

Ontwerpadvies

De boekhoudkundige verwerking van transfervergoedingen betaald bij de mutatie van voetballers (niet-amateurs en profspelers)

Trefwoorden

Immateriële vaste activa – transfervergoeding

Inleiding

Een voetbalclub die wenst deel te nemen aan officiële competities treedt in België toe tot de Koninklijke Belgische Voetbalbond (KBVB¹).

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 club². 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 verbonden³. 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 profspeler⁴. 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 seizoenen⁵. 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

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.

van hem eist. Dit contract moet beantwoorden aan de wettelijke en reglementaire voorwaarden, met inbegrip van de collectieve arbeidsovereenkomsten⁶.

Een speler kan slechts een verandering van toewijzing of een tijdelijke kwalificatie voor een andere voetbalclub bekomen door het realiseren van een transfer⁷. 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 karakter 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-reglementering⁸ van kracht.

Het Bosmanarrest⁹ had in 1995 verstrekende 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 C.B.N. werd de vraag gesteld op welke wijze de vergoeding, betaald voor een speler naar aanleiding van een transferovereenkomst, in de boekhouding van een club¹⁰ moet worden verwerkt¹¹.

Belgische wetgeving

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, 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 K.B. 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.

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 transfer¹². 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, K.B. 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 verkrijgen¹³. Hieruit besluit de Commissie dat, ingeval van een definitieve transfer, deze verworven rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

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 vloeien¹⁴.

De internationale financiële rapporteringsstandaarden definiëren immateriële activa in IAS 38 *Immateriële activa*, als zijnde identificeerbare, niet-monetaire activa zonder fysieke vorm¹⁵.

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 voetballer definitief worden overgedragen, hetzij de rechten op een speler tijdelijk worden verleend, een dienst in de zin van het W.BTW.

¹⁴ Raamwerk, paragraaf 49.

¹⁵ IAS 38.8.

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 verplichtingen¹⁶.

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 geïsoleerde rechten een immaterieel vast actief uitmaken.

Boekhoudkundige verwerking van de betaalde transfervergoedingen

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 afzonderlijk¹⁷ worden gewaardeerd aan aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans worden opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen¹⁸.

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

¹⁶ IAS 38.12.

¹⁷ Artikel 31, K.B. W.Venn.

¹⁸ Artikel 35, K.B. W.Venn.

speler die de leeftijd van 23 jaar nog niet heeft bereikt¹⁹, als bijkomende kost samen met de betaalde transfervergoeding zal worden geactiveerd²⁰.

De geactiveerde transfervergoedingen zullen worden afgeschreven over de overeengekomen contractduur²¹, 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 trouw²². 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 boekjaar²³.

Er zal worden overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge blessures, contractbreuk, ziekte of ongeval, de boekhoudkundige waarde van de geactiveerde transfervergoedingen hoger zou liggen dan de gebruikswaarde ervan voor de vennootschap. 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 K.B. 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.

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

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, K.B. 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, K.B. W.Venn.

²³ Artikel 48, K.B. W.Venn.

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.

DRAEF