CBN advies 126-11 - Opneming van rente in de aanschaffingswaarde van immateriële en materiële vaste activa

Krachtens artikel 22bis, eerste lid van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 «mag in de aanschaffingswaarde van immateriële en materiële vaste activa de rente op vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor hun financiering worden opgenomen, doch slechts voor zover zij betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklaarheid van deze vaste activa voorafgaat».

Die bepaling is de omzetting van artikel 35, § 4 van de vierde richtlijn in voornoemd besluit.

Over de draagwijdte van die bepaling moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het opnemen van financiële kosten in de aanschaffingswaarde van vaste activa enkel is toegestaan wanneer het gaat om rente op geleend vermogen. A contrario vloeit daaruit voort dat, wanneer vaste activa met eigen vermogen worden gefinancierd, in hun aanschaffingswaarde geen vergoeding voor dat eigen vermogen mag worden opgenomen.

Voorts houdt die bepaling, ten aanzien van het beginsel dat financiële kosten in resultaat moeten worden genomen tijdens het boekjaar waarop zij betrekking hebben, een uitzondering in waarop de onderneming zich desgewenst kan beroepen, mits dit bij de waarderingsregels in de toelichting bij de jaarrekening wordt vermeld[1]. De bepaling moet dus restrictief worden geïnterpreteerd.

De opneming van dergelijke rente is slechts toegestaan «voor zover zij betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklaarheid van deze vaste activa voorafgaat». Voor een bedrijfsklaar vast actief dat niet wordt geëxploiteerd, betekent dit bijgevolg dat de financiële kosten die betrekking hebben op de periode die op de voltooiing volgt, in het betrokken boekjaar in resultaat moeten worden genomen en dus niet aan de aanschaffingswaarde van het betrokken vaste actief mogen worden toegevoegd. Zo is een voor verhuring bestemd gebouw bedrijfsklaar zodra het verhuurbaar is, ook al is het nog maar gedeeltelijk of zelfs helemaal niet verhuurd.

Onder voorbehoud van fiscale bepalingen die een vervroeging zouden toelaten, beginnen de afschrijvingen ook met het bedrijfsklaar worden.

De periode waarvoor de rente in de aanschaffingswaarde van de vaste activa wordt opgenomen, moet een normale periode zijn die overeenstemt met een redelijke, vooraf uitgestippelde bedrijfseconomische planning, rekening houdend met het uitzonderingskarakter van artikel 22bis en met de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw als bedoeld in artikel 19 van het besluit van 8 oktober 1976.

De Commissie is derhalve van oordeel dat rente op geleend vermogen niet meer in de aanschaffingswaarde van de vaste activa mag worden opgenomen zo deze periode wordt onderbroken of in belangrijke mate overschreden. Dit zou zo zijn :

- wanneer de uitvoering van de werken een aanzienlijke vertraging heeft opgelopen;
- wanneer de werken vóór hun voltooiing worden stopgezet;
- wanneer de oplevering van de werken of de terbeschikkingstelling van de betrokken installaties wordt uitgesteld.

Ten slotte moet worden onderstreept dat, wanneer de aanschaffingswaarde van de vaste activa, door de opneming van de rente, boven hun gebruikswaarde voor de onderneming zou uitstijgen, een uitzonderlijke afschrijving moet worden doorgevoerd ten belope van het verschil.

---

1 Art. 22bis, derde lid