COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2010/21 - De boekhoudkundige verwerking van transfervergoedingen betaald bij de mutatie van voetbalspelers (niet-amateurs en profspelers)

Advies van 10 november 2010

I. Belgische wetgeving
II. De internationale financiële rapporteringsstandaarden IFRS/IAS
III. Boekhoudkundige verwerking van de betaalde transfervergoedingen
A. Transfers met een definitief karakter
B. Transfers met een tijdelijke karakter

Inleiding

Een voetbalclub die wenst deel te nemen aan officiële competities treedt in België toe tot de Koninklijke Belgische Voetbalbond (hierna: KBVB[1]).

Om deel te nemen aan officiële of vriendschappelijke wedstrijden van een club moet de speler zelf ook aangesloten zijn bij de KBVB. Spelers van toegetreden voetbalclubs verkrijgen automatisch de hoedanigheid van toegewezen aangeslotenen bij de KBVB: het betreft natuurlijke personen die aangesloten worden op voorstel van een effectieve club[2]. Spelers kunnen echter ook niet-toegewezen aangeslotenen bij de KBVB zijn. Zij zijn in dat geval niet toegewezen aan een bepaalde voetbalclub en zullen dus persoonlijk een jaarlijkse individuele bondsbijdrage betalen. Aan de kwalificatie van een speler voor deelname aan officiële of vriendschappelijke wedstrijden van een club zijn nog een aantal voorwaarden verbonden[3]. Zo moet een speler aan deze club zijn toegewezen ten gevolge van een definitieve transfer of er tijdelijk, bij middel van een tijdelijke transfer, aan zijn uitgeleend (de transfersystemen worden verder in de tekst toegelicht).

Spelers hebben het statuut van amateur, niet-amateur of profspeler[4]. Enkel de niet-amateurs en profspelers kunnen gebonden zijn door een contract. Deze contracten worden afgesloten tussen een betrokken speler en een club en hebben een duurtijd van ten hoogste vijf seizoenen[5]. Zo verbindt een betaalde sportbeoefenaar er zich bij contract toe voor een bepaalde club zijn sportactiviteit uit te oefenen als beroep, gevolg te geven aan alle oproepen die hem door de club worden gestuurd en alle prestaties te leveren die de club van hem eist. Dit contract moet beantwoorden aan de wettelijke en reglementaire voorwaarden, met inbegrip van de collectieve arbeidsovereenkomsten[6].

Een speler kan slechts een verandering van toewijzing of een tijdelijke kwalificatie voor een andere voetbalclub bekomen door het realiseren van een transfer[7]. Een onderscheid wordt gemaakt tussen nationale en internationale transfers.

Een gewone nationale transfer komt tot stand met het akkoord van de twee betrokken clubs en de aangeslotene. Gewone nationale transfers kunnen een definitief karaker hebben, d.w.z. dat de aangeslotene voor een onbepaalde duur toegewezen wordt aan een andere club. Deze laatste club verkrijgt naar aanleiding van deze transfer vanaf een contractueel vastgestelde datum het exclusieve recht om gebruik te maken van de sportieve prestaties van de betrokken speler.

Heeft de nationale transfer een tijdelijk karakter, dan betekent dit dat de aangeslotene voor een bepaalde duur gekwalificeerd wordt voor een andere club maar toegewezen blijft aan zijn club van herkomst. Bij het verstrijken van een tijdelijke transfer, keert de speler van rechtswege terug naar zijn club van herkomst. De duur van deze tijdelijke transfer mag de duur van het contract met de afstanddoende club niet overschrijden.

Wat de internationale transfers betreft is de FIFA-reglementering[8] van kracht.

Het Bosmanarrest[9] had in 1995 verstrekkende gevolgen in het Europees transferlandschap. Enerzijds kan voor spelers van wie het contract afgelopen is, sindsdien niet langer een transfersom worden gevraagd. Anderzijds werden de beperkingen voor het aantal buitenlandse spelers opgeheven, voor zover het spelers uit de andere Europese lidstaten betrof.

Aan de CBN werd de vraag gesteld op welke wijze de vergoeding, betaald voor een speler naar aanleiding van een transferovereenkomst, in de boekhouding van een club[10] moet worden verwerkt[11].

I. Belgische wetgeving

In de Belgische regelgeving zelf wordt geen definitie gegeven van wat moet worden begrepen onder een actief. Algemeen kan gesteld worden dat het middelen betreft, die aanwezig moeten zijn om een onderneming uit te bouwen.

Een transfer kan worden beschouwd als een overdracht van rechten of het tijdelijk verlenen van rechten met betrekking tot een speler al naargelang het gaat om een definitieve of tijdelijke transfer[12]. De ontvangende sportclub verkrijgt immers, bij een transfer van een sportbeoefenaar, definitief of tijdelijk de mogelijkheid om de talenten van de betrokken speler exclusief als zodanig te gebruiken in het kader van haar doelstelling.

Art. 95, § 1, derde lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) stelt dat onder concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten moet worden verstaan enerzijds de octrooien, licenties, know- how, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de vennootschap eigenares is, anderzijds de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten die eigendom zijn van derden, evenals de aanschaffingswaarde van het recht van de vennootschap om van derden dienstverleningen van know-how te verkrijgen, wanneer die rechten door de vennootschap ten bezwarende titel werden verworven.

Ten gevolge van een transfer, ontvangt een club minstens een recht om van derden, in casu de bij de KBVB aangesloten speler, dienstverlening te verkrijgen[13]. Hieruit besluit de Commissie dat, ingeval van een definitieve transfer, deze verworven rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

II. De internationale financiële rapporteringsstandaarden IFRS/IAS

Inspiratie kan tevens worden gevonden in de internationale financiële rapporteringsnormen, waar een actief wordt gedefinieerd als zijnde een uit gebeurtenissen in het verleden voortgekomen middel, waarover de entiteit de zeggenschap uitoefent en waaruit in de toekomst naar verwachting economische voordelen naar de entiteit zullen vloeien[14].

De internationale financiële rapporteringsstandaarden definiëren immateriële activa in IAS 38 Immateriële activa, als zijnde identificeerbare, niet-monetaire activa zonder fysieke vorm[15].

Een actief is identificeerbaar als het:

- afscheidbaar is, dat wil zeggen dat het kan worden afgescheiden of losgemaakt van de entiteit en kan worden verkocht, overgedragen, in licentie gegeven, gehuurd of geruild, hetzij individueel, hetzij samen met een gerelateerd contract, gerelateerd identificeerbaar actief of gerelateerde identificeerbare verplichting, ongeacht of de entiteit voornemens is dit te doen; of

- voortvloeit uit contractuele of andere juridische rechten, ongeacht of deze rechten overdraagbaar zijn aan of gescheiden kunnen worden van de entiteit of van andere rechten en verplichtingen[16].

Wat de identificatie en erkenning betreft van bepaalde vaardigheden van personeel wordt er in IAS 38 op gewezen dat het onwaarschijnlijk is dat specifieke technische talenten vallen onder de definitie van immateriële activa, tenzij ze worden beschermd door juridisch afdwingbare rechten om ze te gebruiken en om hieruit verwachte toekomstige economische voordelen te verkrijgen. Voor wat betreft de transfercontracten van professionele sportlui is aan deze voorwaarde te voldaan. Wat impliceert dat ook in het IAS/IFRS raamkader de geviseerde rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

III. Boekhoudkundige verwerking van de betaalde transfervergoedingen

A. Transfers met een definitief karakter

Op basis van bovenstaande argumenten meent de Commissie te kunnen besluiten dat de vergoeding, betaald voor de verwerving van de exclusieve rechten op de sportieve prestaties van een speler, boekhoudkundig kan worden opgenomen onder de immateriële vaste activa. Het is de bedoeling van de verwervende club deze spelers in te zetten tijdens wedstrijden. De band die bijgevolg ontstaat tussen deze spelers en de club zorgt voor toekomstige opbrengsten uit ticketten, abonnementen, het aantrekken van (nieuwe) sponsors, inkomsten uit merchandising, tv-rechten, enz.

Elke betaalde transfervergoeding, opgenomen onder de immateriële vaste activa, zal afzonderlijk[17] worden gewaardeerd aan aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans worden opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen[18].

Onder de aanschaffingswaarde wordt verstaan: de aanschaffingsprijs zoals bepaald in artikel 36 KB W.Venn., de vervaardigingsprijs zoals bepaald in artikel 37 KB W.Venn., of de inbrengwaarde zoals bepaald in artikel 39 KB W.Venn.

De aanschaffingsprijs omvat, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten. Voor wat betreft de betaalde transfervergoedingen kan bij wijze van voorbeeld worden gesteld dat de additioneel betaalde opleidingsvergoedingen, naar aanleiding van een transfer van een speler die de leeftijd van 23 jaar nog niet heeft bereikt[19], als bijkomende kost samen met de betaalde transfervergoeding zal worden geactiveerd[20].

De geactiveerde transfervergoedingen zullen worden afgeschreven over de overeengekomen contractduur[21], met inachtneming van een

eventuele restwaarde. Deze werkwijze zorgt ervoor dat, overeenkomstig het overeenstemmingsbeginsel, de kosten veroorzaakt door de betaalde transfervergoeding tegenover de toekomstige opbrengsten komen te staan die de spelers genereren.
De afschrijvingen moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw[22]. Ze moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de vennootschap overeenkomstig artikel 28, § 1, vastgelegde methoden. Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar[23].

Vele transfercontracten worden afgesloten voor een vaste contractduur maar zijn eventueel verlengbaar met een optionele termijn van bijvoorbeeld 1 jaar. Bij de vaststelling van de contractduur zal, voor de berekening van de afschrijvingen, bij aanvang geen rekening worden gehouden met deze mogelijkheid tot verlenging. Naar de mening van de Commissie betreft de bijkomende kost in geval van een verlenging waartoe minstens drie maanden voor het einde van het contract wordt besloten, een kost ten laste van de periode van verlenging.

Een gedeelte van de transferprijs kan ook variabel zijn en is pas verschuldigd indien voldaan is aan een aantal criteria. Zo kan bijvoorbeeld een bijkomend bedrag moeten worden betaald indien de club waartoe de betrokken speler behoort, zich kan kwalificeren voor een bepaald toernooi. Indien het voldoen aan dergelijke criteria ook toekomstige voordelen voor de club met zich meebrengt, zal de bijkomende vergoeding worden verwerkt zoals bepaald in CBN-advies 126/10 Verwerking van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper[24]. Van zodra de bijkomende variabele vergoeding vaststaat, betreft dit bijgevolg een bijkomend onderdeel van de aanschaffingsprijs. Conform CBN-advies 126/10 wordt elk bijkomend onderdeel van de aanschaffingsprijs afgeschreven over de restloopduur van het contract. Slechts op deze wijze worden de bijkomende lasten in resultaat genomen wanneer ook de bijkomende voordelen voor de club ontstaan. Is de betaling van de bijkomende variabele vergoeding anderszins gekoppeld aan eerder kortstondige voorwaarden zoals bijvoorbeeld het winnen van één enkele wedstrijd, dan sluit de Commissie evenwel de mogelijkheid tot onmiddellijke inresultaatname van deze bijkomende variabele vergoeding niet uit.

Er zal worden overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge blessures, contractbreuk, ziekte of ongeval, de boekhoudkundige waarde van de geactiveerde tranfervergoedingen hoger zou liggen dan de gebruikswaarde ervan voor de vennootschap, bijvoorbeeld bij overlijden van de speler of wanneer uit een doktersattest zou blijken dat de betrokken speler niet meer kan spelen op professioneel niveau. Eventuele vergoedingen die in dit kader bijvoorbeeld van een verzekeringsmaatschappij worden ontvangen worden bij toekenning in opbrengst genomen. Op deze wijze kunnen zij de geboekte kosten deels neutraliseren, zonder afbreuk te doen aan het niet-compensatiebeginsel, zoals bepaald in art. 25, § 2 KB W.Venn.

Salarissen en alle bijhorende sociale lasten en verplichtingen naar aanleiding van het arbeidscontract met de betrokken spelers, worden als kosten van de periode verwerkt.

B. Transfers met een tijdelijke karakter

Bij een transfer met tijdelijk karakter zal de club die de speler kan opstellen een vergoeding betalen aan de club die de speler ter beschikking stelt.

De ontvangen vergoeding wegens het “ter beschikking stellen van de speler” door middel van een tijdelijke transfer naar een andere club, zal als opbrengst van de periode worden geboekt binnen de club die de speler op deze wijze uitleent. In geval van een eenmalige vergoeding voor de gehele periode zal deze, via gebruik van de overlopende rekeningen, worden in resultaat genomen over de periode van het tijdelijk transfercontract.

In de boekhouding van de club die de speler tijdelijk onder contract neemt, wordt de betaalde vergoeding in een subrekening van de rekeningengroep 61 Diensten en diverse goederen opgenomen. Indien het een eenmalige vergoeding betreft, zal deze gespreid worden over de periode van het tijdelijk transfercontract via overlopende rekeningen. Salarissen en alle bijhorende sociale lasten en verplichtingen naar aanleiding van het arbeidscontract met de betrokken spelers, worden als kosten van de periode verwerkt.

---

1 De KBVB is een vzw en het overkoepelend orgaan die officieel het voetbal in België en het buitenland vertegenwoordigt. De KBVB heeft tot doel de administratieve en sportieve organisatie van de voetbalsport evenals de verspreiding ervan onder al haar vormen (art. 102 Bondsreglement).

2 Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen met betrekking tot de kwalificatie, kan eenzelfde persoon aan niet meer dan één effectieve club toegewezen worden.

3 Zie hiervoor artikel 1001 e.v. van het Bondsreglement.

4 Artikel 526 Bondsreglement. Een belangrijk verschil is dat niet-amateurs kunnen zijn toegewezen aan alle clubs, daar waar profspelers enkel kunnen worden toegewezen aan profclubs. Bovendien beoefenen profspelers hun sportactiviteit uit als beroep.

5 Voor spelers ouder van 18 jaar. Contracten met spelers onder de 18 jaar hebben een duur van ten hoogste drie seizoenen. Het voeren van transferonderhandelingen door een club met contractspelers van wie het contract met een andere club niet verstrijkt op het einde van het seizoen, is verboden.

6 Contracten met niet-amateurs worden opgesteld conform alle wettelijke en reglementaire bepalingen zonder verwijzing naar de collectieve arbeidsovereenkomsten.

7 Het betreft mutaties, zoals omschreven in artikel 901 e.v., Titel 9 Mutaties van spelers en aangeslotenen van het Bondsreglement van de Koninklijke Belgische Voetbalbond (KBVB) 2009/2010.

8 Fédération Internationale de Football Association, Regulations on the Status and Transfer of Players.

9 Europees Hof van Justitie, C-415/93, 15 december 1995, betreffende de toepassing van art. 48 van het EEG-Verdrag.

10 In de tekst van het advies wordt voor de boekhoudkundige verwerking verwezen naar het KB W.Venn. In geval van een vzw werden in het artikel 7 van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen, geen afwijkende bepalingen opgenomen.

11 De Commissie is van oordeel dat de conclusies tot dewelke dit advies leidt ook van belang kunnen zijn bij de verwerking van soortgelijke vergoedingen in andere sporttakken.

12 Zie ook het standpunt van de btw-administratie in deze materie verder in de tekst.

13 Ook de btw-reglementering beschouwt transfers als zijnde overdrachten van rechten of het tijdelijk verlenen van rechten met betrekking tot een speler al naargelang het gaat om een definitieve of tijdelijke transfer. In die zin wordt, wanneer men het in artikel 21, § 3, 7°, a) van het Btw-wetboek heeft over de overdracht van of het verlenen van een auteursrecht, een octrooi, een licentierecht, een fabrieks- of handelsmerk of een ander soortgelijk recht, met laatstgenoemde ook de vrije transfer van spelers tussen voetbalclubs verstaan. Dit stemt overeen met het ter zake door de Europese Commissie ingenomen standpunt waarbij, vanuit het oogpunt van een uniforme bepaling van de plaats van de dienst, de transfer van een sportbeoefenaar wordt beschouwd als het verlenen van rechten op die sportbeoefenaar. Bijgevolg is de overeenkomst gesloten tussen sportclubs waarbij, hetzij de rechten op een voetbalspeler definitief worden overgedragen, hetzij de rechten op een speler tijdelijk worden verleend, een dienst in de zin van het Btw-wetboek.

14 Raamwerk, paragraaf 49.

15 IAS 38.8.

16 IAS 38.12.

17 Artikel 31 KB W.Venn.

18 Artikel 35 KB W.Venn.

19 Overeenkomstig de bepalingen van de omzendbrieven nrs. 769 van 24 augustus 2001 en 826 van 31 oktober 2002 die uitgaan van de FIFA (Article 20, Training compensation, Regulations on the Status and Transfer of Players, Fédération Internationale de Football Association).

20 Beslissing btw nr. E.T.109.759 dd. 08.08.2005: wanneer een voetbalclub, naar aanleiding van de transfer van een speler die de leeftijd van 23 jaar nog niet heeft bereikt, een opleidingsvergoeding ontvangt van een andere club, dan vormt die vergoeding niet de tegenprestatie van een handeling als bedoeld in het Btw-wetboek. Dergelijke vergoeding is bijgevolg niet aan de belasting onderworpen.

21 Artikel 45 KB W.Venn.: Onder "afschrijvingen" verstaat men de bedragen ten laste van de resultatenrekening genomen, met betrekking tot oprichtingskosten en tot immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, ten einde hetzij het bedrag van deze oprichtingskosten en van de eventueel geherwaardeerde aanschaffingskosten van deze vaste activa te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur, hetzij deze kosten ten laste te nemen op het ogenblik waarop zij worden aangegaan.

22 Artikel 46 KB W.Venn.

23 Artikel 48 KB W.Venn.

24 Bulletin CBN, nr. 30, februari 1993, 17-19.