

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2012/13 – De boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa (update)

Advies van 10 oktober 2012, bijgewerkt op 4 juni 2025

I.	INLEIDING	2
II.	ACTIVERING EN WAARDERING VAN IMMATERIËLE VASTE ACTIVA	3
A.	Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde	3
1.	Aanschaffingsprijs	3
2.	Vervaardigingsprijs	3
3.	Inbrengwaarde	4
B.	Afschrijvingen en waardeverminderingen	4
1.	Inleiding: immateriële vaste activa met beperkte of onbeperkte levensduur	4
2.	Immateriële vaste activa met beperkte levensduur	4
2.1.	Algemene punten	4
2.2.	Bijzonder geval: afschrijvingen op immateriële vaste activa die zijn verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper	5
3.	Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur	6
C.	Herwaarderingen	6
III.	KOSTEN VAN ONDERZOEK EN ONTWIKKELING	6
A.	Richtlijnen m.b.t. de verschillen tussen onderzoek en ontwikkeling	6
1.	Algemene beginselen	6
2.	Onderzoeksfase	8
3.	Ontwikkelingsfase	8
B.	Boekhoudkundige verwerking	9
1.	De activering van kosten van ontwikkeling	9
2.	Afschrijving van kosten van ontwikkeling	9
C.	Subsidies	11
D.	Vermeldingen in de toelichting	11
E.	Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag	11
IV.	CONCESSIES, OCTROOIEN, LICENTIES, KNOW-HOW, MERKEN EN SOORTGELIJKE RECHTEN	12
V.	GOODWILL	13
A.	Inleiding en begrippen	13
B.	Afschrijvingen op goodwill	13

I. Inleiding

1. Zowel in het volledige, het verkorte en in het microschema van de jaarrekening wordt op het actief van de balans een post II. Immateriële vaste activa voorzien.

Onder de immateriële vaste activa moet worden verstaan, 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.¹

De rubriek immateriële vaste activa wordt overeenkomstig artikel 3:89, § 1, II. van het koninklijk besluit van 29 april 1919 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen² (hierna: KB WVV) uitgesplitst in:

- kosten van ontwikkeling;
- concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en soortgelijke rechten;
- goodwill;
- vooruitbetalingen op immateriële vaste activa.

2. Onderhavig advies beoogt de boekhoudkundige verwerking van immateriële vaste activa te verduidelijken.³ Hierbij zal vooreerst worden ingegaan op de voorwaarden om bepaalde door de vennootschap gedragen kosten onder de rubriek van de immateriële activa op de balans te activeren. Hierbij zal ook de nodige aandacht worden besteed aan de waardering van deze activa in de jaarrekening en aan eventuele waardecorrecties van deze activa. In de delen die daarop volgen, gaat de Commissie dieper in op elk van de subrubrieken van de rubriek immateriële vaste activa.

3. Onderhavig advies werd bijgewerkt teneinde de inhoud van CBN-advies 2016/16 - *Kosten van onderzoek en ontwikkeling: wijzigingen door het koninklijk besluit van 18 december 2015*⁴ en CBN-advies 2016/27 - *Kosten van onderzoek en ontwikkeling: onderscheid tussen onderzoek en ontwikkeling - verduidelijking* te incorporeren.

4. Naar aanleiding van de hervorming van het vennootschaps- en verenigingsrecht werd in onderhavig advies rekening gehouden met de nieuwe nummering van de wettelijke en reglementaire bepalingen.

5. Onderhavig advies vervangt CBN-advies 138/1, 138/4, 2016/16 en 2016/27.

¹ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, PBEU L 182 van 29.06.2013, 19-76. Zie ook IAS 38, § 8, *Conceptual Framework for Financial Reporting* alsook CBN-advies 2010/15 – *Afschrijvingsmethoden* (wordt momenteel bijgewerkt).

² BS, 6 februari 2001.

³ Onderhavig advies beperkt zich ertoe de algemene principes inzake de boekhoudkundige verwerking uiteen te zetten. De boekhoudkundige verwerking van bijzondere immateriële vaste activa wordt in afzonderlijke adviezen behandeld (bv. de boekhoudkundige verwerking van software, de boekhoudkundige verwerking van broeikasgasemissierechten, de boekhoudkundige verwerking van de betaalde vergoeding bij de transfer van voetbalspelers, ...).

⁴ Dit advies beoogde de impact weer te geven op de kosten van onderzoek en ontwikkeling van de wijzigingen ingevoerd bij de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU door het koninklijk besluit van 18 december 2015..

II. Activering en waardering van immateriële vaste activa

A. Aanschaffingswaarde: aanschaffings- en vervaardigingsprijs en inbrengwaarde⁵

1. Aanschaffingsprijs

6. Immateriële vaste activa die door de onderneming worden aangekocht bij derden worden overeenkomstig artikel 3:14, eerste lid KB WVV in de jaarrekening gewaardeerd tegen aanschaffingsprijs. Die omvat naast de aankoopprijs ook de bijkomende kosten zoals de niet-terugbetaalbare belastingen en de vervoerskosten.

7. 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. Is deze waarde moeilijk vast te stellen, dan is de aanschaffingsprijs de marktwaarde van het door de ruil verkregen actiefbestanddeel. Deze waarden worden geschat op datum van de ruil (artikel 3:14, tweede lid KB WVV).

8. Artikel 3:16 KB WVV laat ten slotte ook nog toe 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. Dit is evenwel slechts toegestaan voor zover deze financiering betrekking heeft op de periode welke de bedrijfsklaarheid van deze activa voorafgaat. De keuze van de onderneming om de rente op vreemd vermogen op te nemen in de aanschaffingswaarde van het immaterieel vast actief, moet bij de waarderingsregels in de toelichting worden vermeld.

2. Vervaardigingsprijs

9. Wanneer de onderneming het immaterieel vast actief zelf tot stand heeft gebracht dan dient het betrokken actief overeenkomstig artikel 3:15 KB WVV te worden gewaardeerd tegen de vervaardigingsprijs die, naast de aanschaffingskosten van grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen, ook de productiekosten omvat 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. Het staat de vennootschappen echter vrij deze onrechtstreekse productiekosten niet geheel of gedeeltelijk in de vervaardigingsprijs op te nemen; in geval van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, wordt zulks in de toelichting vermeld.

10. Artikel 3:38 KB WVV bepaalt dat andere dan van derden verworven immateriële vaste activa (bijvoorbeeld een intern ontworpen prototype) slechts tegen vervaardigingsprijs op het actief worden geboekt voor zover deze vervaardigingsprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de betrokken onderneming.

11. De immateriële vaste activa dienen identificeerbaar te zijn en toekomstige economische voordelen op te leveren. Bovendien dient de betrokken entiteit er de zeggenschap over te hebben.

Derhalve zijn het slechts die uitgaven, waarvan het investeringskarakter ondubbelzinnig vaststaat, die voor activering in aanmerking komen.

Naar mening van de Commissie moeten de bestuursorganen, voor activering van de uitgaven, nagaan of volgende criteria cumulatief worden voldaan :

- vooreerst dient het nut van het product of proces voor de onderneming te worden aangetoond, m.a.w. 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;

⁵ Voor een uitgebreide bespreking van deze begrippen kan worden verwezen naar CBN-adviezen 126/1, 126/3, 126/4, 126/2 en 126/18 (deze adviezen worden momenteel bijgewerkt).

- de technische uitvoerbaarheid van het product of proces moet aangetoond worden;
- de financiële haalbaarheid moet bewezen zijn; dat houdt in dat de ondernemingsleiding voldoende middelen beschikbaar stelt of dat deze naar redelijke verwachting beschikbaar komen voor de voltooiing van het project.

12. Eens deze criteria voldaan, staat het investeringskarakter vast en wordt het immaterieel vast actief geactiveerd. Het zijn dan de uitgaven die verband houden met deze eigenlijke vervaardiging die de bestanddelen vormen van de vervaardigingsprijs en geactiveerd worden. Overeenkomstig artikelen 3:15 en 3:16 KB WVV omvat deze vervaardigingsprijs de rechtstreekse kosten en, naar keuze van de onderneming, de gehele of gedeeltelijke onrechtstreekse productiekosten en de rente op vreemd vermogen gebruikt voor de financiering voor zover deze de bedrijfsklaarheid van deze vaste activa voorafgaat.⁶

Artikel 3:38 KB WVV preciseert bovendien dat de geactiveerde vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement van dit actief voor de onderneming. Hieronder moet volgens de Commissie worden verstaan dat de vervaardigingsprijs niet hoger kan zijn dan de waarde die een onderneming aan het actief toekent op grond van de in het business-plan geschatte toekomstige kasstromen die dit actief zal genereren (discounted cash flow).

13. Eens het intern vervaardigd immaterieel vast actief is afgewerkt en geactiveerd, worden de uitgaven na voltooiing van het actief enkel nog geactiveerd onder de immateriële vaste activa wanneer zij leiden tot een fundamentele wijziging of verbetering van het betrokken immaterieel vast actief (bijvoorbeeld kosten voor fundamentele verbetering van een ontwikkeld prototype). Kosten die enkel tot doel hebben het immaterieel vast actief te onderhouden of aan te passen zonder de aard van het actief te wijzigen, kunnen niet geactiveerd worden en moeten als kost van het boekjaar ten laste worden genomen (bijvoorbeeld de kosten van onderhoud van een ontwikkeld prototype). Deze laatste kosten hebben immers geen investeringskarakter.

3. Inbrengwaarde

14. Bij verwerving van een immaterieel vast actief door inbreng, moet het actief worden gewaardeerd aan inbrengwaarde die overeenkomstig artikel 3:17 KB WVV overeenstemt met de bedongen waarde van de inbreng.

B. Afschrijvingen en waardeverminderingen

1. Inleiding: immateriële vaste activa met beperkte of onbeperkte levensduur

15. Het boekhoudrecht bepaalt op geen enkele wijze welke immateriële vaste activa een beperkte dan wel onbeperkte levensduur hebben. Het is bijgevolg aan het bestuursorgaan om te oordelen of een immaterieel vast actief een beperkte dan wel onbeperkte levensduur heeft.

2. Immateriële vaste activa met beperkte levensduur

2.1. Algemene punten

16. Artikel 3:39, § 1, eerste lid KB WVV bepaalt dat voor immateriële vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt overgegaan tot afschrijvingen volgens een overeenkomstig artikel 3:6, § 1 KB WVV opgesteld afschrijvingsplan. Noch de wet, noch het KB WVV legt voor de immateriële vaste activa verplichte afschrijvingstermijnen op. Overeenkomstig artikel 3:23, § 1 KB WVV wordt het afschrijvingsplan bijgevolg zo opgesteld dat de aanschaffingskosten van de immateriële vaste activa worden gespreid over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur. Wanneer deze activa evenwel een juridische grondslag hebben die in de tijd beperkt is (bv. octrooien, concessies) dan kan, voor het berekenen van de afschrijvingen, de economische levensduur van dit actief in geen geval de juridische levensduur van het actief overstijgen.

⁶ Zie randnummer 5.

17. Kosten van ontwikkeling worden afgeschreven over een tijdsduur die niet langer kan zijn dan tien jaar wanneer de gebruiksduur van deze kosten niet met zekerheid kan worden geraamd.⁷

18. Wanneer de fiscale wetgeving terzake versnelde afschrijvingen toelaat, mag het immaterieel vast actief eveneens het voorwerp uitmaken van een versneld afschrijvingsplan (art. 3:39, § 1, eerste lid KB WVV). Wanneer evenwel de toepassing van een afschrijvingsplan voor versnelde afschrijving er toe leidt dat aanzienlijk vlugger wordt afgeschreven dan economisch is verantwoord, dan moet in de toelichting melding worden gemaakt van het verschil tussen het gecumuleerd bedrag van de geboekte afschrijvingen en dat van de economisch verantwoorde afschrijvingen. Tevens moet de invloed worden aangegeven van de tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren geboekte versnelde afschrijvingen op het bedrag van de afschrijvingen in de resultatenrekening van het boekjaar (art. 3:39, § 1, eerste lid, in fine KB WVV).

19. Indien per inventarisdatum blijkt dat de boekwaarde van het immaterieel vast actief hoger is dan de gebruikswaarde voor de vennootschap, dan moeten aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen geboekt worden (art. 3:39, § 1, tweede lid KB WVV). Deze afschrijvingen worden geboekt onder de niet-recurrente kosten.

Indien men evenwel merkt dat deze aanvullende afschrijvingen systematisch moeten gebeuren, moet men overwegen om het afschrijvingsplan in die mate te wijzigen dat de geboekte afschrijvingen beter aansluiten bij de economische levensduur van het goed.

Bij het doorbreken van de continuïteit van de vennootschap wordt in voorkomend geval tot een bijkomende afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijke realisatiewaarde ervan (art. 3:6, § 2, tweede lid, b) KB WVV).

De aanvullende of niet-recurrente afschrijvingen die niet langer verantwoord blijken, moeten worden teruggenomen en dit voor een bedrag dat gelijk is aan de voorheen geboekte aanvullende afschrijvingen (art. 3:39, § 1, derde lid KB WVV). Deze terugnemering dient in resultaat genomen te worden via de niet-recurrente opbrengsten.

20. Voor een uitvoerige bespreking van de verschillende afschrijvingsmethoden kan verwezen worden naar CBN-advies 2010/15⁸.

2.2. Bijzonder geval: afschrijvingen op immateriële vaste activa die zijn verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat afhankelijk is van de toekomstige winst van de koper

21. Immateriële vaste activa worden vaak verworven voor een prijs die een variabel gedeelte omvat dat wordt bepaald door een toekomstige en onzekere gebeurtenis (bv. een bepaald percentage van de door de koper gemaakt bedrijfswinst van het boekjaar). Hierbij rijst de vraag hoe de betaling van dit variabel gedeelte van de prijs moeten worden verwerkt, en of deze variabele gedeelten van de prijs al dan niet geactiveerd moeten worden.

Voormelde problematiek wordt door de Commissie uitvoerig behandeld in CBN-advies 2012/9⁹. Samenvattend kan worden gesteld dat de Commissie van oordeel is dat de variabele gedeelten van de prijs die worden betaald naar aanleiding van de verwerving van een immaterieel vast actief, en die een investeringskarakter hebben, geactiveerd moeten worden en afgeschreven over de resterende afschrijvingstermijn van het verworven immaterieel vast actief.

⁷ Art. 3:39, § 1, vierde lid KB WVV. Voor een bespreking van de rubrieken 'Kosten van onderzoek en ontwikkeling' en 'Goodwill' kan worden verwezen naar hoofdstukken II en IV van onderhavig advies.

⁸ CBN-advies 2010/15 – *Afschrijvingsmethoden* (dit advies wordt momenteel bijgewerkt).

⁹ Voor een uitvoerig bespreking verwijst de Commissie dan ook naar CBN-advies 2012/9 - *De boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een vast actief voor een variabele prijs die afhankelijk is van een toekomstige en onzekere gebeurtenis die een rechtstreeks verband houdt met het nut dat het verworven actief heeft voor de vennootschap*.

Wanneer de variabele gedeelten van de prijs daarentegen onmiddellijk gerelateerd zijn aan opbrengsten die betrekking hebben op één enkel boekjaar, dan dienen deze variabele gedeelten van de prijs rechtstreeks ten laste van de resultatenrekening van dit boekjaar te worden gelegd.

3. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur

22. Immateriële vaste activa met een onbeperkte levensduur zijn die activa waarvan de levensduur zowel juridisch als economisch onbeperkt is. Naar mening van de Commissie zullen immateriële vaste activa slechts in uitzonderlijke omstandigheden als activa met een onbeperkte levensduur kunnen worden aangemerkt (bv. verwerving van een merk met wereldwijde bekendheid).

De Commissie is tevens van mening dat de kwalificatie van een immaterieel vast actief als actief met onbeperkte levensduur niet definitief is. Wanneer een onderneming vaststelt dat het betreffende immaterieel vast actief niet langer een onbeperkte levensduur heeft, zal de onderneming het actief alsnog moeten afschrijven over de geschatte nog resterende levensduur van het actief.

23. Voor de immateriële vaste activa met onbeperkte levensduur wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding (art. 3:39, § 2 KB WVV). De waardeverminderingen mogen niet worden gehandhaafd in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling van de minderwaarden waarvoor ze werden gevormd (art. 3:27 KB WVV).

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

C. Herwaarderingsmeerwaarden

25. De immateriële vaste activa komen niet in aanmerking voor herwaardering.

26. Tot vóór de inwerkingtreding van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen¹⁰, hadden ondernemingen de mogelijkheid om de immateriële vaste activa te herwaarderen. Deze mogelijkheid tot herwaardering werd evenwel afgeschaft door voornoemd koninklijk besluit van 12 september 1983. Artikel 42 van het koninklijk besluit van 12 september 1983, waarvan de inhoud thans werd opgenomen in artikel 3:22, vierde lid KB WVV, laat evenwel toe dat de ondernemingen die meerwaarden op immateriële vaste activa hebben geboekt tijdens een boekjaar dat voorafgaat aan het boekjaar dat ingaat na 31 december 1983, deze meerwaarden op het passief van de balans mogen behouden onder rubriek *III Herwaarderingsmeerwaarden*^{11,12}.

III. Kosten van onderzoek en ontwikkeling

A. Richtlijnen m.b.t. de verschillen tussen onderzoek en ontwikkeling

1. Algemene beginselen

27. Naast het naleven van de algemene vereisten voor de opname en waardering van een immaterieel vast actief, past een onderneming de hieronder uiteengezette vereisten en leidraden toe op alle intern gegenereerde immateriële activa.¹³

¹⁰ BS, 29 september 1983.

¹¹ Het gaat in feite om rubriek II *Herwaarderingsmeerwaarden*. De Commissie zal een voorstel tot wijziging van het koninklijk besluit indienen.

¹² Zie uitvoerig: CBN-advies 113/5 - *Herwaardering van vaste activa vóór het begin van het boekjaar dat aanvangt na 31 december 1983*.

¹³ Zie IAS 38, § 52 e.v.

28. Om te beoordelen of een intern gegenereerd immaterieel actief voldoet aan de hierboven geformuleerde criteria voor opname, classificeert een onderneming het genereren van het actief in:

- (a) een onderzoeksfase;
- (b) een ontwikkelingsfase.

Onder kosten van onderzoek moet worden verstaan, de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven.

Onder ontwikkeling wordt verstaan 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.¹⁴

29. Als een onderneming bij een intern project dat gericht is op het genereren van een immaterieel actief de onderzoeksfase niet kan onderscheiden van de ontwikkelingsfase, verwerkt zij de uitgaven voor dat project alsof deze alleen werden gedaan in de onderzoeksfase.¹⁵

30. Wat betreft de intern gegenereerde immateriële vaste activa, is het verschil tussen de kosten van ontwikkeling en die van onderzoek op boekhoudkundig vlak van groot belang, daar de activering ervan immers niet langer mogelijk is voor boekjaren die aanvang namen na 1 januari 2016. Artikel 3:89, § 1, II, tweede lid KB WVV¹⁶ definieert de inhoud van bepaalde rubrieken van het actief, en neemt de kosten van onderzoek niet langer op in de opsomming van de verschillende categorieën van immateriële vaste activa. Kosten van ontwikkeling worden hier echter wel in opgenomen en worden als volgt gedefinieerd: *“de kosten van vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de vennootschap”*.¹⁷

31. Het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015 stelt een manier voor waarop de kosten van onderzoek kunnen worden geboekt die zijn aangegaan in de loop van een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2016 en die, vóór de omzetting van de Richtlijn, voldeden aan de voorwaarden om te worden opgenomen onder de immateriële vaste activa.¹⁸

¹⁴ Zie de commentaar bij artikel 13 in het verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015.

¹⁵ De Commissie wenst te verduidelijken dat, hoewel de conceptuele invulling van de begrippen onderzoek en ontwikkeling werd gestoeld op IAS 38, dit niet impliceert dat eventuele interpretatieproblematieken omtrent de afgrenzing van de onderzoeksfase en de ontwikkelingsfase, afkomstig uit IAS 38, van toepassing zouden worden binnen het Belgische boekhoudrecht. Zo is de Commissie van oordeel dat een uitgave die niet kwalificeert als deel van een ontwikkelingsfase impliciet voldoet aan de definitie van een onderzoekskost binnen de context van een onderzoek- en ontwikkelingstraject.

¹⁶ Oud art. 95 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen zoals gewijzigd door art. 29 van het koninklijk besluit van 18 december 2015.

¹⁷ Artikel 57 van het koninklijk besluit van 18 december 2015 bepaalt een overgangsbepaling, waardoor vennootschappen de kosten van onderzoek die zij op de balans hebben geactiveerd en nog niet volledig hebben afgeschreven bij de inwerkingtreding van dit besluit, op de actiefzijde kunnen behouden bij de immateriële vaste activa (zie het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 18 december 2015). Dit impliceert dat voor kosten van onderzoek die werden gemaakt tijdens een boekjaar dat een aanvang heeft genomen vóór 1 januari 2016 het oude regime van toepassing blijft.

¹⁸ Wat betreft de kosten van onderzoek gemaakt tijdens een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2016 die vóór de omzetting van de Richtlijn wel zouden voldaan hebben aan de voorwaarden om te worden opgenomen onder de immateriële vaste activa, wordt in het Verslag aan de Koning bij het KB van 18 december 2015 vermeld dat wordt toegestaan dat deze kosten nog steeds worden opgenomen onder de immateriële vaste activa doch mits een onmiddellijke en integrale afschrijving in het jaar van activering zodat deze bedragen niet voorkomen in de balans van de jaarrekening. Dergelijke verwerking strekt ertoe geen nadelige fiscale gevolgen te laten ressorteren voor de kosten van onderzoek ingevolge het door de Richtlijn opgelegde verbod om kosten van onderzoek op te nemen in de balans van de jaarrekening. Wanneer deze methode toegepast wordt, kunnen ondernemingen in voorkomend geval blijven genieten van de investeringsaftrek voorzien in de artikelen 69 tot 77 en 201 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 of van het belastingkrediet voorzien in de art. 289quater tot 289novies van hetzelfde wetboek wat de notie immateriële vaste activa betreft. De bepalingen van artikel 63 van voormeld wetboek verplichten namelijk om investeringen in onderzoek op minstens 3 jaar af te schrijven, waardoor de uitsluiting voorzien door artikel 75, 4° van voormeld wetboek niet op deze investeringen van toepassing is (zie de commentaar bij artikel 14 in het Verslag aan de Koning).

32. De Commissie wenst in herinnering te brengen dat het hier niet gaat om het activeren van bepaalde uitgaven die voordien niet voldeden aan de activeringsvoorwaarden zoals opgenomen in de hierboven opgenomen definitie van immateriële vaste activa.¹⁹

33. Hierna geeft de Commissie enkele voorbeelden die het verschil tussen kosten van onderzoek en kosten van ontwikkeling duidelijker maken.

2. Onderzoeksfase

34. Voorbeelden van activiteiten in de onderzoeksfase zijn:

- a) activiteiten gericht op de verwerving van nieuwe kennis;
- b) het zoeken naar en evalueren, definitief kiezen en toepassen van onderzoeksresultaten of andere kennis;
- c) het zoeken naar alternatieven voor materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten;
- d) het formuleren, ontwerpen, evalueren en het maken van een definitieve keuze uit mogelijke alternatieven voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

3. Ontwikkelingsfase

35. Een immaterieel vast actief kan slechts worden geacht zich in de ontwikkelingsfase te bevinden als en slechts als een onderneming alle navolgende punten kan aantonen²⁰:

- (a) de technische uitvoerbaarheid om het immaterieel actief te voltooien, zodat het beschikbaar zal zijn voor gebruik of verkoop.
- (b) haar intentie om het immaterieel actief te voltooien en te gebruiken of te verkopen.
- (c) haar vermogen om het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen.
- (d) hoe het immaterieel actief waarschijnlijke toekomstige economische voordelen zal genereren. Onder andere kan de onderneming aantonen dat er een markt bestaat voor de goederen of diensten die met het immaterieel actief worden voortgebracht dan wel voor het immaterieel actief zelf of, als het intern wordt gebruikt, de bruikbaarheid van het immaterieel actief.
- (e) de beschikbaarheid van adequate technische, financiële en andere middelen om de ontwikkeling te voltooien en het immaterieel actief te gebruiken of te verkopen.
- (f) het vermogen om de uitgaven die aan het immaterieel actief kunnen worden toegerekend tijdens zijn ontwikkeling betrouwbaar te waarderen.

36. De ontwikkelingsfase van een project is een latere, verder gevorderde fase dan de onderzoeksfase.

37. Voorbeelden van activiteiten in de ontwikkelingsfase zijn:

- a) het ontwerpen, bouwen en testen van prototypes en modellen, voorafgaand aan de productie of het gebruik;
- b) het ontwerpen van gereedschap, mallen en matrijzen met betrekking tot nieuwe technologie;
- c) het ontwerpen, bouwen en in gebruik nemen van een proeffabriek die nog niet geschikt is voor commerciële productie; en
- d) het ontwerpen, bouwen en testen van een gekozen alternatief voor nieuwe of verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten.

¹⁹ De definitie van een immaterieel vast actief werd immers niet gewijzigd bij de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU.

²⁰ Zie in deze zin IAS 38, § 57.

38. De beschikbaarheid van middelen om een immaterieel actief te voltooien, te gebruiken en de eraan verbonden voordelen te verkrijgen kan bijvoorbeeld worden aangetoond in een ondernemingsplan waarin de benodigde technische, financiële en overige middelen alsmede het vermogen van de onderneming om deze middelen zeker te stellen, worden aangetoond. In sommige gevallen toont een onderneming de beschikbaarheid van externe financiering aan door het verkrijgen van een kennisgeving van een leninggever waarin deze aangeeft bereid te zijn het plan te financieren.

De kostprijs om een immaterieel actief intern te genereren, zoals salarissen en andere uitgaven die worden gedaan ten behoeve van auteursrechten of licenties of de ontwikkeling van software, kan vaak betrouwbaar worden gewaardeerd op basis van de kostenregistratiesystemen van de onderneming.

B. Boekhoudkundige verwerking

1. De activering van kosten van ontwikkeling

39. Hierboven onder randnummer 11 werd door de Commissie op uitvoerige wijze uiteengezet aan welke cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan om over te gaan tot activatie van intern ontwikkelde immateriële vast activa. Ook voor kosten van ontwikkeling geldt dat deze worden geactiveerd wanneer de voorwaarden hiertoe zijn vervuld.

40. De kosten van ontwikkeling worden evenwel slechts op het actief van de balans geboekt voor zover hun kostprijs niet hoger is dan een voorzichtige raming van hun gebruikswaarde of hun toekomstig rendement voor de onderneming (art. 3:38, eerste lid KB WVV)²¹.

41. Een onderneming die kosten maakt in het kader van door haar verricht onderzoek moet deze kosten (lonen en wedden – kosten voor gebruik van materiaal – diensten en diverse goederen enz.) in beginsel naar hun aard boeken in de resultatenrekening van het boekjaar waarin deze kosten werden gemaakt. Bij het afsluiten van het boekjaar worden enkel de door de onderneming gemaakte kosten van ontwikkeling die beantwoorden aan de door het KB WVV gestelde voorwaarden voor activering, geactiveerd door het debiteren van de journaalpost 210 *Kosten van onderzoek en ontwikkeling* en creditering van de journaalpost 72 *Geproduceerde vaste activa*.

42. Anderzijds worden de in het kader van dit onderzoek verworven materiële vaste activa (gebouwen, laboratoria, materiaal, enz.), veelal met een beperkte gebruiksduur, volgens de normale regels rechtstreeks op de desbetreffende actiefpost van de materiële vaste activa geboekt en wordt hun kostprijs ten laste genomen via afschrijvingen.

2. Afschrijving van kosten van ontwikkeling

43. Geactiveerde kosten van ontwikkeling moeten worden afgeschreven volgens de normale regels (art. 3:39, § 1, eerste en tweede lid KB WVV).

Voorbeeld²²

Een onderneming maakt tijdens het boekjaar 20X0 voor 87.000 euro aan kosten van ontwikkeling (voor 12.000 euro diensten en diverse goederen en voor 75.000 euro personeelskosten). Deze kosten van ontwikkeling worden geactiveerd en volgens een daartoe door het bestuursorgaan opgesteld plan afgeschreven over een periode van 5 jaar.

²¹ Zie supra, randnummer 6.

²² In het voorbeeld wordt abstractie gemaakt van de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

Op het ogenblik van de ontwikkeling jaar 20X0

60X	Diensten en diverse goederen	12.000
6202	Bedienden	60.000
621	Werkgeversbijdrage voor soc. verzekeringen	15.000 ²³
aan	440 Leveranciers	12.000
	455 Bezoldigingen	31.200 ²⁴
	453 Ingehouden voorheffingen	21.000 ²⁵
	454 Rijksdienst voor Sociale Zekerheid	22.800 ²⁶

Einde boekjaar 20X0

210	Kosten van O&O 20X1	87.000
aan	72 Geproduceerde vaste activa	87.000
6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X0	17.400
aan	210X9 Geb. afschrijvingen op O&O	17.400

In jaar 20X1 zet de onderneming haar ontwikkeling voort en er wordt voor 160.000 euro aan kosten van ontwikkeling gespendeerd: 30.000 euro leveringen aan de onderneming, 105.000 euro personeelskosten en 25.000 euro aan diensten en diverse goederen. De onderneming beslist opnieuw om deze kosten van ontwikkeling af te schrijven over een periode van vijf jaar.²⁷

Op het ogenblik van de ontwikkeling jaar 20X1

61X	Leveringen aan de onderneming	30.000
6202	Bedienden	71.400
621	Werkgeversbijdrage voor soc. verzekeringen	33.600
61	Diensten en diverse goederen	25.000
aan	440 Leveranciers	55.000
	455 Bezoldigingen	37.128
	453 Ingehouden voorheffingen	24.990
	454 Rijksdienst voor Sociale Zekerheid	42.882

Einde boekjaar 20X1

210	Kosten van O&O 20X1	160.000
aan	72 Geproduceerde vaste activa	160.000
6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X0	17.000
6301	Afschrijvingen op imm. vaste activa 20X1	32.000
aan	210X9 Geb. afschrijvingen op O&O	17.000
	210X9 Geb. afschrijvingen op O&O	32.000

In 20X2, 20X3 en 20X4 zullen de kosten van ontwikkeling, gemaakt in de jaren 20X0 en 20X1, verder worden afgeschreven. In 20X4 zullen de kosten van ontwikkeling van het jaar 20X0 volledig afgeschreven zijn. In 20X5 zal ten slotte nog een laatste keer worden afgeschreven over de kosten van ontwikkeling van het jaar 20X1.

²³ Er wordt in dit voorbeeld uitgegaan van een werkgeversbijdrage voor de RSZ van 32% van het brutoloon: 60.000 x 0,25 = 15.000.

²⁴ Het nettoloon is gelijk aan het brutoloon na aftrek van de werknemersbijdrage en de ingehouden bedrijfsvoorheffing: 60.000 – 21.000 (zie voetnoot 24) – 7.800 (zie voetnoot 25) = 31.200.

²⁵ In dit voorbeeld wordt uitgegaan van een door de werkgever in te houden bedrijfsvoorheffing gelijk aan 35% van het brutoloon: 60.000 x 0,35 = 21.000

²⁶ Wat de werknemersbijdrage voor de RSZ betreft, wordt in dit voorbeeld uitgegaan van een percentage gelijk aan 13% van het brutoloon: 60.000 x 0,13 = 7.800 Samen met de werkgeversbijdrage van 15.000 euro (zie voetnoot 22) maakt dit een schuld van de werkgever van 22.800 euro aan de RSZ.

²⁷ Voor de berekening van de sociale bijdragen, zie dezelfde berekening voor boekjaar 20X0.

44. Sedert de inwerkingtreding van het KB van 18 september 2015 worden de kosten van ontwikkeling afgeschreven over een periode die niet langer kan zijn dan tien jaar wanneer de gebruiksduur van de kosten van ontwikkeling niet met zekerheid kan worden geraamd.²⁸

C. Subsidies

45. Voor wat de boekhoudkundige verwerking van de subsidiëring van kosten en ontwikkeling door de overheid betreft verwijst de Commissie naar haar advies 2011/13 inzake overheidssubsidies, en meer in het bijzonder naar hoofdstuk V van het advies.

D. Vermeldingen in de toelichting

46. In het volledig schema (VOL 6.2.2) dienen de ondernemingen in detail de kosten van ontwikkeling op te nemen die geactiveerd zijn. Bovendien geldt voor deze vennootschappen de verplichting om in het jaarverslag informatie toe te voegen omtrent de werkzaamheden op het gebied van onderzoek en ontwikkeling (zie pagina 53 van het volledig schema; verplichting op basis van art. 3:6, § 1, vierde lid en 3:12, § 1, 6° van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna: WVV)).

47. In het verkort schema (VKT 6.1.1) wordt een globaal overzicht gegeven van de immateriële vaste activa die worden geboekt op de rekening 21 *Immateriële vaste activa*. Voor kleine vennootschappen geldt geen verplichting om een verdere opsplitsing mee te delen van de immateriële vaste activa zodat de kosten van onderzoek en ontwikkeling, geboekt op rekening 210 *Kosten van onderzoek en ontwikkeling*, niet afzonderlijk terug te vinden zijn in de gepubliceerde jaarrekening. De vennootschappen die een jaarrekening opstellen volgens het verkort schema moeten in de toelichting wel het bedrag vermelden van de onder de immateriële vaste activa opgenomen kosten van ontwikkeling (art. 3:38, tweede lid KB WVV). Met betrekking tot de kosten van onderzoek en ontwikkeling die onmiddellijk in kosten werden genomen, geldt voor kleine vennootschappen geen verplichting gelijkaardig aan de verplichting vermeld in artikelen 3:6, § 1, eerste lid, 4° WVV en 3:12, § 1, 6° WVV.

48. Indien gebruik wordt gemaakt van de regeling vermeld in het Verslag aan de Koning (cfr. voetnoot 18 van onderhavig advies) is het, hoewel daaromtrent geen expliciete verplichting is opgenomen in het koninklijk besluit, volgens de Commissie hoogst aangewezen om de aanschaffingswaarde en geboekte afschrijving afzonderlijk te vermelden in de toelichting teneinde de band te verduidelijken tussen de in de boekhouding opgenomen bedragen (aanschaffingswaarde – geboekte afschrijving) en de weergave ervan in de jaarrekening.

De Commissie wenst tot slot in herinnering te brengen dat desgevallend in de toelichting met betrekking tot de belastingen (VOL 6.13) de nodige bedragen dienen te worden vermeld met betrekking tot de verschillen tussen de boekhoudkundige winst en de belastbare winst alsook de belastinglatenties.

E. Vermelding van de kosten van onderzoek en ontwikkeling in het jaarverslag

49. Overeenkomstig artikel 3:5 WVV moet het bestuursorgaan jaarlijks een verslag opstellen waarin het rekenschap geeft van zijn beleid. Artikel 3:6 WVV bepaalt dat het jaarverslag een getrouw overzicht bevat van de ontwikkeling en de resultaten van de vennootschap; alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd. De wet vermeldt hierbij uitdrukkelijk onder artikel 3:6, § 1, 4° WVV dat het jaarverslag informatie moet bevatten omtrent de werkzaamheden van de onderneming op het gebied van onderzoek en ontwikkeling.

²⁸ Art. 3:39, § 1, vierde lid KB WVV: Deze bepaling is de omzetting van artikel 12.11 van de richtlijn dat het volgende bepaalt: wanneer de gebruiksduur van de goodwill en de kosten van onderzoek niet met zekerheid kunnen worden geraamd, worden deze activa over een door de lidstaten te bepalen maximumperiode afgeschreven. Die maximumperiode bedraagt ten minste vijf jaar en ten hoogste tien jaar. Gezien de recente ontwikkelingen op internationaal vlak, wordt in artikel 14 van dit besluit beoogd om een maximale afschrijvingsduur van tien jaar in te voeren voor de kosten van ontwikkeling en goodwill.

In deze context is de vraag gerezen wat in dit verslag moet worden opgenomen met betrekking tot onderzoek en ontwikkeling. Noch de parlementaire voorbereiding van de wet van 5 december 1984 die deze bepaling heeft ingevoerd in de Vennootschapswet (huidig artikel 3:5 WVV), noch de vierde richtlijn van de Raad betreffende de jaarrekening waarop deze bepaling rechtstreeks is geïnspireerd, noch de Boekhoudrichtlijn die ter vervanging kwam van de vierde richtlijn, bevatten enige verduidelijking ter zake.

Krachtens artikel 3:5 WVV moet de informatie inzake het door de onderneming gevoerde beleid inzake onderzoek en ontwikkeling worden verstrekt in het kader van de verslaggeving van de bestuurders over hun beleid, met andere woorden, deze informatie slaat op 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.

Verder is het zo dat de informatieverstrekking over onderzoek en ontwikkeling deel uitmaakt van het jaarverslag en niet van de jaarrekening. Hieruit leidt de Commissie af 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.

Aangezien deze informatieverstrekking evenwel deel uitmaakt van de verslaggevingsplicht, is het duidelijk dat het de wetgever niet te doen was om uitsluitend kwalitatieve gegevens, maar dat ook aanduidingen over de gemaakte kosten moeten worden verstrekt.

De informatie die in het jaarverslag moet worden verstrekt is niet beperkt tot een commentaar bij de bedragen die in de balans zijn opgenomen onder de immateriële vaste activa als kosten van onderzoek en ontwikkeling en die afzonderlijk worden vermeld in de toelichting (zie de artikelen 3:39, tweede lid en 3:82, A, II KB WVV). Onder deze posten komen immers enkel de kosten van onderzoek en ontwikkeling voor die overeenkomstig artikel 3:38, eerste lid KB WVV aan de actiefzijde van de balans werden geboekt.

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

50. Artikel 3:89 § 1, II, derde lid KB WVV bepaalt dat onder concessies, octrooien, licenties, merken en andere gelijkaardige rechten, moet worden verstaan 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.

51. Wanneer de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en de andere gelijkaardige rechten intern worden ontwikkeld en geproduceerd, dan worden zij op dezelfde wijze geactiveerd onder de immateriële vaste activa als bij kosten van onderzoek en ontwikkeling.

52. Wanneer de concessies, octrooien, licenties, know-how, merken en de andere gelijkaardige rechten daarentegen rechtstreeks van derden worden verworven, dan wordt hun aanwerving boekhoudkundige verwerkt als een gewone verwerving onder bezwarende titel van immateriële vaste activa.

53. Wanneer voornoemde activa tenslotte ten titel van inbreng aan het actief van de onderneming worden toegevoegd dan wordt de verwerving van het actief tegengeboekt door creditering van de balanspost Kapitaal/Inbreng.

V. Goodwill

A. Inleiding en begrippen

54. Artikel 3:89, § 1, II, vierde lid KB WVV bepaalt dat onder goodwill moet worden verstaan, 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.

B. Afschrijvingen op goodwill

55. Goodwill moet worden afgeschreven volgens een overeenkomstig artikel 3:6, § 1 KB WVV opgesteld plan (art. 3:39, § 1, eerste lid WVV). Net als bij de afschrijving van kosten van ontwikkeling, wordt de afschrijving van goodwill, wanneer de gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, verdeeld over een periode van maximaal tien jaar. De periode waarover goodwill wordt afgeschreven, wordt verantwoord in de toelichting (art. 3:39, § 1, vierde lid KB WVV). Afschrijvingen en waardeverminderingen op goodwill worden niet teruggenomen (art. 3:39, § 1, derde lid KB WVV).

56. Wanneer de prijs bij overname van een onderneming of een bedrijfsafdeling afhangt van de toekomstige omzet van deze bedrijfsafdeling zal elk van de tranches van de prijs worden afgeschreven over de resterende afschrijvingstermijn van de verworven goodwill (zie *supra* onder deel I.B.2.2.).