

INHOUD

- p. 1/ Fiscale woonplaats: intern recht en overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting
- p. 4/ CBN publiceert overzichtsadvies over immateriële vaste activa

Fiscale woonplaats: intern recht en overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting

I. Inleiding

De fiscale bevoegdheden van de staten worden in beginsel afgebakend door de grenzen van hun soeverein grondgebied¹. De belastingnormen die zij aannemen kunnen dus enkel de economische actoren en/of de belastingplichtigen geldig binden die een aanknopingspunt met dat grondgebied vertonen.

Artikel 3 van het Belgisch Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna «WIB 1992») vormt een perfecte illustratie van dit *territorialiteitsbeginsel*, omdat het de *rijksinwoners* aan de personenbelasting (hierna «PB») onderwerpt.

Wij zullen hierna nagaan welke definitie dit begrip in het interne recht heeft en de voorwaarden onderzoeken waaronder een natuurlijke persoon die hoedanigheid verkrijgt.

Vervolgens behandelen we de vraag hoe het internationaal fiscaal verdragsrecht zijn toepassingsgebied *ratione personae* organiseert en hoe het tracht te verhelpen aan de problemen die zich kunnen voordoen wanneer eenzelfde individu als fiscaal inwoner van verschillende staten wordt aangemerkt.

II. Intern recht

II.1. Toepasselijke tekst

Artikel 2, § 1, 1° WIB 1992 bepaalt:

«Onder rijksinwoners worden verstaan :
a) de natuurlijke personen die in België hun woonplaats of de zetel van hun fortuin hebben gevestigd;
[...]»²

De vestiging van de woonplaats of van de zetel van het fortuin in België wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Evenwel worden, behoudens tegenbewijs, geacht hun woonplaats of de zetel van hun fortuin in België te hebben gevestigd de natuurlijke personen die in het Rijksregister van de natuurlijke personen zijn ingeschreven.

Voor gehuwden die zich niet in één van de in artikel 126, § 2, eerste lid, vermelde gevallen bevinden, wordt de fiscale woonplaats bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd.»

II.2. Fiscale woonplaats

Elke natuurlijke persoon die zijn fiscale woonplaats in België heeft, is een rijksinwoner.

¹ TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht*, p. 17, Kluwer, 2008.

² De bijzondere situatie van de Belgische diplomatieke ambtenaren in het buitenland en de gelijkgestelde personen, de vrijstellingsregeling in de PB van de buitenlandse diplomatieke ambtenaren die geaccrediteerd zijn in België (artikel 4 WIB 1992) en de bijzondere regeling van de personen die de Belgische fiscus als «buitenlandse kaderleden» aanmerkt, worden in dit artikel buiten beschouwing gelaten.

De fiscale woonplaats onderscheidt zich van de burgerlijke woonplaats. «In de zin van artikel 3 WIB 1992 is de fiscale woonplaats een feitelijke woonplaats die noodzakelijkerwijze wordt gekenmerkt door een bepaalde bestendigheid of continuïteit»³, «onafhankelijk van de burgerlijke woonplaats en van de nationaliteit, en die tot stand komt en bevestigd wordt door een geheel van vastgestelde omstandigheden, in het bijzonder de plaats van het werkelijk wonen en meer bepaald de plaats waar het gezin is gevestigd»⁴.

De bewijslast van het bestaan van die feitelijke woonplaats rust op de administratie. De administratie kan aan die bewijslast voldoen door aan te tonen dat een persoon in België over een woning beschikte (in eigendom, gehuurd of gewoon ter beschikking gesteld) en, vooral, dat hij er werkelijk verbleef (courant verbruik, getuigenissen, enz.). Het louter feit dat een persoon een gebouw op ons grondgebied bezit, volstaat immers niet om hem als rijksinwoner te beschouwen, wanneer hij aantoonde dat hij daadwerkelijk in het buitenland woont⁵.

De loutere omstandigheid dat een belastingplichtige regelmatig om beroepsredenen in het buitenland verblijft en er desgevallend zelfs over een woning beschikt, belet niet dat hij zijn fiscale woonplaats in België behoudt, aangezien het de plaats is waar hij zijn familiale en affectieve banden heeft⁶. Andere kenmerkende gegevens van het feitelijk begrip fiscale woonplaats zijn de werkelijke woonplaats, het middelpunt van de levensbelangen en de haardstede van het gezin⁷.

II.3. Zetel van fortuin

De zetel van fortuin is, naast de fiscale woonplaats, de andere afdoende voorwaarde om de hoedanigheid van rijksinwoner te verkrijgen. Het betreft de plaats van waaruit het fortuin wordt beheerd en die uiteraard door een bepaalde eenheid wordt gekenmerkt⁸. De zetel van fortuin staat los van de werkelijke woonplaats en kan dus in België blijven, zelfs als de woonplaats zich in het buitenland bevindt⁹.

In een interessante uitspraak werd beslist dat wanneer een jonge werknemer, die slechts een gering materieel vermogen bezit, een patrimonium opbouwt

door middel van zijn arbeidskracht, hieruit moet worden afgeleid dat de plaats waar hij zijn beroep uitoefent en waar hij de vruchten van zijn arbeid geniet, tegelijkertijd de zetel van zijn fortuin is¹⁰.

II.4. Wettelijke vermoedens

De bewijslast inzake de hoedanigheid van rijksinwoner rust weliswaar op de administratie, maar door de invoering van twee wettelijke vermoedens van fiscale woonplaats heeft de wetgever die taak enigszins verlicht. Die twee vermoedens zijn de inschrijving in het Rijksregister van de natuurlijke personen en, voor gehuwden, de plaats waar het gezin is gevestigd.

Inschrijving in het Rijksregister

Elke persoon die in het Rijksregister van de natuurlijke personen is ingeschreven, wordt geacht een rijksinwoner te zijn.

Dit vermoeden is *weerlegbaar*, aangezien aanvaard wordt dat de persoon aan wie het wordt tegengeworpen het tegenbewijs ervan kan leveren. Die persoon moet dan aantonen dat, ondanks zijn administratieve inschrijving in het Rijksregister, zijn fiscale woonplaats, noch de zetel van zijn fortuin zich in België bevinden¹¹.

Het hof van beroep van Bergen¹² leidde *a contrario* uit dit wettelijk vermoeden af dat een persoon die niet in het Rijksregister is ingeschreven, geacht wordt niet in het Rijk te wonen. Die formulering is evenwel onbedachtzaam. Wat men wou zeggen is dat de administratie, in dergelijk geval, het bewijs moet leveren van de positieve gegevens waaruit een in België gevestigde woonplaats of zetel van fortuin kan afgeleid worden. Die gegevens moeten evenwel niet zo zwaarwichtig zijn dat ze een vermoeden waarop de belastingplichtige zich steunt, kunnen weerleggen.

De plaats waar het gezin is gevestigd

Onder gehuwden verstaat men, luidens artikel 2, § 2, 2° WIB 1992, zowel de personen die verenigd zijn door een burgerlijk huwelijk als degenen die verenigd zijn door een verklaring van wettelijke samenwoning.

Hun fiscale woonplaats wordt geacht de plaats te zijn waar het gezin is gevestigd.

3 Cass., 3 juni 2002, RG F010017F, beschikbaar op www.juridat.be.

4 Gent, 14 september 1995, R.G.F. 1996, 105, noot HINNEKENS, L.

5 Luik, 24 april 1996, *Fisc.Koer.* 1996, 381, (met noot); *F.J.F.* 1996, 355.

6 Brussel, 17 september 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 524 (noot van GAUBLOMME, A.).

7 N. HONHON, «La notion de domicile fiscal au regard d'une jurisprudence récente», *R.G.F.* 2012/5, p. 15.

8 Cass., 7 september 1965, *Pas.* 1966, I, 34; Cass., 7 februari 1979, *Pas.* 1979, I, 673; Cass., 28 oktober 1982, *F.J.F.* nr. 83/41; Cass. 30 juni 1983, *Pas.* 1983, I, 1226.

9 Cass., 15 november 1990, *J.T.* 1991, 65; Brussel, 16 mei 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 528 (noot VANDERMEERSCH, J.).

10 Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 260 (noot van GAUBLOMME, A.).

11 Voor een voorbeeld van rechtspraak die de weerlegging van het vermoeden niet toelaat, zie Luik, 19 maart 2008, geciteerd door N. HONHON, *o.c.*, p. 16. Voor een voorbeeld van rechtspraak die het tegenbewijs aanvaardt, zie Brussel, 11 december 1998, *o.c.*

12 Bergen 29 mei 2002, *F.J.F.* 2002, bd. 8, 668.

In tegenstelling tot het eerste vermoeden is dit tweede vermoeden *onweerlegbaar*, zodat het tegenbewijs niet toegelaten wordt.

Het geldt niet voor de gevallen bedoeld in artikel 126, § 2, eerste lid WIB 1992, met name het jaar van het huwelijk of de verklaring van wettelijke samenwoning, het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding heeft plaatsgevonden, het jaar van de ontbinding van het huwelijk of wanneer een echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 6 700 euro (te indexeren basisbedrag)¹³ die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten.

II.5. Aangifte in de PB

Het hof van beroep van Brussel besliste dat een door een belastingplichtige ingediende aangifte in de PB, tot bewijs strekt van zijn hoedanigheid van rijksinwoner en derhalve van zijn onderwerping aan de PB, tenzij het tegenbewijs geleverd wordt van een vergissing in rechte of in feite¹⁴.

Hoewel het een pretoriaans vermoeden betreft, dient men op zijn hoede te zijn wanneer er twijfel bestaat over de hoedanigheid van rijksinwoner van een belastingplichtige, want de indiening van een aangifte in de PB als bewarende maatregel, zou wel eens nefaste gevolgen kunnen hebben.

III. Overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting

De overeenkomsten tot het voorkomen van dubbele belasting (hierna «DBV») zijn bilateraal gesloten internationale verdragen die gebaseerd zijn op een door de OESO uitgewerkt model.

Die overeenkomsten «*verdelen de heffingsbevoegdheid tussen de betrokken staten, maar doen geen fiscale verplichtingen ontstaan*»¹⁵. Ze doen niet meer dan de nadelige gevolgen, veroorzaakt door de samenloop van de fiscale bevoegdheden van de staten, te verzachten door de heffingsbevoegdheid tussen die staten te verdelen zodat hun ingezetenen niet meer dan eenmaal belast worden op eenzelfde inkomen.

De inhoud ervan kan echter enkel worden ingeroepen door een inwoner van een overeenkomstsluitende staat. Daarnaast voorzien ze in regels die het mogelijk maken de gevallen op te lossen van een dubbele fiscale woonplaats, met name door aan te geven van welke staat een bepaalde belastingplichtige, die door beide overeenkomstsluitende staten als belastingplichtige wordt beschouwd, moet geacht worden een inwoner te zijn.

III.1. Toepassingsgebied *ratione personae*

Enkel de «inwoners van een overeenkomstsluitende staat» kunnen zich beroepen op een eis tot belastingvrijstelling of -vermindering op grond van de bepalingen van de DBV's. Het betreft iedere persoon die, *ingevolge de wetgeving van die staat*, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid¹⁶.

De betrokkene moet dus aantonen dat hij de hoedanigheid van rijksinwoner, in de hier hoger onder afdeling II gedefinieerde betekenis, bezit om zich, als Belgisch rijksinwoner, te kunnen beroepen op de bepalingen van een door België gesloten DBV.

III.2. Dubbele woonplaats

Wanneer beide overeenkomstsluitende staten bij een DBV eenzelfde persoon als inwoner beschouwen, voorziet de OESO-modelovereenkomst in artikel 4.2. in een systeem van aflopende criteria («*tie-breaker rule*»), aan de hand waarvan één van beide staten als woonplaatsstaat kan worden aangewezen. Dit voorschrift bepaalt dat de betrokken persoon:

a) [...] wordt geacht enkel inwoner te zijn van de staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht enkel inwoner te zijn van de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van zijn levensbelangen);

b) indien niet kan worden bepaald in welke staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft of indien hij in geen van de staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht enkel inwoner te zijn van de staat waar hij gewoonlijk verblijft);

c) indien hij gewoonlijk verblijft in beide staten of in geen van beide, wordt hij geacht enkel inwoner te zijn van de staat waarvan hij onderdaan is;

13 9 810 euro voor aanslagjaar 2013 en 10 090 euro voor aanslagjaar 2014.

14 Brussel, 23 juni 2008, *Fisc.Act.* 2009 (samenvatting), bd. 37, 13. Eerder had hetzelfde hof aanvaard dat een belastingplichtige een vergissing had begaan, nadat hij weliswaar een aangifte in de PB had ingediend, maar de administratie toegaf dat hij geen rijksinwoner meer was (Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 260 – met noot).

15 TIBERGHIE, o.c., p. 1281.

16 Artikel 4.1 van het OESO-model van het DBV (versie 2010).

d) indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.»¹⁷

De overeenkomsten die België met de buurlanden heeft gesloten, zijn in grote mate op dit model gebaseerd.

Het begrip tehuis vereist duurzaamheid, «dit wil zeggen dat de betrokkene het nodige doet opdat de woning te allen tijde tot zijn beschikking staat, op een onafgebroken wijze en niet bij gelegenheid om er een verblijf door te brengen dat, gelet op de redenen die het ingeven, noodzakelijkerwijs verband houdt met een korte duur»¹⁸.

Op grond van dit criterium besliste de rechtbank van eerste aanleg van Bergen dat een persoon van Franse nationaliteit die in België over een huurwoning beschikte met op zijn naam geopende tellers, toch als inwoner van Frankrijk moest worden beschouwd, omdat de fiscale administratie niet kon aantonen dat hij er permanent verbleef. In verband met een persoon van Franse nationaliteit die zijn huis in Frankrijk had verkocht om zich in België in een rusthuis te vestigen, werd daarentegen beslist dat hij in België over een duurzaam tehuis beschikte¹⁹.

Indien er in elke staat een duurzaam tehuis aanwezig is, moet gelet worden op de plaats van de levensbelangen, met name «de familiale en sociale banden van de belastingplichtige, zijn bezigheden, zijn activiteit op politiek, cultureel en ander vlak, de zetel van zijn zaken, de plaats van waaruit hij zijn goederen beheert»²⁰.

Het criterium van het gewoonlijke verblijf is aangegeven wanneer de belastingplichtige in elke staat een

duurzaam tehuis heeft, maar niet kan achterhaald worden waar het middelpunt van zijn levensbelangen gevestigd is. In dergelijk geval moet niet alleen rekening gehouden worden met het verblijf dat in zijn tehuis wordt doorgebracht, maar ook met het verblijf in de andere verblijfplaatsen van de belastingplichtige in elk van de staten.

Het criterium van het gewoonlijke verblijf is eveneens aangewezen wanneer de belastingplichtige in geen enkele staat een duurzaam tehuis heeft. «In dergelijk geval moeten alle verblijven in een staat in aanmerking worden genomen, zonder dat de redenen ervan moeten nagegaan worden»²¹.

Het hof van beroep van Luik besliste dat een persoon die zowel in Duitsland als in België over een tehuis beschikt en wiens levensbelangen over beide staten verdeeld zijn, op grond van het criterium van het gewoonlijke verblijf, de hoedanigheid van inwoner van Duitsland heeft. Het hof besliste, op grond van formele gegevens, waaronder de oproeping voor en de deelname aan de verkiezingen voor de gemeenteraad van Aken, de vermelding in een adressenlijst van deze stad, enz. dat het gewoonlijke verblijf van betrokkene zich in Duitsland bevindt²².

Wanneer de eerste drie criteria ondoeltreffend zijn, is de woonstaat de staat waarvan de belastingplichtige de nationaliteit bezit. Indien hij de nationaliteit van beide betrokken staten bezit, moet de procedure tot overleg en minnelijke schikking tussen de bevoegde fiscale autoriteiten van deze staten, die door het desbetreffende verdrag is vastgesteld, worden opgestart²³.

Christophe LEMAIRE

Substituut bij het Arbeidsauditoraat, Licentiaat fiscaal recht, Professor aan de CBCEC

17 Artikel 4.2 van het OESO-model van het DBV (versie 2010).

18 Commentaar op artikel 4 van het OESO-model van het DBV (versie 2008), punt 13.

19 Rb. Bergen, 21 december 2010, R.G. 09/2310/A en rb. Bergen, 28 oktober 2010, R.G. 09/1049/A en 09/2030/A, geciteerd door en met commentaar van N. HONHON, o.c., p. 20 en 21.

20 Com. DBV 4/204.

21 Com. DBV 4/206.

22 Luik, 24 april 1996, *Fisc.Koer.* 1996, 365 – met noot).

23 In het OESO-modelovereenkomst wordt deze procedure geregeld door artikel 25.

CBN publiceert overzichtsadvisie over immateriële vaste activa

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde recent advies 2012/13 van 10 oktober 2012 omtrent de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa. Het advies betreft een overzichtsadvisie dat algemene richtlijnen betreffende

de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa toelicht. Voor bepaalde specifieke immateriële vaste activa (bv. software, broeikasemissierechten, ...) blijven de eerdere specifieke adviezen van kracht.

1. Definities immateriële vaste activa

De ‘*Immateriële vaste activa*’ betreffen de ondernemingsmiddelen van onlichamelijke aard die bestemd zijn om duurzaam voor de bedrijfsactiviteit te worden gebruikt, en waaruit naar verwachting toekomstige economische voordelen naar de onderneming zullen vloeien.

Immateriële vaste activa komen op het actief van de balans terecht onder post ‘*II. Immateriële vaste activa*’ en wordt uitgesplitst in¹:

- kosten van onderzoek en ontwikkeling;
- concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten;
- goodwill;
- vooruitbetalingen.

1.1. Kosten van onderzoek en ontwikkeling

Algemeen worden ‘*Kosten van onderzoek en ontwikkeling*’ omschreven als de kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de vennootschap.²

Specifiek kan onder ‘*Onderzoek*’ worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.

‘*Ontwikkeling*’ wordt verder gespecificeerd als de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procédés, systemen of diensten door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommercialiseerd.

Hoewel de Commissie beide begrippen afzonderlijk definieert, is er voor de boekhoudkundige verwerking geen verschil tussen ‘*Kosten van onderzoek*’ en ‘*Kosten van ontwikkeling*’. De Commissie wenst met de definiëring van beide begrippen afzonderlijk enkel het toepassingsgebied van de rubrieken duidelijk af te bakenen.

1.2. Concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten

Volgens het boekhoudrecht betreffen ‘*Concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige*

rechten’ enerzijds de octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten waarvan de onderneming eigenaar is, en 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 onderneming om van derden dienstverleningen van knowhow te verkrijgen, wanneer die rechten door de vennootschap ten bezwarende titel werden verkregen.³

Deze subrubriek van de immateriële vaste activa kent een zeer ruim toepassingsveld. Enerzijds kan men rechten verwerven van derden mits het betalen van de aankoop prijs daarvoor (bijvoorbeeld het bekomen van het gebruik van een productiewijze, het kopen van een merk, het kopen van toepassingssoftware). Anderzijds kan men deze rechten zelf ontwikkelen (bijvoorbeeld het zelf ontwikkelen van een merk, logo of productieprocédé) en dient men maatregelen te nemen zodat de eigen ontwikkeling als eigendom van de onderneming erkend wordt en dit eigendomsrecht ten opzichte van derden kan afgedwongen worden.⁴

1.3. Goodwill

‘*Goodwill*’ is de prijs die wordt betaald voor de verwerving van een onderneming of van een bedrijfsafdeling voor zover die hoger is dan de nettowaarde van de actief- minus passiefbestanddelen van de verworven onderneming of branche.⁵

1.4. Vooruitbetalingen

De Commissie geeft geen verdere toelichting betreffende ‘*Vooruitbetalingen*’. Ter aanvulling geven we hier aan dat vooruitbetalingen ontstaan wanneer de onderneming zich contractueel verbonden heeft om immateriële vaste activa aan te schaffen en ter waarborg van de uitvoering van het contract bepaalde bedragen vooruit dient te betalen. In het geval de onderneming zelf haar immateriële vaste activa produceert of verwezenlijkt, dan worden de reeds geëngageerde kosten als vooruitbetalingen beschouwd.⁶

2. Aanschaffingswaarde

Inzake waardering moet bij de aanschaffingswaarde van immateriële vaste activa onderscheid gemaakt worden tussen de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs en de inbrengwaarde.

1 Artikel 95, § 1, II, lid 1 KB/W.Venn.

2 Artikel 95, § 1, II, lid 2 KB/W.Venn.

3 Artikel 95, § 1, II, lid 3 KB/W.Venn.

4 De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2011, *Boekhoudzakboekje* 2011, Kluwer.

5 Artikel 95, § 1, II, lid 4 KB/W.Venn.

6 De Lembre, E., Podevijn, S. & Everaert, P., 2011, *Boekhoudzakboekje* 2011, Kluwer.

2.1. Aanschaffingsprijs

Wanneer immateriële vaste activa door de onderneming worden *aangekocht bij derden*, dan worden ze gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs⁷, die naast de aankoopprijs ook de bijkomende kosten (bv. niet-te-rugbetaalbare belastingen, vervoerskosten, ...) bevat.

Indien het immaterieel vast actief wordt verkregen naar aanleiding van een ruil, dan zal de aanschaffingsprijs van dit actief gelijk zijn aan de marktwaarde van de in ruil voor dit actief overgedragen actiefbestanddelen. In het geval deze waarde moeilijk vast te stellen zou zijn, is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door de ruil verkregen actiefbestanddeel.⁸

Ten slotte merkt de Commissie nog op dat bij de verwerving van immateriële vaste activa van derden, de rente op het vreemd vermogen dat wordt gebruikt voor de financiering van deze activa aan de aanschaffingswaarde van de immateriële vaste activa kan worden toegevoegd. Voorwaarde is wel dat deze financiering betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklarheid van deze activa voorafgaat. Indien de onderneming de rente op vreemd vermogen opneemt in de aanschaffingswaarde van het immaterieel vast actief, dient ze dit bij de waarderingsregels in de toelichting te vermelden.⁹

2.2. Vervaardigingsprijs

Brengt de onderneming het immaterieel vast actief *zelf tot stand*, dan dient het het betrokken actief te waarderen tegen de vervaardigingsprijs.¹⁰ Tot de vervaardigingsprijs worden gerekend de aanschaffingskosten van grondstoffen, de verbruiksgoederen en hulpstoffen, de productiekosten die rechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn evenals het evenredig deel van de productiekosten die slechts onrechtstreeks aan het individuele product of aan de productengroep toerekenbaar zijn, voor zover deze kosten op de normale productieperiode betrekking hebben.¹¹ Echter het geheel van de geactiveerde vervaardigingsprijs mag niet hoger zijn dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de onderneming¹², wat de Commissie interpreteert als dat de vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan de waarde die een onderneming

aan het actief toekent op grond van de in het businessplan geschatte toekomstige kasstromen die dit actief zal genereren (*discounted cash flow*).

Bemerkt dat ondernemingen de uitgaven van eigen tot stand gebrachte immateriële vaste activa slechts kunnen activeren wanneer het investeringskarakter van het immaterieel vast actief vaststaat. Dit is volgens de Commissie zo wanneer cumulatief aan een aantal criteria is voldaan, met name:

- het product of proces moet bijdragen tot het verwezenlijken van het ondernemingsdoel of tot een verbeterde concurrentiepositie;
- het product of proces moet nauwkeurig gedefinieerd en geïndividualiseerd zijn;
- de gemaakte kosten moeten aan het project gerelateerd zijn en afzonderlijk bepaalbaar zijn;
- het product of proces moet technisch uitvoerbaar zijn;
- er moeten voldoende middelen beschikbaar zijn of naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

Na afwerking en activering van het intern vervaardigd immaterieel vast actief kunnen de uitgaven na voltooiing enkel onder de immateriële vaste activa nog worden geactiveerd voor zover zij leiden tot een fundamentele wijziging of verbetering van het betrokken immaterieel vast actief. Onderhoudskosten kunnen bij gebrek aan investeringskarakter niet geactiveerd worden en moeten als kost van het boekjaar ten laste worden genomen.

2.3. Inbrengwaarde

Bij verwerving van een immaterieel vast actief *door inbreng*, moet het actief worden gewaardeerd aan inbrengwaarde, wat overeenstemt met de bedongen waarde van de inbreng.¹³

3. Afschrijvingen en waardeverminderingen

Voor geen van de immateriële vaste activa bepaalt het boekhoudrecht of deze een bepaalde dan wel onbepaalde levensduur hebben. Het komt het bestuursorgaan toe om dit te bepalen.

3.1. Immateriële vaste activa met een beperkte levensduur

Immateriële vaste activa met een beperkte levensduur kunnen afschreven worden volgens een overeenkomstig artikel 28, §1 KB/W.Venn. opgesteld afschrij-

7 Artikel 36, lid 1 KB/W.Venn.

8 Artikel 36, lid 2 KB/W.Venn.

9 Artikel 38 KB/W.Venn.

10 Artikel 37 KB/W.Venn.

11 Bemerkt dat het de vennootschappen vrij staat deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen. Wanneer ze dat wel doet, moet dit in de toelichting worden vermeld.

12 Artikel 60 KB/W.Venn.

13 Artikel 39 KB/W.Venn.

vingingsplan.¹⁴ Wettelijke bepalingen die de afschrijvingstermijnen vastleggen zijn onbestaand. Enkel wordt aangegeven dat het afschrijvingsplan zo dient opgesteld te worden dat de aanschaffingskosten van de immateriële vaste activa worden gespreid over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur.¹⁵

Niettemin zijn een aantal bijkomende bemerkingen te maken. Vooreerst, wanneer immateriële vaste activa een juridische grondslag hebben die in de tijd beperkt is (bv. octrooien, concessies), kan voor het berekenen van de afschrijvingen de economische levensduur van dit actief in geen geval de juridische levensduur van het actief overstijgen. Ten tweede moeten ondernemingen die de afschrijvingen van 'Kosten voor onderzoek en ontwikkeling' of van 'Goodwill' in uitzonderlijke gevallen over meer dan vijf jaar spreiden hiervoor een verantwoording verstrekken in de toelichting bij de jaarrekening.¹⁶ Ten derde kunnen, wanneer de fiscale wetgeving terzake versnelde afschrijvingen toelaat, deze ook boekhoudkundig worden toegepast.^{17,18}

Indien de boekwaarde per inventarisdatum hoger zou zijn dan de gebruikswaarde van het immaterieel vast actief voor de vennootschap, moeten onder de uitzonderlijke kosten aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen geboekt worden.¹⁹ Wanneer blijkt dat de aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen niet langer verantwoord zijn, moeten ze worden teruggenomen via de uitzonderlijke kosten en dit voor een bedrag dat gelijk is aan de voorheen geboekte aanvullende afschrijvingen.²⁰

3.2. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur

De CBN is van oordeel dat immateriële vaste activa slechts uitzonderlijk een onbeperkte levensduur zullen hebben. Als dat zo zou zijn, hoeft dit volgens de Commissie bovendien niet definitief te zijn. Wanneer een onderneming vaststelt dat het immaterieel vast actief niet meer een onbeperkte levensduur heeft, mag ze het over de resterende levensduur afschrijven.

14 Artikel 61, § 1, lid 1 KB/W.Venn.

15 Artikel 45, § 1 KB/W.Venn.

16 Artikel 61, § 1, lid 4 KB/W.Venn.

17 Artikel 61, § 1, lid 1 KB/W.Venn.

18 Bemerkt wel dat wanneer hierdoor aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch is verantwoord, in de toelichting melding moet worden gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerd bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen evenals van de invloed van de tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren geboekte versnelde afschrijvingen op het bedrag van de afschrijvingen in de resultatenrekening van het boekjaar (Artikel 61, § 1, lid 1 *in fine* KB/W.Venn.).

19 Artikel 61, § 1, lid 2 KB/W.Venn.

20 Artikel 61, § 1, al. 3 KB/W.Venn.

Voor de immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding.²¹

De Commissie geeft nog mee dat jaarlijks weerkerende kosten van reclame en marketing ter ondersteuning en versterking van de immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur (bv. een merk) steeds ten laste genomen worden van het boekjaar waarop zij betrekking hebben en bijgevolg niet geactiveerd kunnen worden.

4. Herwaardering

Sinds de inwerkingtreding van het KB van 12 september 1983 komen immateriële vaste activa niet meer in aanmerking voor herwaardering. Eventueel kunnen herwaarderingsmeerwaarden die ontstonden voor de inwerkingtreding van de bepalingen van bovenvermeld KB nog op de balans voorkomen.

5. Jaarverslag

Jaarlijks moeten de bestuurders een verslag opstellen waarin zij rekenschap geven van hun beleid²², waarbij expliciet informatie moet opgenomen worden omtrent de werkzaamheden van de onderneming op het gebied van 'Onderzoek & ontwikkeling'.²³

In verband hiermee is de vraag gerezen wat in dit verslag moet worden opgenomen met betrekking tot onderzoek en ontwikkeling. Volgens de Commissie dient in dit verslag vooreerst enkel informatie te worden opgenomen betreffende de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling van het voorbije boekjaar. Wettelijk gezien moet er over in de toekomst geplande onderzoeken dus geen informatie worden verstrekt. Ten tweede merkt de Commissie op dat de informatieverstrekking over onderzoek en ontwikkeling deel uitmaakt van het jaarverslag en niet van de jaarrekening, waaruit de Commissie afleidt dat de wetgever geen louter kwantitatieve gegevens wenst. Het volstaat dan ook niet om enkel het bedrag van de kosten van onderzoek en ontwikkeling gemaakt in de loop van het boekjaar te vermelden. De wetgever heeft duidelijk kwalitatieve informatie bedoeld over het doel en de aard van de betrokken onderzoeken, waarbij tevens aanduidingen over de gemaakte kosten moet worden verstrekt. Het is duidelijk de bedoeling van de wetgever dat de verstrekte informatie zich niet kan beperken tot een commentaar bij de bedragen die in de balans zijn opgenomen onder de immateriële vaste activa als

21 Artikel 61, § 2 KB/W.Venn.

22 Artikel 95 W.Venn.

23 Artikel 96, § 1, 4° W.Venn.

kosten van onderzoek en ontwikkeling die bovendien afzonderlijk worden vermeld in de toelichting.²⁴

6. Praktisch voorbeeld: boekhoudkundige verwerking van kosten van onderzoek en ontwikkeling

6.1. Voorbeeld

Veronderstel een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek voor in totaal 91 200 euro, onder te verdelen in 12 000 euro voor diensten en diverse goederen en 79 200 euro aan personeelskosten (veronderstel dat deze vereenvoudigd als volgt zijn samengesteld: 19 200 euro RSZ werkgeversbijdrage, 21 000 euro ingehouden BV, 7 800 euro RSZ werknemersbijdrage en 31 200 euro nettolonen). De geactiveerde kosten van onderzoek en ontwikkeling worden afgeschreven volgens een door het bestuursorgaan opgesteld plan over een periode van vijf jaar.

6.2. Werkwijze

In beginsel worden de gemaakte kosten binnen een boekjaar naar hun aard geboekt in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt. Bij het afsluiten van dat boekjaar worden de door de onderneming gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling die beantwoorden aan de hierboven gestelde voorwaarden voor activatie geactiveerd door het debiteren van rekening '21 Kosten van onderzoek en ontwikkeling' en crediteren van rekening '72 Geproduceerde vaste activa'.

Bemerkt dat wanneer in het kader van bovenstaand onderzoek **materiële** vaste activa (bv. gebouwen, laboratoria, materiaal, ... veelal met een beperkte gebruiksduur), zou zijn verworven, deze volgens de normale regels rechtstreeks op de desbetreffende actiefpost van de **materiële** vaste activa moeten worden

²⁴ Artikel 91, A, II en artikel 60, lid 2 KB/W.Venn.

geboekt, waarna hun kostprijs ten laste wordt genomen via de afschrijvingen.

6.3. Boekhoudkundige verwerking

Op het ogenblik dat de kosten voor onderzoek en ontwikkeling worden gemaakt, boekt men deze kosten naar hun aard in de resultatenrekening van het lopende boekjaar 20N0:

61	Diensten & diverse goederen	12 000,00	
62	Bedienden	60 000,00	
621	Werkgeversbijdrage RSZ	19 200,00	
44	Aan Leveranciers		12 000,00
455	Bezoldigingen		31 200,00
453	Ingehouden voorheffingen		21 000,00
454	RSZ		27 000,00 ³⁶

Op het einde van het boekjaar wordt nagegaan of deze kosten beantwoorden aan de hierboven gestelde voorwaarden voor activatie. Indien voldaan, veronderstel in ons voorbeeld dat dit zo is, worden deze geactiveerd, waarna afschrijving mogelijk is, in ons voorbeeld over vijf jaar:

21	Kosten van onderzoek en ontwikkeling	91 200,00	
72	Aan Geproduceerde vaste activa		91 200,00
6301	Afschrijvingen op immateriële vaste activa	18 240,00	
21	Aan Geboekte afschrijvingen op onderzoek en ontwikkeling		18 240,00

Prof. dr. Stijn GOEMINNE
Geassocieerde faculteit Handelswetenschappen & Bestuurskunde, Hogeschool Gent

²⁵ Zijnde 19 200 euro werkgeversbijdrage en 7 800 euro werknemersbijdrage.