COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2009/3 - Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid

Advies van 11 februari 2009

1. INLEIDING

Sinds kort bestaan er nieuwe subsidiëringsvormen ter compensatie van de budgettaire beperkingen van de overheid die het niet langer mogelijk maakten om onder meer infrastructuren voor zorg- en dienstverlening in het kader van persoonsgebonden aangelegenheden via klassieke kapitaalsubsidies te financieren. Hierdoor kunnen de uitbetaling en zelfs de toekenning van de subsidies over verschillende jaren worden gespreid, op basis van een principieel akkoord dat eventueel en naar gelang van het geval, kan leiden tot een vaste en definitieve dan wel een voorwaardelijke verbintenis van de overheid. De Commissie ontving verschillende vragen om advies in verband met de boekhoudkundige verwerking van dit soort subsidies, in casu de alternatieve investeringssubsidies van het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden (hierna VIPA).

Het leek de Commissie nuttig om de draagwijdte van haar individuele of algemene adviezen terzake te herhalen en toe te lichten, en op grond daarvan de algemene beginselen te formuleren voor subsidies waarvan de toekenning of uitbetaling over een aantal boekjaren wordt gespreid.

Dit advies – met algemene draagwijdte – is niet alleen bestemd voor handelsvennootschappen, maar ook voor verenigingen zonder winstoogmerk waarop de wet van 17 juli 1975 van toepassing is, onverminderd de eventueel toepasselijke bijzondere regels.

2. OVERZICHT VAN DE ALGEMENE BEGINSELEN

In de huidige stand van de wetgeving gelden, overeenkomstig artikel 95, § 2, van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen[1], hierna KB W.Venn., voor de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies de volgende regels:

- subsidies worden op het passief van de balans geboekt, eventueel uitgesplitst tussen kapitaalsubsidies en uitgestelde belastingen;
- subsidies worden gelijkmatig met de afschrijvingen op gesubsidieerde investeringen in resultaat genomen.

De subsidies worden geboekt op de datum waarop zij komen vast te staan. 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[2].

Wanneer subsidies komen vast te staan nadat reeds met de afschrijving van de gesubsidieerde investeringen is aangevangen, moet de resultatenrekening van het boekjaar waarin de subsidie definitief verworven blijkt, van de subsidies het gedeelte vermelden dat overeenstemt met de reeds verrichte afschrijvingen[3].

3. BEOORDELING VAN HET VASTSTAAND KARAKTER VAN HET RECHT OP EEN SUBSIDIE

Zoals eerder gezegd, is de vraag op welk ogenblik het recht op het bekomen van de subsidie komt vast te staan, een feitelijke aangelegenheid die voor ieder geval afzonderlijk moet worden beoordeeld[4]. Die beoordeling behoort in eerste instantie tot de bevoegdheid van het bestuursorgaan[5].

Pas na onderzoek van de aard van de verbintenis van de subsidiërende overheid zal men 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 krijgt. Voor de realisatie- en doeltreffendheidsgraad van dergelijke rechten hanteert de rechtsleer in de regel een schaal met vijf specifieke stadia[6], waarvan wij er drie nader onderzoeken.

3.1. Vaste en onvoorwaardelijke verbintenis

In dit geval kan geen enkele zekere of onzekere externe gebeurtenis een invloed hebben op het ontstaan van het recht op een subsidie. De subsidie moet worden geboekt zodra de subsidiërende overheid haar verbintenis onvoorwaardelijk en ten belope van het desbetreffende bedrag bevestigt. Ook al geldt daarvoor eventueel een opschortende termijn waarin de eisbaarheid wordt uitgesteld en in schijven opgesplitst, dit vorderingsrecht is ontstaan en staat vast. Deze hypothese stelt geen probleem en de boekhoudkundige verwerking verloopt zoals in voorbeeld 1.

3.2. Vaste verbintenis onder opschortende voorwaarde

Zoals bekend is een opschortende voorwaarde een toekomstige en onzekere gebeurtenis waarvan de uitvoering van een verbintenis afhangt. Zodra de opschortende voorwaarde vervuld is, kan de verbintenis worden uitgevoerd en wordt zij een zuivere verplichting. Die uitwerking geldt retroactief tot op de datum waarop de verplichting had dienen te worden uitgevoerd mocht zij niet bezwaard zijn geweest met een opschortende voorwaarde.

Naar het oordeel van de Commissie dient een vordering onder opschortende voorwaarde in de regel niet te worden aangerekend[7]. De boekhoudkundige verwerking van verrichtingen onder opschortende voorwaarde is nader onderzocht in het CBN-advies 148/6. De principes die hierin zijn vastgelegd in verband met verrichtingen die een opbrengst of een kost opleveren, zijn van overeenkomstige toepassing op te ontvangen subsidies.

Er zijn bijgevolg drie hypothesen mogelijk:

a. de opschortende voorwaarde is vervuld

De retroactieve werking van een opschortende voorwaarde impliceert dat de verbintenis (van de subsidiërende overheid) een zuivere verplichting wordt op de datum waarop zij had dienen te worden uitgevoerd mocht zij niet bezwaard zijn geweest met een opschortende voorwaarde. De dienovereenkomstige vordering dient dus te worden toegerekend aan het boekjaar waarin de verrichting is afgesloten, ook al is de voorwaarde pas vervuld na balansdatum, uiteraard inzover de rekeningen nog niet zijn vastgesteld door het bestuursorgaan.

b. de vervulling van de opschortende voorwaarde is onzeker op de datum waarop de jaarrekening wordt opgesteld

Wanneer bij de opstelling van de jaarrekening, niet vaststaat dat de opschortende voorwaarde zal worden vervuld, dient de te ontvangen subsidie niet te worden toegerekend aan het boekjaar waarin de voorwaardelijke toekenning is bevestigd.

c. het staat vast dat de voorwaarde wel / niet zal worden vervuld

Zoals bekend is een verbintenis voorwaardelijk wanneer zij afhangt van een toekomstige en onzekere gebeurtenis[8]. Hieruit volgt dat, wanneer het bij het opmaken van de jaarrekening vaststaat dat de voorwaarde zal vervuld worden of niet zal vervuld worden, men dan niet meer te maken heeft met een voorwaardelijke verrichting.

Past men dit principe toe op het voorliggende geval, dan zijn er twee mogelijkheden:

1° als vaststaat dat de voorwaarde niet zal vervuld zijn, is het ook zeker dat de subsidie niet zal worden uitbetaald. De dienovereenkomstige vordering kan dan ook niet in de jaarrekening worden uitgedrukt en blijft enkel de boekhoudkundige verwerking uit voorbeeld 2 over;
2° staat daarentegen vast dat de voorwaarde wel zal vervuld zijn, moet de te ontvangen subsidie worden opgenomen in de jaarrekening over het afgesloten boekjaar en moet de boekhoudkundige verwerking verlopen zoals in voorbeeld 1.

Zoals hiervoor gezegd, dient de vraag of de vervulling van de voorwaarde al dan niet vaststaat – en derhalve of men al of niet te maken heeft met een voorwaardelijke verbintenis in de zin van het Burgerlijk Wetboek - in eerste instantie te worden beoordeeld door het bestuursorgaan.

Met andere woorden, wanneer het recht op uitbetaling van de subsidie nog afhangt van factoren waarop de rechthebbende geen vat heeft, betekent dit naar het oordeel van de Commissie dat de vervulling van de voorwaarde niet vaststaat.

In dat geval zal de rechthebbende bijgevolg moeten vaststellen dat de verrichting nog steeds voorwaardelijk is. Hetzelfde geldt, bij voorbeeld, wanneer de te ontvangen subsidie nog het fiat moet krijgen van een voogdijoverheid met een discretionaire bevoegdheid.

3.3. Eventuele rechten

Een eventueel schuldvorderingsrecht is het recht waarvan de afloop afhangt van een intrinsieke toekomstige en onzekere gebeurtenis die bepalend is voor een essentieel aspect of bestanddeel van het recht zelf.

Een belangrijke vaststelling is dat eventuele rechten geen retroactieve werking hebben, in tegenstelling tot voorwaardelijke rechten. Naar het oordeel van de Commissie mag er geen eventuele vordering met betrekking tot een te ontvangen subsidie worden geboekt. Bijgevolg dient in casu de boekhoudkundige verwerking uit voorbeeld 2 te worden gevolgd.

4. VOORBEELDEN

Hieronder behandelen wij – op basis van identieke cijfergegevens – het geval van een subsidie die is verkregen om de aanschaffing te financieren van materiële vaste activa, met gespreide uitbetaling over 20 jaar, en het geval van een stroom van over 20 opeenvolgende jaren te verkrijgen subsidies, zoals bij alternatieve VIPA-subsidiëring[9].

Investeringsbedrag : 10.000.000 EUR (waarvan 7.000.000 EUR afschrijfbaar op 33 jaar, 2.000.000 EUR afschrijfbaar op 20 jaar en 1.000.000 EUR afschrijfbaar op 10 jaar), aanschaffing op 1april van jaar t

Subsidieerbaar geïndexeerd basisbedrag : **3.500.000 EUR**

Berekeningscoëfficiënt van de gebruikstoelage : **7,7214%**

Jaarlijkse toelage : **270.249 EUR**

Totaal jaarlijkse toelagen : **5.404.980 EUR** (20 x 270.249 EUR)

Investeringskrediet : **3.500.000 EUR** op 20 jaar tegen 5% (terugbetaling in vaste jaarlijkse aflossingen na vervallen termijn), beschikbaarstelling van de fondsen op 1 april van jaar t

Marginale tarief (bij wijze van voorbeeld) in de vennootschapsbelasting : **25 %**

a) Voorbeeld 1 : Subsidie verkregen om de aanschaffing te financieren van materiële vaste activa, met gespreide uitbetaling over 20 jaar

i. Principes

Na onderzoek is het bestuursorgaan van oordeel dat hij een zuivere schuldvordering heeft op de subsidiërende overheid (of een redelijke zekerheid omtrent de effectieve uitbetaling van de subsidie(s)) voor een bedrag dat overeenstemt met de totale stroom verwachte betalingen.

ii. Inresultaatneming van de kapitaalsubsidie

De kapitaalsubsidie – die overeenstemt met de som van de uit te betalen bedragen (20 x 270.249 €, hetzij 5.404.980 €) – wordt gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde vaste activa in resultaat genomen.

In het voorliggende geval financiert de subsidie 35% van de investering. 70% van de investering wordt afgeschreven over 33 jaar (tegen een afschrijvingspercentage van 3%), 20% over 20 jaar (tegen een afschrijvingspercentage van 5%) en 10% over 10 jaar (tegen een afschrijvingspercentage van 10%).

Onderstaande tabel 1 geeft per jaar de inresultaatneming van de kapitaalsubsidie weer. De bedragen in de tabel werden gecorrigeerd om rekening te houden met de investeringsdatum (1 april) en de afschrijving pro rata temporis tijdens het eerste boekjaar.

De te ontvangen subsidie wordt a rato van 75% opgenomen in de rubriek Kapitaalsubsidies en a rato van 25%[10] in de rubriek Uitgestelde belastingen.

Tabel 1

Inresultaatneming vande kapitaalsubsidie									
Jaar	70% 3.783.486 3%	20% 1.080.996 5%	10% 540.498 10%	Total 5.404.980	Gecorrigeerde bedragen *pro rata temporis*	Onttrekking aan de uitgestelde belastingen	Saldo uitgestelde belastingen	Inresultaat-neming subsidie	Saldo kapitaal-subsidie
1	114.651	54.050	54.050	222.751	167.063	41.766	1.309.479	125.297	3.928.438
2	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.253.792	167.063	3.761.375
3	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.198.104	167.063	3.594.312
4	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.142.416	167.063	3.427.249
5	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.086.729	167.063	3.260.186
6	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	1.031.041	167.063	3.093.123
7	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	975.353	167.063	2.926.060
8	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	919.666	167.063	2.758.997
9	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	863.978	167.063	2.591.934
10	114.651	54.050	54.050	222.751	222.751	55.688	808.290	167.063	2.424.871
11	114.651	54.050		168.701	182.213	45.553	762.737	136.660	2.288.211
12	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	720.562	126.526	2.161.685
13	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	678.386	126.526	2.035.159
14	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	636.211	126.526	1.908.634
15	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	594.036	126.526	1.782.108
16	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	551.861	126.526	1.655.582
17	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	509.686	126.526	1.529.057
18	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	467.510	126.526	1.402.531
19	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	425.335	126.526	1.276.005
20	114.651	54.050		168.701	168.701	42.175	383.160	126.526	1.149.480
21	114.651			114.651	128.164	32.041	351.119	96.123	1.053.357
22	114.651			114.651	114.651	28.663	322.456	85.988	967.369
23	114.651			114.651	114.651	28.663	293.793	85.988	881.380
24	114.651			114.651	114.651	28.663	265.131	85.988	795.392
25	114.651			114.651	114.651	28.663	236.468	85.988	709.404
26	114.651			114.651	114.651	28.663	207.805	85.988	623.415
27	114.651			114.651	114.651	28.663	179.142	85.988	537.427
28	114.651			114.651	114.651	28.663	150.480	85.988	451.439
29	114.651			114.651	114.651	28.663	121.817	85.988	365.450
30	114.651			114.651	114.651	28.663	93.154	85.988	279.462
31	114.651			114.651	114.651	28.663	64.491	85.988	193.474
32	114.651			114.651	114.651	28.663	35.828	85.988	107.485
33	114.651			114.651	114.651	28.663	7.166	85.988	21.497
34					28.663	7.166	-	21.497	-

iii. Schuldaflossingsplan

Onderstaande tabel 2 geeft het aflossingsplan weer voor een krediet van 3.500.000 €, tegen 5%, terugbetaald in 20 vaste jaarlijkse aflossingen.

Tabel 2

Jaar	Nog versch, saldo	Jaarlijkse aflossing	Jaarlijkse rentelast	Terugbetaling hoofdsom
1	3.500.000	280.849	175.000	105.849
2	3.394.151	280.849	169.708	111.142
3	3.283.009	280.849	164.150	116.699
4	3.166.311	280.849	158.316	122.534
5	3.043.777	280.849	152.189	128.660
6	2.915.117	280.849	145.756	135.093
7	2.780.024	280.849	139.001	141.848
8	2.638.176	280.849	131.909	148.940
9	2.489.236	280.849	124.462	156.387
10	2.332.849	280.849	116.642	164.207
11	2.168.642	280.849	108.432	172.417
12	1.996.225	280.849	99.811	181.038
13	1.815.187	280.849	90.759	190.090
14	1.625.098	280.849	81.255	199.594
15	1.425.503	280.849	71.275	209.574
16	1.215.929	280.849	60.796	220.053
17	995.877	280.849	49.794	231.055
18	764.822	280.849	38.241	242.608
19	522.214	280.849	26.111	254.738
20	267.475	280.849	13.374	267.475

iv. Boekingen

Boekingen tijdens het eerste jaar (t)

1. 1 april jaar t toekenning subsidie	2915 416	 1510 1680	Renteloze vordering>1 jaar Te ontvangen subsidie @ kapitaalsubsidie uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies	5.134.731 270.249	 4.053.735 1.351.245
krediettoezegging	550	 173	Bank @ schuld>1 jaar : Bank	3.500.000	 3.500.000
aanschaffing vaste activa	2210 2300 2400	 440	Bouwwerken Installaties Materieel @ leveranciers	7.000.000 2.000.000 1.000.000	 10.000.000
2. Betaling eerste toelage (jaar t)	550	 416	Bank @ te ontvangen subsidie	270.249	 270.249
3. Einde boekjaar (jaar t) - herklassering schuld	173	 423	Schuld>1 jaar : Bank @ schuld die binnen het jaar vervalt	105.849	 105.849
- herklassering te ontvangen subsidie	416	 2915	Te ontvangen subsidie @ renteloze vordering>1 jaar	270.249	 270.249
- intrestregularisatie	6500	 492	Rente op schuld @ toe te rekenen kosten	131.250	 131.250
- afschrijvingen *pro rata temporis* op vaste activa	6302	 2219 2309 2409	Toevoeging aan de afschrijvingen op MVA @ afschrijving op bouwwerken afschrijving op installaties afschrijving op materieel	309.091	 159.091 75.000 75.000
- inresultaatneming *pro rata temporis* kapitaalsubsidie	1510 1680	 7530 780	Kapitaalsubsidie Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies @ kapitaalsubsidie onttrekking aan de uitgestelde belastingen	125.297 41.766	 125.297 41.766

(1) Tabel 2, Terugbetaling hoofdsom, Jaar 1

(2) Tabel 2, Jaarlijkse rentelast, Jaar 1, pro rata temporis (3/4)

(3) Tabel 1, Inresultaatneming van de subsidie, Onttrekking aan de uitgestelde belastingen, Jaar 1

Situatie aan het einde van het eerste jaar

Balans 31/12/xxx1

Materiële vaste activa	9.690.909	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	6.229.751
		Resultaat van het boekjaar	- 273.278
Te ontvangen subsidie > 1 jaar	4.864.482	Kapitaalsubsidie	3.928.438
		Uitgestelde belastingen	1.309.479
Te ontv. subs. op ten hoogste 1 j.	270.249	Schuld > 1 jaar	3.394.151
		Schuld die binnen het jaar vervalt	105.849
		Toe te rekenen kosten	131.250

Resultatenrekening xxx1

Toevoeging aan de afschrijvingen	309.091	Kapitaalsubsidie	125.297
Rentelast	131.250	Onttrekking aan de uitgestelde belastin	41.766
		Over te dragen verlies	273.278

Boekingen tijdens het tweede jaar (t+1)

4. Eerste vervaldag lening	423		Schuld die binnen het jaar vervalt	105.849		(4)
	6500		Rente op schuld	43.750		
	492		Toe te rekenen kosten	131.250		
		550	@ bank		280.849	

(4) Tabel 2, Jaarlijkse rentelast, Jaar 1, pro rata temporis (1/4)

5. Betaling van de tweede toelage	550		Bank	270.249		
		416	@ te ontvangen subsidie		270.249	
6. Einde boekjaar (jaar t+1)						
- herklassering schuld	173		Schuld>1 jaar : Bank	111.142		(5)
		423	@ schuld die binnen het jaar vervalt		111.142	
- herklassering te ontvangen subsidie	416		Te ontvangen subsidie	270.249		
		2915	@ renteloze vordering>1 jaar		270.249	
- intrestregularisatie	6500		Rente op schuld	127.281		(6)
		492	@ toe te rekenen kosten		127.281	
- afschrijvingen pro rata temporis op vaste activa	6302		Toevoeging aan afschrijvingen op MVA	412.121		
		2219	@ afschrijving op bouwwerken		212.121	
		2309	afschrijving op installaties		100.000	
		2409	afschrijving op materieel		100.000	
- inresultaatneming pro rata temporis kapitaalsubsidie	1510		Kapitaalsubsidie	167.063		(7)
	1680		Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies	55.688		
		7530	@ kapitaalsubsidie		167.063	
		780	onttrekking aan de uitgestelde belastingen		55.688	

(5) Tabel 2, Terugbetaling hoofdsom, Jaar 2

(6) Tabel 2, Jaarlijkse rentelast, Jaar 2, pro rata temporis (3/4)

(7) Tabel 1, Inresultaatneming van de subsidie, Onttrekking aan de uitgestelde belastingen, Jaar 2

Situatie aan het einde van het tweede jaar

Balans 31/12/xxx2

Materiële vaste activa	9.278.788	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	5.967.073
		Resultaat van het boekjaar	- 360.401
Te ontvangen subsidie > 1 jaar	4.594.233	Kapitaalsubsidie	3.761.375
		Uitgestelde belastingen	1.253.792
Te ontv. subs. op ten hoogste 1 j.	270.249	Schuld > 1 jaar	3.283.009
		Schuld die binnen het jaar vervalt	111.142
		Toe te rekenen kosten	127.281

Resultatenrekening xxx2

Toevoeging aan de afschrijvingen	412.121	Kapitaalsubsidie	167.063
Rentelast	171.031	Onttrekking aan de uitgestelde belastin	55.688
		Over te dragen verlies	360.401

Boekingen tijdens het twaalfde jaar (buiten de jaarlijkse aflossing)

7. Betaling van de twaalfde toelage	550		Bank	270.249		
		416	@ te ontvangen subsidie		270.249	
8. Einde boekjaar (jaar t+11)						
- herklassering schuld	173		Schuld>1 jaar : Bank	181.038		
		423	@ schuld die binnen het jaar vervalt		181.038	(8)
- herklassering te ontvangen subsidie	416		Te ontvangen subsidie	270.249		
		2915	@ renteloze vordering>1 jaar		270.249	
- intrestregularisatie	6500		Rente op schuld	74.858		
		492	@ toe te rekenen kosten		74.858	(9)
- afschrijvingen pro rata temporis op vaste activa	6302		Toevoeging aan afschrijvingen op MVA	312.121		
		2219	@ afschrijving op bouwwerken		212.121	
		2309	afschrijving op installaties		100.000	
- inresultaatneming pro rata temporis kapitaalsubsidie	1510		Kapitaalsubsidie	126.526		
	1680		Uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies	42.175		
		7530	@ kapitaalsubsidie		126.526	(10)
		780	onttrekking aan de uitgestelde belastingen		42.175	

(8) Tabel 2, Terugbetaling hoofdsom, Jaar 12

(9) Tabel 2, Jaarlijkse rentelast, Jaar 12, pro rata temporis (3/4)

(10) Tabel 1, Inresultaatneming van de subsidie, Onttrekking aan de uitgestelde belastingen, Jaar 12

Situatie aan het einde van het twaalfde jaar

Balans 31/12/xx12

Materiële vaste activa	5.599.629	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	3.774.239
		Resultaat van het boekjaar	- 245.387
Te ontvangen subsidie > 1 jaar	1.891.743	Kapitaalsubsidie	2.161.685
		Uitgestelde belastingen	720.562
Te ontv. subs. op ten hoogste 1 j.	270.249	Schuld > 1 jaar	1.815.187
		Schuld die binnen het jaar vervalt	181.038
		Toe te rekenen kosten	74.858

Resultatenrekening xx12

Toevoeging aan de afschrijvingen	312.121	Kapitaalsubsidie	126.526
Rentelast	101.966	Onttrekking aan de uitgestelde belastin	42.175
		Over te dragen verlies	245.387

b) Voorbeeld 2 : Stroom van over 20 opeenvolgende jaren te verkrijgen subsidies, zoals bij alternatieve VIPA-subsidiëring

i. Principes

De procedure voor de toekenning van subsidies wordt vastgelegd in het Besluit van de Vlaamse Regering van 1 september 2006 tot regeling van de alternatieve investeringssubsidies verstrekt door het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden[11], hierna VIPA-besluit genoemd.

Voor de toekenning van dergelijke subsidies gelden de volgende principes:

- om in aanmerking te komen voor een gebruikstoelage voor een bepaald project moet de initiatiefnemer beschikken over een door de minister goedgekeurd masterplan en over een principieel akkoord van de Minister;
- gedurende twintig opeenvolgende jaren kan het Fonds jaarlijks aan de initiatiefnemers, op basis van de jaarlijkse aanvragen en binnen de perken van de begrotingskredieten, onder bepaalde voorwaarden een gebruikstoelage verstrekken;
- het jaarlijkse bedrag van de jaarlijkse gebruikstoelage wordt berekend door een coëfficiënt toe te passen op het basisbedrag dat wordt berekend en vastgesteld op de datum van het oorspronkelijk principieel akkoord;
- ieder jaar gelden de voorwaarden zowel voor het principe voor de toekenning van een gebruikstoelage, als voor het bedrag hiervan.

ii. Aard van het principieel akkoord

Een principieel akkoord houdt in dat het project van de initiatiefnemer gedurende twintig opeenvolgende jaren in aanmerking komt voor een gebruikstoelage[12]. Die jaarlijkse gebruikstoelage wordt berekend door een coëfficiënt toe te passen op het totale bedrag (basisbedrag) dat wordt berekend en vastgesteld, in functie van het project, op de datum van het oorspronkelijk principieel akkoord[13].

Ieder jaar moet de initiatiefnemer van een project een formele aanvraag voor een gebruikstoelage indienen bij het Fonds. Na onderzoek beslist het Fonds over de toekenning van de jaarlijkse gebruikstoelage en het bedrag ervan (dat proportioneel kan worden verminderd), op basis van criteria van diverse aard die in het VIPA-besluit zijn vastgelegd. Bij de beslissingen van het Fonds wordt bovendien rekening gehouden met de beschikbare begrotingskredieten[14]. De Commissie is dan ook van oordeel dat, in de huidige stand van de wetgeving, de initiatiefnemer van een project bij de toezegging van een principieel akkoord geen enkele vordering heeft op het Fonds, doch enkel het recht om, in het kader van een goedgekeurd masterplan, een jaarlijkse gebruikstoelage te vragen gedurende twintig opeenvolgende jaren.

Naar het oordeel van de Commissie zou de datum waarop het recht op een VIPA-gebruikstoelage komt vast te staan, onmogelijk kunnen samenvallen met de datum van de toezegging van een principieel akkoord, gelet op het ontbreken van enige vaste verbintenis vanwege de subsidiërende overheid enerzijds, en op de discretionaire bevoegdheid van die overheid bij het onderzoek van de jaarlijkse aanvragen anderzijds.

In casu vertoont het recht op een subsidie veel gelijkenis met een eventueel recht.

iii. Aard van de jaarlijkse gebruikstoelagen

De jaarlijkse gebruikstoelagen van het Fonds zijn bestemd om in de verzorgingssector, met het oog op een wijziging of uitbreiding van de bestaande infrastructuur, bouwwerken te financieren.

Dit soort subsidie beantwoordt aan de definitie van kapitaalsubsidies die overeenstemmen met “de subsidies toegekend door de overheid, die rechtstreeks verbonden zijn met investeringen bestemd om het bedrijf (in de ruime zin van het woord) van de onderneming van nut te zijn, met uitsluiting van de tussenkomsten in de kosten van leningen die werden aangegaan voor de financiering van deze investeringen”[15] .

Het bedrag van de jaarlijkse gebruikstoelage wordt berekend door een coëfficiënt toe te passen op het basisbedrag dat wordt vastgesteld op de datum van het oorspronkelijk principieel akkoord.[16]

De Commissie is dan ook van oordeel dat de jaarlijkse gebruikstoelagen integraal als kapitaalsubsidies dienen te worden beschouwd.

iv. Inresultaatneming van de kapitaalsubsidie

De subsidie wordt gelijkmatig met de afschrijving van de gesubsidieerde vaste activa in resultaat genomen. Aangezien echter de meeste subsidies pas komen vast te staan nadat men met de afschrijving van de gesubsidieerde investeringen is kunnen beginnen, dient in de resultatenrekening van het boekjaar waarin elke subsidie definitief is verworven, het gedeelte van de subsidies te worden opgenomen dat overeenstemt met de reeds verrichte afschrijving. In de onderstaande tabel 3 wordt dit principe toegelicht.

Tabel 3

Jaar	1	*pro rata*	2	3	18	19	20	**Inresultaat-**	Gecumuleerde	Gecumuleerde	**Saldo kapitaal-**
	270.249	*temporis*	270.249	270.249	270.249	270.249	270.249	**neming**	inres.neming	toelagen	**subsidie**
1	11.138	8.353						**8.353**	8.353	270.249	**261.896**
2	11.138	11.138	19.491					**30.628**	38.981	540.498	**501.517**
3	11.138	11.138	11.138	30.628				**52.903**	91.885	810.747	**718.862**
4	11.138	11.138	11.138	11.138				**75.178**	167.063	1.080.996	**913.933**
5	11.138	11.138	11.138	11.138				**97.453**	264.516	1.351.245	**1.086.729**
6	11.138	11.138	11.138	11.138				**119.728**	384.245	1.621.494	**1.237.249**
7	11.138	11.138	11.138	11.138				**142.004**	526.249	1.891.743	**1.365.494**
8	11.138	11.138	11.138	11.138				**164.279**	690.527	2.161.992	**1.471.465**
9	11.138	11.138	11.138	11.138				**186.554**	877.081	2.432.241	**1.555.160**
10	11.138	11.138	11.138	11.138				**208.829**	1.085.910	2.702.490	**1.616.580**
11	8.435	9.111	9.111	9.111				**208.808**	1.294.718	2.972.739	**1.678.021**
12	8.435	8.435	8.435	8.435				**218.922**	1.513.640	3.242.988	**1.729.348**
13	8.435	8.435	8.435	8.435				**235.792**	1.749.432	3.513.237	**1.763.805**
14	8.435	8.435	8.435	8.435				**252.662**	2.002.095	3.783.486	**1.781.391**
15	8.435	8.435	8.435	8.435				**269.532**	2.271.627	4.053.735	**1.782.108**
16	8.435	8.435	8.435	8.435				**286.403**	2.558.030	4.323.984	**1.765.954**
17	8.435	8.435	8.435	8.435				**303.273**	2.861.302	4.594.233	**1.732.931**
18	8.435	8.435	8.435	8.435	176.747			**320.143**	3.181.445	4.864.482	**1.683.037**
19	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	185.182		**337.013**	3.518.458	5.134.731	**1.616.273**
20	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	8.435	193.617	**353.883**	3.872.341	5.404.980	**1.532.639**
21	5.733	6.408	6.408	6.408	6.408	6.408	6.408	**128.164**	4.000.504	5.404.980	**1.404.476**
22	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.115.155	5.404.980	**1.289.825**
23	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.229.806	5.404.980	**1.175.174**
24	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.344.457	5.404.980	**1.060.523**
25	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.459.109	5.404.980	**945.872**
26	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.573.760	5.404.980	**831.220**
27	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.688.411	5.404.980	**716.569**
28	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.803.062	5.404.980	**601.918**
29	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	4.917.713	5.404.980	**487.267**
30	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.032.364	5.404.980	**372.616**
31	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.147.015	5.404.980	**257.965**
32	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.261.666	5.404.980	**143.314**
33	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	5.733	**114.651**	5.376.317	5.404.980	**28.663**
34		1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	1.433	**28.663**	5.404.980	5.404.980	**-**

v. Boekingen

In dit voorbeeld is de begunstigde een VZW die niet onder de vennootschapsbelasting valt. Dus geen opsplitsing tussen kapitaalsubsidie en uitgestelde belastingen. Ook de nomenclatuur van de rekeningen is die van het rekeningenstelsel voor vzw's[17].

Boekingen tijdens het eerste jaar (t)

1. Toezegging principieel akkoord	De aard v. h. principieel akkoord v. d. Minister zou in de toelichting moeten w. vermeld				
2. Krediettoezegging	550		Bank	3.500.000	
		173	@ schuld>1 jaar : Bank		3.500.000
. Investering op 1 april jaar t	2210		Bouwwerken	7.000.000	
	2300		Installaties	2.000.000	
	2400		Materieel	1.000.000	
		440	@ leveranciers		10.000.000
3. Toezegging eerste toelage-opname jaar t	416		Te ontvangen subsidie	270.249	
		1510	@ Kapitaalsubsidie		270.249
4. Betaling eerste toelage	550		Bank	270.249	
		416	@ te ontvangen subsidie		270.249
5. Einde boekjaar (jaar t) herklassering schuld	173		Schuld>1 jaar : Bank	105.849	
		423	@ schuld die binnen het jaar vervalt		105.849
- intrestregularisatie	6500		Rente op schuld	131.250	
		492	@ toe te rekenen kosten		131.250
- afschrijvingen pro rata temporis op vaste activa	6302		Toevoeging aan de afschrijvingen op MVA	309.091	
		2219	@ afschrijving op bouwwerken		159.091
		2309	afschrijving op installaties		75.000
		2409	afschrijving op materieel		75.000
- inresultaatneming pro rata temporis kapitaalsubsidie	1510		Kapitaalsubsidie	8.353	
		736	@ Rente en kapitaalsubsidie		8.353 (1)

(1) Tabel 3, Inresultaatneming van de subsidie, Jaar 1

Situatie aan het einde van het eerste jaar

Balans 31/12/xxx1

Materiële vaste activa	9.690.909	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	6.229.751
		Resultaat van het boekjaar	- 431.988
		Kapitaalsubsidie	261.896
		Schuld > 1 jaar	3.394.151
		Schuld die binnen het jaar vervalt	105.849
		Overlopende rekeningen	131.250

Resultatenrekening xxx1

Toevoeging aan afschrijvingen	309.091	Kapitaalsubsidie en rente	8.353
Rentelasten	131.250		
		Over te dragen verlies	431.988

Boekingen tijdens het tweede jaar (t+1)

6. Eerste vervaldag lening op 31 maart (t+1)	423		Schuld die binnen het jaar vervalt	105.849	
	6500		Rente op schuld	43.750	
	492		Toe te rekenen kosten	131.250	
		550	@ bank		280.849
7. Toezegging tweede toelage-opname	416		Te ontvangen subsidie	270.249	
		1510	@ Kapitaalsubsidie		270.249
8.Betaling tweede toelage					
	550		Bank	270.249	
		416	@ te ontvangen subsidie		270.249
9. Einde boekjaar (jaar t+1)					
- herklassering schuld	173		Schuld>1 jaar : Bank	111.142	
		423	@ schuld die binnen het jaar vervalt		111.142
- intrestregularisatie	6500		Rente op schuld	127.281	
		492	@ toe te rekenen kosten		127.281
- afschrijvingen pro rata temporis op vaste activa	6302		Toevoeging aan de afschrijvingen op MVA	412.121	
		2219	@ afschrijving op bouwwerken		212.121
		2309	afschrijving op installaties		100.000
		2409	afschrijving op materieel		100.000
- inresultaatneming pro rata temporis kapitaalsubsidie	1510		Kapitaalsubsidie	30.628	
		736	@ Rente en kapitaalsubsidie		30.628

(2)

(2) Tabel 3, Inresultaatneming van de subsidie, Jaar 2

Situatie aan het einde van het tweede jaar

Balans 31/12/xxx2

Materiële vaste activa	9.278.788	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	5.808.363
		Resultaat van het boekjaar	- 552.523
		Kapitaalsubsidie	501.517
		Schuld > 1 jaar	3.283.009
		Schuld die binnen het jaar vervalt	111.142
		Overlopende rekeningen	127.281

Resultatenrekening xxx2

Toevoeging aan afschrijvingen	412.121	Kapitaalsubsidie en rente	30.628
Rentelasten	171.031		
		Over te dragen verlies	552.523

Boekingen tijdens het twaalfde jaar

10. Toezegging twaalfde toelage-opname (jaar t+11)	416		Te ontvangen subsidie	270.249	
		1510	@ Kapitaalsubsidie		270.249
11. Betaling twaalfde toelage	550		Bank	270.249	
		416	@ te ontvangen subsidie		270.249
12. Einde boekjaar (jaar t+11)					
- herklassering schuld	173		Schuld>1 jaar : Bank	181.038	
		423	@ schuld die binnen het jaar vervalt		181.038
- intrestregularisatie	6500		Rente op schuld	74.858	
		492	@ toe te rekenen kosten		74.858
- afschrijvingen pro rata temporis op vaste activa	6302		Toezegging aan afschrijvingen op MVA	312.121	
		2219	@ afschrijving op bouwwerken		212.121
		2309	afschrijving op installaties		100.000
- inresultaatneming pro rata temporis kapitaalsubsidie	1510		Kapitaalsubsidie	218.922	
		736	@ Rente en kapitaalsubsidie		218.922

(3)

(3) Tabel 3, Inresultaatneming van de subsidie, Jaar 12

Situatie aan het einde van het twaalfde jaar

Balans 31/12/xx12

Materiële vaste activa	5.599.629	Eigen vermogen (buiten resultaat bj. en kapitaalsubsidie)	1.994.363
		Resultaat van het boekjaar	- 195.166
		Kapitaalsubsidie	1.729.348
		Schuld > 1 jaar	1.815.187
		Schuld die binnen het jaar vervalt	181.038
		Overlopende rekeningen	74.858

Resultatenrekening xx12

Toevoeging aan afschrijvingen	312.121	Kapitaalsubsidie en rente	218.922
Rentelasten	101.966		
		Over te dragen verlies	195.166

1 BS 6 februari 2001

2 CBN-advies 125/1, Bull. nr 7, p.6.

3 Advies 125/3, Bull. CBN nr 7, p.7, Advies 125/3bis, Bull. CBN nr 9, p.12, Advies 125/6, Bull. CBN nr 18, p.13.

4 Zie het voormelde CBN-advies 125/1.

5 CBN-advies 148/6, Bull. CBN nr 34, maart 1995, pp. 24-26.

6 Het gaat om de volgende vijf stadia : verworven rechten, rechten met een opschortende termijn, rechten onder opschortende voorwaarde, eventuele rechten, en loutere verwachtingen.

7 CBN-advies 125/1.

8 art. 1168 B.W.

9 Cf. infra.

10 Tarief Ven.B. in dit voorbeeld.

11 BS 24 oktober 2006

12 Artikel 30, §6, VIPA-besluit.

13 Artikel 3, tweede lid, VIPA-besluit.

14 Art. 3, eerste lid en Art. 35, VIPA-besluit.

15 CBN-advies 125/5, Bull. Nr 9, p.13.

16 De som van de aldus berekende jaarlijkse gebruikstoelagen is groter dat dit basisbedrag. Men zou derhalve kunnen stellen dat het eventuele positieve verschil tussen het totaalbedrag van de jaarlijkse gebruikstoelagen en het geïndexeerde te subsidiëren basisbedrag, neerkomt op een intrestsubsidie. Dit verschil zou kunnen worden uitgelegd als de wil van de overheid om de kost te financieren die de vereniging voor de financiering van het project moet dragen, omdat de toekenning en betaling van de toelage over twintig jaar worden gespreid. Mocht dat zo zijn, dan zou het gedeelte van de toelage dat overeenstemt met de financieringskost, moeten worden opgenomen in de resultatenrekening van het boekjaar waarin de toelage is verstrekt, en wel op basis van een vast rendementspercentage.
Uit nauwkeurig onderzoek van de toekenningsvoorwaarden voor VIPA-gebruikstoelagen kan evenwel niet worden opgemaakt dat het voornoemde verschil dient te worden gelijkgesteld met een intrestsubsidie, onder meer om volgende redenen:
- de bestemming van de toelage slaat niet op de rente op een schuld;
- het basisbedrag waarop het principieel akkoord betrekking heeft, is niet de toelage, maar de berekeningsbasis om de jaarlijkse gebruikstoelagen te kunnen vaststellen.

17 Voornoemd koninklijk besluit van 19 december 2003.