/13 – Overheidssubsidies

Advies van 4 mei 2011

- I. Toepassingsgebied
- II. Algemeen
 - A. Tijdstip waarop de subsidie moet geboekt worden
 - B. Subsidies in natura
- III. Investeringsubsidies
 - A. Kapitaalsubsidies
 - 1. Begrip en voorstelling in de jaarrekening (artikel 95 KB W.Venn.)
 - 2. Toerekening van de subsidie aan de resultatenrekening
 - 3. Terugbetaling
 - 4. Particulariteiten
 - B. Interestsubsidies
 - 1. Begrip en voorstelling in de jaarrekening
 - 2. Boekhoudkundige verwerking
- IV. Exploitatiesubsidies
 - A. Begrip en voorstelling in de jaarrekening
 - B. Boekhoudkundige verwerking
 - C. Toepassingen
 - 1. Gedeeltelijke vrijstelling betaling bedrijfsvoorheffing
 - 2. Particulariteit: overheidssubsidies ter financiering van het bedrijfskapitaal
- V. Subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling
 - A. Toekenning subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling
 - B. Terugbetaling subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

Inleiding

Subsidiëring door de overheid kan uit verschillende reglementeringen voortspuiten en uiteenlopende doelstellingen nastreven. Overheden kunnen, onder vooraf vastgestelde voorwaarden, subsidies verstrekken die aanzetten tot investeren of rechtstreeks het exploitatieresultaat beïnvloeden.

In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking van overheidssubsidies in hoofde van vennootschappen toegelicht¹.

Onder de term “subsidie” verstaat de Commissie, in het kader van dit advies, een tegemoetkoming door de overheid waar geen monetaire vergoeding tegenover staat. Subsidies kunnen zowel in contanten als in natura toegekend worden.

De door de overheid aan een vennootschap toegekende sommen, goederen of diensten kunnen de vorm aannemen van een kapitaalsubsidie, een interestsubsidie of een exploitatiesubsidie.

I. Toepassingsgebied

Het begrip overheidssubsidies verwijst naar steun door een overheid aan een onderneming indien de onderneming aan bepaalde voorwaarden voldoet.

Overheidssubsidies omvatten geen vormen van overheidssteun die niet redelijkerwijze kunnen worden gewaardeerd, en omvatten evenmin transacties met een overheid die niet kunnen worden onderscheiden van de normale handelstransacties van de onderneming.

Dit advies handelt ook niet over de overheidssteun die aan een onderneming wordt verleend in de vorm van voordelen die beschikbaar zijn voor het bepalen van de belastbare winst of die worden bepaald of beperkt op basis van belastingverplichtingen (zoals belastingvrijstellingen, investeringsaftrekken, versnelde fiscaal toegestane afschrijvingen en verlaagde belastingtarieven).

De Commissie is van oordeel dat het begrip “overheid” betrekking heeft op de Staat, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de openbare instellingen².

Voor de kwalificatie als openbare instelling dient zowel aan organieke als aan functionele vereisten voldaan te zijn. Deze criteria worden tevens door de Raad van State en het Hof van Cassatie vooropgesteld. Organieke criteria hebben betrekking op de onderzochte organismen in hun geheel. Zo beogen de criteria “oprichting door de overheid”, “bestuurlijk toezicht”, “wil van de wetgever” en “rechtsvorm” personen in hun geheel als administratieve overheid aan te merken. De functionele criteria slaan op de taken en bevoegdheden van de onderzochte instellingen. Het betreft het vervullen van een taak van algemeen belang of een openbare dienst en de bevoegdheid om gezagshandelingen te stellen.

Zich deels baserend op de rechtspraak van de Raad van State en het Hof van Cassatie omtrent het begrip administratieve overheid³, en rekening houdende met de eerder aangehaalde organieke en functionele vereisten, zijn voor de Commissie volgende beoordelingscriteria⁴ van belang:

- het nastreven van een opdracht van algemeen belang, op continue en regelmatige basis;
- opgericht of als dusdanig erkend⁵ zijn door de federale overheid, de overheid van de gemeenschappen en gewesten, de provincies of gemeenten;
- rechtspersoonlijkheid bezitten overeenkomstig een wet, een decreet, ordonnantie, enz.; en
- aan een administratieve en financiële controle van de openbare machten onderworpen zijn.

Het begrip “overheid” slaat tevens op de internationale en supranationale publiekrechtelijke instellingen, indien deze, mutatis mutandis, aan dezelfde vereisten voldoen om als openbare instelling te kwalificeren.

II. Algemeen

A. Tijdstip waarop de subsidie moet geboekt worden

Een subsidie moet niet op datum van de effectieve uitbetaling ervan worden ingeschreven, doch wel op het ogenblik waarop het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan en de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kan worden.

Het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna KB W.Venn.) bepaalt immers in artikel 33 dat er rekening moet worden gehouden met de kosten en opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd.

De vraag op welk ogenblik het recht op het bekomen van de subsidie komt vast te staan, is een feitelijke aangelegenheid die voor ieder geval afzonderlijk moet worden beoordeeld. Die beoordeling behoort in eerste instantie tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan.

Pas na onderzoek van de aard van de verbintenis zal het bestuursorgaan kunnen uitmaken of het recht op een subsidie al dan niet vaststaat. Aan het ontstaan van het recht op een subsidie kunnen immers bepaalde voorwaarden gekoppeld zijn die bepalend zijn voor de mate waarin dit recht effectief gestalte krijgt⁶.

Indien de toekenning van een investeringssubsidie gebonden is aan bepaalde voorwaarden - bijvoorbeeld inzake werkgelegenheid - kan door het bestaan van een dergelijke opschortende voorwaarde de bekomen subsidie niet worden geboekt⁷. Als daarentegen het behoud van een bekomen subsidie aan bepaalde voorwaarden is gebonden, vormt een dergelijke ontbindende voorwaarde geen bezwaar voor de boeking van deze subsidie⁸.

Daarenboven moet het bedrag van de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kunnen worden. Het bestuursorgaan moet op een betrouwbare wijze kunnen beoordelen welk bedrag zeker als verkregen kan worden beschouwd. Hierbij dient het voorzichtigheidsbeginsel in acht genomen te worden.

In het uitzonderlijke geval dat voorschotten werden verkregen vooraleer de subsidie als vaststaand en redelijkerwijze waardeerbaar kan worden beschouwd, worden zij op het passief (onder de schulden op ten hoogste één jaar) als ontvangen vooruitbetalingen geboekt.

Voorbeeld 1

Een onderneming ontvangt op 1 juni van jaar N een brief waarin de overheid haar meedeelt dat zij per nieuw aangeworven werknemer in jaar N een subsidie van 25% van het brutomaandloon van de werknemer in kwestie zal ontvangen. De subsidie zal teruggestort moeten worden indien de betrokken werknemer geen twee jaar in dienst blijft.

Op 1 juni van jaar N heeft de onderneming reeds 1 nieuwe werknemer aangenomen. De betrokken werknemer verdient 2.800 euro bruto per maand. De onderneming is ook van plan om nog een nieuwe werknemer aan te werven. Hiertoe is de sollicitatieprocedure reeds geopend.

De onderneming dient op 1 juni van het jaar N een subsidie van 700 euro in haar boeken op te nemen. Het feit dat deze subsidie gebonden is aan de ontbindende voorwaarde dat de werknemer twee jaar in dienst blijft, moet in de toelichting vermeld worden. Aangezien de andere werknemer nog niet is aangeworven, kan daarvoor, gelet op de opschortende voorwaarde van indienstneming, nog geen subsidie geboekt worden op 1 juni van het jaar N.

Voorbeeld 2

Een onderneming dient in april van het jaar N bij de overheid een aanvraag in voor subsidiëring, gelet op een geplande investering in een luchtzuiveringsinstallatie in augustus van het jaar N. Op 1 oktober van het jaar N ontvangt de onderneming een brief van de overheid waarin gestipuleerd wordt dat zij een subsidie van 50.000 euro zal ontvangen, indien de installatie aan bepaalde normen beantwoordt

(opschortende voorwaarde). De investering (reeds gedaan in augustus) voldoet aan deze normen. In februari van het jaar N+1 ontvangt de onderneming de betaling van de subsidie. De onderneming dient de kapitaalsubsidie op 1 oktober van het jaar N te boeken.

Stel dat de onderneming de investering pas na ontvangst van de brief doet, dan zal de kapitaalsubsidie dienen geboekt te worden van zodra de opschortende voorwaarde vervuld is.

Indien de opschortende voorwaarde met zekerheid niet vervuld is voor het einde van het boekjaar N, en evenmin vooraleer de jaarrekening door het bestuursorgaan wordt vastgesteld, dan mag het recht op de subsidie niet in boekjaar N tot uitdrukking worden gebracht.

De Commissie wenst eraan te herinneren dat de beoordeling van het al dan niet onzeker karakter van de vervulling van de voorwaarde, in eerste instantie tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan behoort. Een antwoord in abstracto kan niet gegeven worden⁹.

B. Subsidies in natura

De subsidies die verkregen worden onder de vorm van goederen, dienen gewaardeerd te worden tegen "werkelijke waarde", zijnde het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen ter zake goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie afsluiten.

De subsidies die verkregen worden onder de vorm van diensten, dienen in beginsel gewaardeerd te worden tegen hun waarschijnlijke realisatiewaarde¹⁰. Indien de verkregen diensten niet redelijkerwijze waardeerbaar zijn, dienen deze naar het oordeel van de Commissie niet geboekt te worden. Het verkrijgen van de diensten valt meestal samen met het onmiddellijke verbruik ervan, wat sowieso tot een resultatencompenserend effect leidt.

De subsidies in natura kunnen de vorm aannemen van een investeringssubsidie of een exploitatiesubsidie. De subsidies die worden verkregen onder de vorm van vaste activa, dienen evenwel als kapitaalsubsidies geboekt te worden¹¹.

III. Investeringsubsidies

Investeringsubsidies zijn overheidssubsidies met als voornaamste voorwaarde dat een entiteit die hiervoor in aanmerking komt vaste activa moet kopen, bouwen of anderszins verwerven¹².

Naargelang van de financieringswijze van de investering komt de overheid tussen:

- met een vast bedrag bij financiering van de investering met eigen middelen: kapitaalsubsidie
- door een deel van de interestlast op zich te nemen bij financiering van de investering met vreemde middelen: interestsubsidie

Het bedrag van de geboekte kapitaal- en interestsubsidies door de overheid toegekend en aangerekend op het resultaat van het boekjaar, dient in de toelichting vermeld te worden.

A. Kapitaalsubsidies

1. Begrip en voorstelling in de jaarrekening (artikel 95 KB W.Venn.)

Het KB W.Venn. definieert het begrip kapitaalsubsidie niet. Artikel 95 KB W.Venn. bepaalt enkel dat de passiefpost VI. Kapitaalsubsidies de kapitaalsubsidies omvat die van overheidswege¹³ werden verkregen voor investeringen in vaste activa, na aftrek van de uitgestelde belastingen op deze subsidies. Deze uitgestelde belastingen worden, voor zover van toepassing¹⁴, opgenomen in de passiefpost VII.B. Uitgestelde belastingen.

Met subsidies die "van overheidswege" worden verkregen, doelde de Regering destijds hoofdzakelijk op de subsidies verstrekt in het kader van de wetgeving op de economische expansie. Het is evenwel evident dat in de boekhouding het begrip kapitaalsubsidie niet mag worden beperkt tot het domein van de economische expansiewetgeving.

De Commissie wenst te benadrukken dat de kapitaalsubsidies afkomstig moeten zijn van de overheid waaraan door de wetgevende macht de bevoegdheid is toegekend om subsidies te verlenen, en die bovendien de controle uitoefent op het respecteren van de voorwaarden gekoppeld aan het verkrijgen van de subsidie. Bijgevolg mogen kapitaalsubsidies, ontvangen door een onderneming die deel uitmaakt van een groep, en die overgemaakt worden aan een andere entiteit van deze groep, in principe bij deze laatste entiteit niet worden opgenomen onder de post Kapitaalsubsidies. Herdistribueren binnen een groep kan slechts leiden tot een opname onder de post Kapitaalsubsidies, indien de onderneming die de subsidie overmaakt zelf het recht heeft om middelen ter beschikking te stellen, met andere woorden indien zij voldoet aan de onder hoofdstuk I uiteengezette criteria.

De kapitaalsubsidies worden geleidelijk afgeboekt via overboeking naar post IV.C. Andere financiële opbrengsten van de resultatenrekening, volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa voor de verwerving waarvan ze werden verkregen of, in voorkomend geval, ten belope van het saldo, bij realisatie of buitengebruikstelling van de betrokken vaste activa¹⁵.

De eventuele uitgestelde belastingen op deze kapitaalsubsidies worden oorspronkelijk gewaardeerd tegen het normale bedrag van de belasting die erop zou zijn geheven indien die subsidies zouden zijn belast ten laste van het boekjaar waarin zij werden geboekt. Zij worden evenwel gewaardeerd na aftrek van de weerslag van de belastingverminderingen en vrijstellingen (zoals aftrekbare, overgedragen verliezen, overgedragen notionele interestaftrek, ...) waarvan op het ogenblik dat deze subsidies worden geboekt, kan worden vermoed dat zij, in een

nabije toekomst, zullen leiden tot een lagere belasting op deze subsidies¹⁶.

De uitgestelde belastingen op de kapitaalsubsidies worden eveneens geleidelijk afgeboekt, gelijkmatig met de kapitaalsubsidies waarop ze betrekking hebben. Dit gebeurt via overboeking naar de post Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen van de resultatenrekening¹⁷.

2. Toerekening van de subsidie aan de resultatenrekening

Afschrijfbaar activa

Het tempo van de inresultaatname van de kapitaalsubsidies moet parallel lopen met het tempo van de afschrijvingen van de vaste activa voor de verwerving waarvan de subsidie werd bekomen.

Bijgevolg is het niet toegelaten om een kapitaalsubsidie onmiddellijk en integraal als opbrengst te boeken, terwijl de afschrijving van de investering waarvoor de subsidie werd verkregen zou worden gespreid over meerdere boekjaren. Naar het oordeel van de Commissie is het noch bedrijfseconomisch, noch vanuit het standpunt van het subsidiëringsbeleid van de overheid, verantwoord de aanrekening van een kapitaalsubsidie los te zien van de tenlasteneming van de gesubsidieerde investering in de resultatenrekening via afschrijvingen. Bedrijfseconomisch is dit niet verantwoord vermits door het onmiddellijk en integraal als opbrengst boeken van de subsidie het resultaat van één boekjaar wordt begunstigd ten nadele van volgende boekjaren waarin de afschrijvingskost onverminderd op het resultaat zal drukken. Vanuit het standpunt van het subsidiëringsbeleid van de overheid is er ook een bezwaar vermits dit beleid er juist toe strekt de bedrijfskosten van de ondernemingen te verminderen en niet om hun een onmiddellijke opbrengst te verschaffen.

Evenmin is het toegelaten dat een onderneming die een versneld afschrijvingsplan zou hebben uitgewerkt voor haar vaste activa, de toerekening bij de resultaten van subsidies met betrekking tot diezelfde activa, lineair of over een langere periode zou spreiden.

Vaak gebeurt de investering echter relatief lange tijd vóór het recht van de onderneming op de overheidssubsidie komt vast te staan. In voorkomend geval kan reeds met de gespreide afschrijving van de gesubsidieerde investering aangevangen zijn zonder dat de kost van de bij de resultaten geboekte afschrijvingen kon worden verminderd via een parallelle aanrekening hierop van de bekomen subsidie. Wanneer de subsidie komt vast te staan nadat de afschrijving van de gesubsidieerde investering reeds is aangevangen of nadat het actief reeds volledig is afgeschreven, moet de resultatenrekening van het boekjaar waarin de subsidie definitief verworven blijkt, het gedeelte van de subsidie vermelden dat overeenstemt met de reeds verrichte afschrijvingen. Hieromtrent wenst de Commissie tevens te herinneren aan de vereiste dat wanneer opbrengsten en kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, zulks in de toelichting dient te worden vermeld¹⁸.

Niet-afschrijfbaar activa

Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies toegekend voor de verwerving van niet-afschrijfbaar activa, moet naar het oordeel van de Commissie rekening worden gehouden met de finaliteit van dergelijke subsidies. In die optiek is het logisch dat een kapitaalsubsidie toegekend ter verwerving van een niet-afschrijfbaar actief op het passief van de balans geboekt blijft, zolang het betrokken actief deel uitmaakt van het patrimonium van de onderneming.

Wordt een minderwaarde vastgesteld, dan is het aangewezen - naar analogie met de aanrekening van kapitaalsubsidies met betrekking tot afschrijfbaar activa - de kapitaalsubsidie in resultaat te nemen pro rata de geboekte minderwaarde op het gesubsidieerde actief.

Realisatie of buitengebruikstelling van het vast actief

Bij realisatie of buitengebruikstelling van de gesubsidieerde vaste activa, dient het gedeelte van de kapitaalsubsidie (en de eventuele uitgestelde belastingen hierop) dat nog niet in het resultaat is opgenomen, onmiddellijk in het resultaat te worden geboekt.

Boeking

Boeking op het ogenblik dat het recht op de kapitaalsubsidie komt vast te staan:

414	Te innen opbrengsten		
en/of	291	Overige vorderingen	
	aan	15	Kapitaalsubsidies
		[1680	Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies] ¹⁹

Boeking bij ontvangst:

550	Kredietinstellingen		
	aan	414	Te innen opbrengsten

Boeking bij toerekening van de subsidie aan de resultatenrekening:

15	Kapitaalsubsidies		
[1680	Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies] ²⁰		
aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies	
	[780	Onttrekkingen aan de uitgestelde belastingen]	

3. Terugbetaling

Indien de onderneming (een deel van) de kapitaalsubsidie dient terug te betalen (bijvoorbeeld omdat de voorwaarden niet langer worden nageleefd), zal dit in de boekhouding tot uitdrukking moeten worden gebracht.

Het terug te betalen percentage van de kapitaalsubsidies die nog niet in resultaat werden genomen, dient afgeboekt te worden. Het terug te betalen percentage van de kapitaalsubsidies die reeds in het resultaat werden opgenomen, dient geboekt te worden als Diverse financiële kosten (rekening 657), tenzij het om bijzondere redenen²¹ verantwoord zou zijn ze als Andere uitzonderlijke kosten (rekening 664) te boeken. De terug te betalen subsidies mogen in geen geval in mindering worden gebracht van de subsidies ontvangen tijdens of toegerekend tot het boekjaar, aangezien artikel 25, §2 KB W.Venn. elke vorm van compensatie uitsluit, ook al wordt ze in de toelichting uitgesplitst.

Voorbeeld

De overheid kent in jaar N onder welbepaalde voorwaarden aan een onderneming een kapitaalsubsidie van 5.000 euro toe voor een investering van 25.000 euro. Deze kapitaalsubsidie is vrijgesteld van belastingen. De onderneming investeert in een machine, afschrijfbaar over 5 jaar. In het jaar N+2 blijkt dat de onderneming niet alle langer alle voorwaarden naleeft en de overheid vordert de helft van de kapitaalsubsidie terug. Op dat moment werd reeds 2.000 euro van de kapitaalsubsidie in resultaat genomen.

Boeking op het ogenblik dat het recht op de kapitaalsubsidie komt vast te staan:

414	Te innen opbrengsten	5.000	
aan	15	Kapitaalsubsidies	5.000

Boeking bij ontvangst kapitaalsubsidie:

550	Kredietinstellingen	5.000	
aan	414	Te innen opbrengsten	5.000

Boeking op inventarisdatum jaar N:

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa	5.000	
aan	239	Installaties, machines en uitrusting: geboekte afschrijvingen	5.000
15	Kapitaalsubsidies	1.000	
aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies	1.000

Boeking op inventarisdatum jaar N+1:

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa	5.000	
aan	239	Installaties, machines en uitrusting: geboekte afschrijvingen	5.000
15	Kapitaalsubsidies	1.000	
aan	753	Kapitaal- en interestsubsidies	1.000

Boeking op het ogenblik dat de subsidie wordt teruggevorderd in jaar N+2:

15	Kapitaalsubsidies	1.500	
657	Diverse financiële kosten	1.000	
aan	489	Andere diverse schulden	2.500

Boeking op het ogenblik van de terugbetaling van de helft van de kapitaalsubsidie:

489	Andere diverse schulden	2.500	
aan	55	Kredietinstellingen	2.500

4. Particulariteiten

Fusies en (partiële) splitsingen

Voor de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies bij fusies en (partiële) splitsingen, zie [adviezen 2009/6²², 2009/8²³ en 2009/11²⁴](#).

Inbreng van een algemeenheid van goederen of een bedrijfstak

Voor de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies bij inbreng van een algemeenheid van goederen of een bedrijfstak, zie [advies 2009/15²⁵](#).

Een vennootschap die een algemeenheid van goederen of een bedrijfstak inbrengt, dient de nog niet in resultaat genomen kapitaalsubsidies die betrekking hebben op de ingebrachte activa, uit te boeken en in resultaat te nemen in de post Andere financiële opbrengsten²⁶.

Artikel 81 KB W.Venn. bepaalt dat bij inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen zoals gedefinieerd in de artikelen 678 en 679 van het Wetboek van Vennootschappen, de ingebrachte activa, passiva, rechten en verplichtingen in de boekhouding worden opgenomen van de vennootschap waarin de inbreng gebeurt, tegen de waarde waarvoor zij op het tijdstip van de inbreng in de boekhouding van de inbrengende vennootschap voorkwamen.

Indien een gesubsidieerd actief deel uitmaakt van een inbreng van een bedrijfsafdeling of van een algemeenheid van goederen, dient de kapitaalsubsidie bijgevolg uitgeboekt te worden bij de inbrengende vennootschap en voor hetzelfde bedrag terug te worden aangelegd bij de vennootschap waarin de inbreng gebeurt²⁷.

Deze kapitaalsubsidie dient in resultaat genomen te worden bij de verkrijgende vennootschap pro rata de afschrijvingen van het gesubsidieerde actief.

B. Interestsubsidies

1. Begrip en voorstelling in de jaarrekening

De overheid kan, in het kader van haar politiek ter bevordering van de investeringen, tussenkomen in de lasten van financiering van de investering. Zij betaalt derhalve een deel van de interestlast terug aan de onderneming.

In toepassing van het beginsel van niet-compensatie mogen interestsubsidies niet in mindering worden gebracht van de betaalde intresten, maar dienen ze overeenkomstig artikel 96 KB W.Venn. in de resultatenrekening onder de post IV.C. Andere financiële opbrengsten te worden opgenomen²⁸.

Als een interestsubsidie ineens wordt uitbetaald, maar betrekking heeft op een over meerdere jaren gespreide investering, dan moet de interestsubsidie – gelet op het ‘matching principe’ en het beginsel van het getrouw beeld – gespreid in resultaat worden genomen parallel met de intresten waarop ze betrekking heeft.

2. Boekhoudkundige verwerking

- Boeking op het ogenblik dat het recht op de interestsubsidie komt vast te staan:

414	Te innen opbrengsten
	aan 753 Kapitaal- en interestsubsidies

- Boeking bij ontvangst:

550	Kredietinstellingen
	aan 414 innen opbrengsten

- Inventarisboeking

Indien de geboekte interestsubsidie gedeeltelijk betrekking heeft op volgende boekjaren, wordt een gedeelte overgedragen:

753	Kapitaal- en interestsubsidies
	aan 493 Over te dragen opbrengsten

IV. Exploitatiesubsidies

A. Begrip en voorstelling in de jaarrekening

Exploitatiesubsidies zijn subsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa. Het betreft bedragen die door de overheid aan een entiteit worden toegekend om bepaalde exploitatiekosten te compenseren of te dekken. Artikel 95 KB W.Venn. bepaalt dat de kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa worden geboekt als bedrijfsopbrengsten of financiële opbrengsten in de resultatenrekening.

Overeenkomstig artikel 96 KB W.Venn. worden de tegemoetkomingen van de overheid in het kader van een tarifieringspolitiek als

compensatie voor lagere ontvangsten onder de post I.A. Omzet geboekt, en worden exploitatiesubsidies onder de post I.D. Andere bedrijfsopbrengsten in de resultatenrekening opgenomen. Een exploitatiesubsidie dient geboekt te worden op het ogenblik waarop het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan en de subsidie redelijkerwijze gewaardeerd kan worden.

Indien de effectieve toekenning van de exploitatiesubsidie niet samenvalt met de periode waarop zij betrekking heeft, dan moet deze exploitatiesubsidie via de overlopende rekeningen worden toegerekend aan het boekjaar waarop zij betrekking heeft.

Het totaal bedrag van de subsidies (andere dan investeringssubsidies) dient in de toelichting vermeld te worden.

B. Boekhoudkundige verwerking

- Boeking op het ogenblik dat het recht op de exploitatiesubsidie komt vast te staan:

414 Te innen opbrengsten
aan 740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen

- Boeking bij de ontvangst:

550 Kredietinstellingen
aan 414 Te innen opbrengsten

-Inventarisboeking

Indien de geboekte exploitatiesubsidie gedeeltelijk betrekking heeft op volgende boekjaren, wordt een gedeelte overgedragen:

740 Bedrijfssubsidies en compenserende bedragen
aan 493 Over te dragen opbrengsten

C. Toepassingen

1. Gedeeltelijke vrijstelling betaling bedrijfsvoorheffing

De Commissie is van oordeel dat de gedeeltelijke vrijstelling van betaling van de bedrijfsvoorheffing, in de vorm van het wegvallen van een schuldvordering, als een exploitatiesubsidie moet worden beschouwd²⁹.

2. Particulariteit: overheidssubsidies ter financiering van het bedrijfskapitaal

Overheidssubsidies die worden toegekend ter ondersteuning van bedrijven die als gevolg van een sterke omzetstijging een bijkomende behoefte aan nettobedrijfskapitaal hebben, dienen te worden toegerekend aan de boekjaren waarop zij krachtens de subsidiëeringsbeslissing betrekking hebben³⁰. Indien de betrokken boekjaren reeds afgesloten zijn dan dient, luidens artikel 33, tweede lid KB W.Venn., daarvan in de toelichting melding te worden gemaakt.

Naar het oordeel van de Commissie vertoont zo'n subsidie het kenmerk van een financiële opbrengst. Het is immers de bedoeling van de subsidiërende overheid om via een financiële tegemoetkoming bij te dragen tot de financiering van de voorraden en vorderingen (i.e. van het bedrijfskapitaal) van de onderneming. Een boeking onder de rubriek IV.C. Andere financiële opbrengsten is derhalve aangewezen met een uitdrukkelijke vermelding in de toelichting (cf. Staat XIII, A van het volledig schema).

V. Subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

Overeenkomstig artikel 95 KB W.Venn. kunnen als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa worden geboekt de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de onderneming.

Deze kosten van onderzoek en ontwikkeling worden tegen vervaardigingsprijs op het actief geboekt voor zover die niet hoger is dan een voorzichtige raming van hun gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de onderneming van deze vaste activa (artikel 60, eerste lid KB W.Venn.).

Worden deze kosten geactiveerd, dan moeten ze worden afgeschreven volgens de normale regels (artikel 61, § 1, eerste t.e.m. derde lid KB W.Venn.). Indien de kosten van onderzoek en ontwikkeling over meer dan vijf jaar afgeschreven worden, dan moet dit evenwel in de toelichting worden verantwoord (artikel 61, § 1, vierde lid KB W.Venn.).

Een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek, dient deze kosten (lonen en wedden, kosten voor het gebruik van materiaal, diensten en diverse goederen, enz.) in beginsel naar hun aard te boeken in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt.

Wanneer voor alle of sommige van deze kosten de in het besluit bepaalde voorwaarden zijn vervuld voor hun activering, en bijgevolg voor hun geleidelijke tenlasteneming via afschrijvingen, dan wordt hun overboeking naar het actief verricht in een later stadium via de post I.C.

Geproduceerde vaste activa van de resultatenrekening.

Anderzijds worden de in het kader van dit onderzoek verworven materiële vaste activa (gebouwen, laboratoria, materiaal, enz.) volgens de normale regels rechtstreeks op de desbetreffende actiefpost van de materiële vaste activa geboekt en wordt hun kostprijs geleidelijk ten laste genomen via afschrijvingen.

A. Toekenning subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

Vaak worden de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gesubsidieerd door de overheid³¹. De voorwaarden voor het toekennen van deze subsidies kunnen verschillen en hangen af van het wettelijk kader waarbinnen de subsidie werd toegekend en van diverse bijzondere bepalingen. Bij het tot uiting brengen van deze subsidies in de boekhouding zal derhalve rekening moeten worden gehouden met de aard van de subsidie en met de toekenningvoorwaarden.

In beginsel loopt de boeking van subsidies parallel met de boeking van de kosten of de goederen waarvoor de subsidie werd toegekend. Hieruit volgt dat in de mate waarin de kosten van onderzoek en ontwikkeling als bedrijfskosten worden geboekt tijdens het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt, de subsidies die daarop betrekking hebben in hetzelfde boekjaar als bedrijfsopbrengsten in de resultatenrekening moeten worden geboekt onder de post I.D. Andere bedrijfsopbrengsten (cf. omschrijving van deze post in artikel 96 KB W.Venn.).

Gaat het daarentegen om kapitaal- of interestsubsidies die werden verleend voor het verwerven door de onderneming van materiële vaste activa dan worden deze subsidies geboekt volgens de normale regels vastgelegd in het KB W.Venn.³². Hierdoor wordt de overeenstemming verzekerd tussen opbrengsten eensdeels en de kosten verbonden met deze opbrengsten anderdeels (matching principe).

Gaat het om gesubsidieerde kosten van onderzoek en ontwikkeling die via de resultatenrekening ten laste werden genomen, dan moet hun - gehele of gedeeltelijke - activering onder de voorwaarden van artikel 60 KB W.Venn. geschieden ten belope van hun brutobedrag. Voor de passivering van de desbetreffende kapitaalsubsidies en van de (eventuele) uitgestelde belastingen daarop moet eveneens rekening worden gehouden met de geactiveerde kostenfractie.

De wijze waarop de kosten van onderzoek en ontwikkeling worden geactiveerd (namelijk geheel of gedeeltelijk) is bepalend voor het bedrag waartegen de subsidie moet worden gepasseerd.

De toerekening van de kapitaalsubsidie aan de resultatenrekening moet bovendien gelijkmatig geschieden met de tenlasteneming van de kosten van onderzoek en ontwikkeling.

B. Terugbetaling subsidies voor kosten van onderzoek en ontwikkeling

Soms moet een subsidie geheel of gedeeltelijk of zelfs ten belope van het dubbel van het ontvangen bedrag worden terugbetaald zodra de kosten van onderzoek en ontwikkeling hebben geleid tot de realisatie van een bepaalde omzet of winst.

Vermits deze bedragen slechts verschuldigd zijn zodra een opschortende voorwaarde is vervuld, moet er worden vanuit gegaan dat, zolang deze voorwaarde niet is vervuld, er geen aanleiding bestaat tot het boeken van een schuld of een voorziening op het passief. Wel moet met toepassing van artikel 25, § 3 KB W.Venn. in de toelichting een passende vermelding worden opgenomen³³. Is daarentegen de voorwaarde vervuld, dan moet de daardoor ontstane kost ook als zodanig worden geboekt.

Op deze wijze wordt de overeenstemming tussen kosten en opbrengsten (matching principe) verzekerd, zowel op het ogenblik waarop de kosten van onderzoek worden gemaakt als op het ogenblik waarop de gerealiseerde opbrengsten of winsten toelaten de uit de vervulling van de voorwaarde ontstane kost te dekken.

Wanneer de begunstigde onderneming daarentegen verplicht is de ontvangen subsidies terug te betalen, dan moeten de betrokken "subsidies" als schulden worden gepasseerd, zolang geen gehele of gedeeltelijke vrijstelling (of opschorting) van terugbetaling wordt bekomen. Deze "subsidiëringsovereenkomst" kwalificeert volgens de Commissie immers eerder als een financieringsovereenkomst met voorwaardelijke vrijstelling van terugbetaling dan als een klassieke subsidiëringsovereenkomst (met voorwaardelijke terugbetaling).

Dit advies vervangt de adviezen 105/3, 105/7, 125/1, 125/2, 125/2bis, 125/3, 125/3bis, 125/4, 125/5, 125/6, 125/7, 125/8, 125/9, 138/1, 138/2, 138/3, 145/1 en 2010/19.

1 Voor de boekhoudkundige verwerking van subsidies in hoofde van begunstigde verenigingen en stichtingen, zie adviezen 2010/16 "Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen", Bulletin CBNB, nr. 56, december 2010, 17-30 en 2010/17 "Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen", Bulletin CBN, nr. 56, december 2010, 31-41.

2 Cf. Com. I.B. 1992, nummer 362/2 en Circulaire nr. Ci.RH.421/357.517 d.d. 03.05.1985.

3 Voor een overzicht, zie F. VANDENDRIESSCHE, Publieke en Private Rechtspersonen, Brugge, Die Keure, 2004 en A. MAST, Overzicht van het Belgisch administratief recht, Antwerpen, Kluwer, 2006.

4 Grotendeels gelijkaardige criteria worden door de Administratie vooropgesteld in Circulaire nr. Ci.RH.233/578.563 (AOIF 9/2008) d.d. 14.03.2008.

5 Volgens het Hof van Cassatie kunnen ook personen die niet organiek verbonden zijn met de overheid wel degelijk als administratieve overheid

- worden gekwalificeerd. Vereist wordt wel dat zij door de overheid erkend zijn, hun werking door de overheid wordt bepaald en gecontroleerd en zij eenzijdig bindende beslissingen kunnen nemen, Cass. 6 september 2002, N.J.W. 2002-03, 130; zie ook Cass. 14 februari 1997 (Gimvindus-arrest), R.W. 1996-97, 1433, concl. Adv. Gen. DUBRULLE en Cass. 10 september 1999, A.J.T. 1999-2000, 504-506.
- 6 Voor de beoordeling van het vaststaand karakter van het recht op een subsidie, zie advies 2009/3 “Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid”, Bulletin CBN, nr. 50, november 2009, 37-40.
- 7 Zie ook advies 148/6 “Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde”, Bulletin CBN, nr. 34, maart 1995, 24-26
- 8 Het feit dat het behoud van de subsidie gebonden is aan bepaalde voorwaarden, dient in de toelichting onder de “Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen” vermeld te worden.
- 9 Cf. advies 148/6 “Boekhoudkundige verwerking van verrichtingen afgesloten onder opschortende voorwaarde”, Bulletin CBN, nr. 34, maart 1995, 24-26.
- 10 Naar analogie met de waarderingsregels betreffende de schenkingen en legaten in natura bij verenigingen en stichtingen (artikel 8, § 2 KB van 19 december 2003).
- 11 De Commissie wenst hierbij op te merken dat bij verenigingen en stichtingen enkel de vaste activa met beperkte gebruiksduur als kapitaalsubsidies kunnen geboekt worden (advies 2010/17 “Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten in natura in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen”. Bulletin CBN, nr. 56, december 2010, 31-41).
- 12 Cf. IAS 20.3: “Investeringsubsidies zijn overheidssubsidies met als voornaamste voorwaarde dat een entiteit die hiervoor in aanmerking komt vaste activa moet kopen, bouwen of anderszins verwerven. Mogelijk worden ook supplementaire beperkende voorwaarden opgelegd met betrekking tot het type of de locatie van de activa of de betrokken periode waarin deze moeten worden verworven of aangehouden”.
- 13 Voor de betekenis van het begrip “van overheidswege”, cf. supra (hoofdstuk I).
- 14 Artikel 193bis, § 1, tweede lid Wetboek Inkomstenbelastingen 1992 bepaalt bijvoorbeeld dat de kapitaalsubsidies die door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving aan vennootschappen worden toegekend om materiële en immateriële vaste activa een te schaffen of tot stand te brengen, niet belastbaar zijn. In dat geval dienen geen uitgestelde belastingen in aftrek van de kapitaalsubsidies worden geboekt.
- 15 Artikel 95, § 2 KB W.Venn.
- 16 Artikel 76, § 1 KB W.Venn.
- 17 Artikel 76, § 2, eerste lid KB W.Venn.
- 18 Artikel 33, tweede lid KB W.Venn.
- 19 Enkel in het geval dat er belastingen verschuldigd zullen zijn op de kapitaalsubsidie bij de inresultaatname.
- 20 Enkel in het geval dat er belastingen verschuldigd zijn op de kapitaalsubsidie.
- 21 Redenen die geen verband houden met de gewone bedrijfsuitoefening.
- 22 Advies 2009/6 “De boekhoudkundige verwerking van fusies”, Bulletin CBN, nr. 53, september 2010, 9-32.
- 23 Advies 2009/8 “Boekhoudkundige verwerking van splitsingen”, Bulletin CBN, nr. 53, september 2010, 45-57.
- 24 Advies 2009/11 “De boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen”, Bulletin CBN, nr. 53, september 2010, 59-72.
- 25 Advies 2009/15 “De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen”, Bulletin CBN, nr. 53, september 2010, 73-80
- 26 Artikel 362, tweede lid Wetboek Inkomstenbelastingen 1992 voorziet evenwel dat wanneer gesubsidieerde activa deel uitmaken van een inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen, het gedeelte van de kapitaalsubsidie dat, op het ogenblik van de verrichting, nog niet als winst werd aangemerkt, ten name van de inbrengende vennootschap volledig wordt vrijgesteld.
- 27 Zie advies 2009/15 “De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen”, Bulletin CBN, nr. 53, september 2010, 73-80.
- 28 Indien de onderneming (een deel van) de interestsubsidie dient terug te betalen, zal dit in de boekhouding tot uitdrukking moeten worden gebracht als een diverse financiële kost, tenzij het om bijzondere redenen verantwoord zou zijn dit als een andere uitzonderlijke kost te boeken (cf. II.A.1.3. van dit advies).
- 29 Zie advies 2009/13 “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”, Bulletin CBN, nr. 52, maart 2010, 27-34 en advies 2010/2 “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-Update”, Bulletin CBN, nr. 54, oktober 2010, 11-13.
- 30 Indien de betrokken boekjaren reeds afgesloten zijn dan dient, luidens artikel 33, tweede lid KB W.Venn. daarvan in de toelichting melding te worden.
- 31 Artikel 193ter WIB 92 voorziet in een vrijstelling voor de kapitaal- of interestsubsidies op immateriële en materiële vaste activa die worden toegekend in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling door de bevoegde gewestelijke instellingen, met inachtneming van de Europese reglementering inzake staatssteun.
- 32 Cf. supra.
- 33 Zie eveneens advies 136/1 “Voorwaardelijke obligaties” Bulletin CBN, nr. 10, april 1983, 20.