

KAPITAALSUBSIDIES – Begrip “van overheidswege”

Ontwerpadvies 2010/X

Het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001 bevat geen definitie van het begrip kapitaalsubsidie. Artikel 95 bepaalt enkel dat onder de post VI. *Kapitaalsubsidies* worden opgenomen “de kapitaalsubsidies die van overheidswege werden verkregen voor investeringen in vaste activa, na aftrek van de uitgestelde belastingen op deze subsidies”. Deze uitgestelde belastingen worden in voorkomend geval¹ opgenomen in de passiefpost VII. B. *Uitgestelde belastingen*. Tot slot bepaalt artikel 95 dat kapitaalsubsidies die niet afhankelijk zijn van een investering in vaste activa bij de verkrijging geboekt worden onder post I. D. *Andere bedrijfsopbrengsten* of onder post IV. C. *Andere financiële opbrengsten*.²

In een eerder verschenen advies benadrukt de Commissie dat het niet op de datum van de effectieve uitbetaling is dat de subsidie moet worden geboekt, maar wel op het ogenblik dat het recht van de onderneming op deze subsidie komt vast te staan.³

De vraag rijst op welke wijze het begrip “van overheidswege” moet geïnterpreteerd worden.

In advies 125/5 gaf de Commissie voor Boekhoudkundige Normen reeds een omschrijving van het begrip “kapitaalsubsidie”.⁴ Naar het oordeel van de Commissie mag het begrip kapitaalsubsidie niet worden beperkt tot het domein van de economische expansiewetgeving, maar moeten als kapitaalsubsidies worden beschouwd en ook als zodanig worden behandeld, 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.

Met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening opgesteld in overeenstemming met IFRS, hanteert IAS 20 *Administratieve verwerking van overheids subsidies en informatieverschaffing over overheidssteun* een brede definitie van het begrip overheid. Volgens paragraaf 3 van de

¹ Artikel 193bis, §1, tweede lid WIB 92 bepaalt dat kapitaalsubsidies die door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving worden toegekend aan vennootschappen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen, vrijgestelde inkomsten zijn ten name van deze vennootschappen.

² Artikel 95, §2, VI, lid 1 en 3 K.B. W.Venn.. Verder schrijft artikel 95 voor dat subsidies geleidelijk worden afgeboekt via overboeking naar post IV.C. *Andere financiële opbrengsten*, 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 activa. De Commissie verstrekt in reeds eerder verschenen CBN-adviezen 125/1 t.e.m. 125/9 toelichting over de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies.

³ CBN-advies 125/1 – Tijdstip waarop de subsidie moet worden geboekt, *Bull. CBN*, nr. 7, juni 1980, p. 6. De vraag op welk ogenblik het recht op het bekomen van de subsidie komt vast te staan, is een feitelijke aangelegenheid, die een weerslag zal hebben op de toerekening van de subsidie aan een bepaald boekjaar. Zie ook CBN-advies 2009/3 – Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren wordt gespreid, *Bull. CBN*, nr. 50, november 2009, p. 33-48.

⁴ CBN-Advies 125/5 – Begrip kapitaalsubsidie, *Bull. CBN*, nr. 9, december 1981, p. 13.

norm verwijst de term “overheid” naar “lokale, nationale en internationale overheden, overheidsinstellingen en gelijkaardige instanties”.⁵

De Commissie is van oordeel dat ook in het kader van de statutaire jaarrekening het begrip “overheid” niet alleen betrekking heeft op de Staat, gewesten, provincies en gemeenten, maar eveneens op openbare instellingen en op internationale en supranationale instellingen.⁶

Daarenboven dient voor de kwalificatie als openbare instelling 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 (zie hieronder). 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 bevoegdheid 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.⁷

Zich deels baserend op de rechtspraak van de Raad van State en het Hof van Cassatie omtrent het begrip administratieve overheid⁸, en dus rekening houdende met de eerder aangehaalde organieke en functionele vereisten, zijn voor de Commissie volgende beoordelingscriteria⁹ van belang:

- het nastreven van een opdracht van algemeen belang, op continue en regelmatige basis;
- opgericht of als dusdanig erkend¹⁰ 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.;
- aan een administratieve en financiële controle van de openbare machten onderworpen zijn.

Daarnaast wenst de Commissie 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

⁵ IAS 20, paragraaf 3.

⁶ Cfr. COMM. IB 1992, nummer 362/2 en Circulaire nr. Ci.RH.421/357/517 dd. 03.05.1985

⁷ F. VANDENDRIESSCHE, Publieke en Private Rechtspersonen, Die Keure, 2004, p. 257.

⁸ Voor een overzicht, zie F. VANDENDRIESSCHE, Publieke en Private Rechtspersonen, Die Keure, 2004 en A. MAST, Overzicht van het Belgisch administratief recht, Kluwer, 2006.

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

¹⁰ 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.

leiden tot een opname onder de post kapitaalsubsidies, indien de onderneming die de subsidie overmaakt zelf het recht heeft om dergelijke middelen ter beschikking te stellen, m.a.w. indien zij voldoet aan de hierboven uiteengezette criteria.

Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies naar aanleiding van fusie, splitsing en inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen, kan verwezen worden naar de adviezen 2009/6, 2009/8 en 2009/15.¹¹

¹¹ CBN-advies 2009/6 – De boekhoudkundige verwerking van fusies; CBN-advies 2009/8 –De boekhoudkundige verwerking van splitsingen; CBN-advies 2009/15 – De boekhoudkundige verwerking van de inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid van goederen.