CBN advies 126-10 - Verwerving van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper

In haar advies nr. 126/9 (Bulletin nr. 25 van juni 1990) heeft de Commissie uiteengezet hoe een onderneming de verwerving van een financieel vast actief voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat afhankelijk is van de bedrijfswinst die de koper realiseert tijdens een welbepaalde periode na de verwerving, in haar boekhouding moet verwerken.

Aangezien dit variabel gedeelte van de prijs pas kan worden bepaald als aan een opschortende voorwaarde is voldaan, moet of kan dit pas als aanschaffingsprijs van het vast actief worden geboekt zodra de gerealiseerde bedrijfswinst bekend is en dit gedeelte bijgevolg vast komt te staan.

Naar aanleiding van de publikatie van dit advies werden aan de Commissie drie vragen gesteld. De eerste vraag luidde als volgt. Heeft dit advies een algemene draagwijdte en gelden de geponeerde beginselen inzonderheid ook voor de verwerving van materiële of immateriële vaste activa ? Zo ja, hoe moet dit variabele gedeelte van de aanschaffingswaarde worden afgeschreven wanneer het gaat om afschrijfbare vaste activa ? De tweede vraag ging over de mogelijkheid die de ondernemingen zouden hebben om enerzijds het variabele gedeelte ten laste te nemen zodra het vast komt te staan en om anderzijds een afzonderlijk afschrijvingsplan op te stellen voor elke opeenvolgende tranche.

De laatste, meer fundamentele vraag was of het voornoemde advies wel strookte met de boekhoudkundige verwerking van goederen die worden verworven tegen betaling van een lijfrente, als voorgeschreven door artikel 26, § 2 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976. Krachtens dit artikel wordt door de aanschaffingswaarde van goederen verworven tegen betaling van een lijfrente verstaan, het kapitaal dat op het ogenblik van de aanschaffing nodig is om de rente te betalen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat bij de aanschaffing werd betaald en met de kosten. Er werd gesteld dat de situatie in beide gevallen dezelfde is : de aanschaffingsprijs is afhankelijk van een factor die nog onzeker is op het ogenblik van de verwerving.

We gaan eerst nader in op deze opmerking. Volgens de Commissie vertonen deze twee situaties uiteraard punten van overeenkomst, maar zijn ze niet identiek. In dat geval van de lijfrente heeft de onzekerheidsfactor betrekking op de effectieve levensduur van de rentebegunstigde en staat dus los van de objectieve economische waarde van het goed. Hoe lang de periode ook is gedurende welke de rente wordt betaald, voor de onderneming blijft de economische waarde van het goed dezelfde. Bij het verwerven van een goed voor een prijs die varieert naar gelang van het rendement van dit goed voor de onderneming, heeft de onzekerheidsfactor betrekking op een intrinsiek bestanddeel van het goed, namelijk zijn economische waarde voor de onderneming, geraamd op basis van haar invloed op haar rendabiliteit. Dit verschil ten gronde verklaart ook waarom de boeking anders geschiedt : in het eerste geval wordt de onzekerheid uitgedrukt in een rekening voor voorzieningen aan passiefzijde van de balans en in de wijzigingen in deze rekening; in het tweede geval komt de onzekerheid tot uiting in de waarde waarvoor het goed aan actiefzijde van de balans wordt geboekt.

Vervolgens gaan we in op de draagwijdte van het voornoemde advies. Voor zover de Commissie weet, hebben dergelijke verrichtingen vrijwel nooit betrekking op materiële vaste activa. Daarentegen komen zij heel vaak voor wanneer immateriële vaste activa worden overgedragen. De economische waarde van immateriële vaste activa is immers, veel vaker dan voor materiële vaste activa, afhankelijk van het nut dat ze hebben voor de onderneming die ze bezit en wordt in mindere mate bepaald door een objectieve marktprijs. Het voornoemde advies heeft een algemene draagwijdte en geldt bijgevolg voor alle vaste activa, of ze afschrijfbaar zijn of niet.

Wat de afschrijving betreft van vaste activa die zijn verworven voor een variabele prijs, moet er op worden gewezen dat artikel 12, § 1 en artikel 28 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorschrijven dat de kosten van investeringen met een beperkte gebruiksduur volgens een gepast plan gespreid ten laste moeten worden genomen over de vermoedelijke gebruiksduur van de betrokken goederen. Op grond van deze bepalingen en het beginsel dat activa tegen aanschaffingswaarde worden geboekt, is het dus uitgesloten dat de kosten van deze investeringen naarmate zij vast komen te staan, volledig ten laste zouden worden genomen.

Voorts is het duidelijk dat de onderneming over het betrokken vast actief beschikt zodra zij er het genot van heeft. De raming van de vermoedelijke gebruiksduur moet dus worden berekend vanaf dit ogenblik en precies over deze gebruiksduur moet de tenlasteneming van de kosten van dit vast actief via gespreide afschrijvingen worden gespreid. Deze gebruiksduur is inherent aan het betrokken actief en staat over het algemeen los van de betaalde prijs en van de eventuele spreiding van die betaling. Een gespreide afschrijving over een vast aantal jaren waarbij steeds zou worden uitgegaan van de datum waarop de verbintenis is ontstaan om de prijs gespreid te betalen, zou bijgevolg niet stroken met de omschrijving van het begrip afschrijving uit het koninklijk besluit van 8 oktober 1976.

Wanneer een onderneming voor lineaire afschrijvingen kiest, betekent de toepassing van voormelde regel dat, ingeval de gebruiksduur of de vermoedelijke gebruiksduur tien jaar bedraagt, de eerste tranche over tien jaar wordt afgeschreven, de tweede tranche over negen jaar, enzovoort.

Er moet evenwel op worden gewezen dat bij een dergelijke afschrijvingsmethode, in de aanvangsperiode een bedrag wordt afgeschreven dat toeneemt naarmate de te betalen prijs stijgt, waarna dit bedrag zich stabiliseert, ingeval het om een langere afschrijvingsperiode gaat. De afschrijvingen zijn m.a.w. het kleinst aan het begin van de periode, wanneer de produktiviteit van het vast actief normaal gezien het hoogst is. Om dit te vermijden, kan de onderneming, overeenkomstig het boekhoudrecht, opteren voor een degressieve afschrijvingsmethode[1].

---

1 Wat het fiscale aspect betreft, cf. het antwoord van de Minister van Financiën op de parlementaire vraag nr. 199 van de heer de Clippele van 9 september 1992 (Kamer van Volksvertegenwoordigers - Vragen en antwoorden, gewone zitting 1992-1993; p. 2927, DO 919281213).