COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2018/24 – Duolegaat – Vereniging en stichting

Advies van 12 september 2018[1]

I. Algemeen
II. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van een kleine2 vereniging of stichting
A. Duolegaat in geld
B. Duolegaat in natura
III. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van een grote of zeer grote vereniging of stichting
A. Duolegaat in geld
B. Duolegaat in natura

I. Algemeen

1. In onderhavig advies verduidelijkt de Commissie de boekhoudkundige verwerking van een ontvangen duolegaat in hoofde van een vereniging of een stichting.

2. Het duolegaat is een bepaling in het testament waarbij een deel van de nalatenschap toekomt aan erfgenamen, veelal verdere familie, of een derde en een ander deel aan een andere begunstigde, veelal een goed doel, waarbij deze laatste de successierechten die op de nalatenschap wegen, ten laste neemt. Het succes van de duolegaten is te danken aan het doorgaans grote verschil tussen het tarief van de verschuldigde successierechten die van toepassing zijn voor erfenissen of legaten aan verre familie of een derde en het tarief dat geldt voor een legaat aan een goed doel.

3. Bij het klassieke duolegaat wordt de nalatenschap volledig toebedeeld aan het goede doel, als algemene legataris, onder last om:

- een bedrag over te maken aan de verre erfgenaam of derde; en
- de verschuldigde successierechten op dit bedrag te betalen.

4. Bij een klassiek duolegaat is het goede doel er, als algemeen legataris, toe gehouden om onder meer de aangifte van nalatenschap in te dienen en is zij ook verantwoordelijk voor het beheer en de vereffening van de nalatenschap, i.c. het overmaken van het bedrag dat als last is opgenomen. Om tegemoet te komen aan de nadelen ten gevolge van het leggen van deze taken en verantwoordelijkheden bij het begunstigde goede doel, als algemeen legataris, werd de techniek uitgewerkt van het omgekeerde duolegaat. Bij een omgekeerd duolegaat wordt het begunstigde verre familielid of de begunstigde derde de algemene legataris en deze heeft aldus de verplichting (last) om het bepaalde of bepaalbare bedrag over te maken aan het betreffende goede doel dat tevens de successierechten moet voldoen die rusten op het algemeen legaat.

II. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van een kleine[2] vereniging of stichting

A. Duolegaat in geld

5. De verenigingen en stichtingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren zoals bedoeld in artikel 17, § 2, 37, § 2 of 57, § 2 van de vzw-wet moeten de mutaties in contanten of op rekeningen zoals bedoeld in KB van 26 juni 2003 (II) betreffende de vereenvoudigde boekhouding van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen (hierna: KB 26 juni 2003) inschrijven in een ongesplitst dagboek volgens een genormaliseerd model[3].

6. De door een kleine vereniging of stichting als duolegaat ontvangen sommen worden ingeschreven onder de Ontvangsten en maken deel uit van de totaliteit van de Schenkingen en legaten in het Genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven[4].

7. De kosten en lasten die een duolegaat met zich meebrengt en een uitgave inhouden voor de vereniging of stichting worden ingeschreven onder de Uitgaven en maken deel uit van de totaliteit van de Andere uitgaven in het Genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven[5]. Tot deze kosten en lasten behoren onder meer de successierechten en de andere lasten[6] die de vereniging of stichting betaalt als legataris. Indien deze kosten en lasten geen uitgave met zich meebrengen voor de vereniging of stichting, omdat deze bijvoorbeeld door de notaris werden betaald, vindt geen dergelijke inschrijving plaats. Wanneer in het kader van een duolegaat lasten werden opgelegd aan de vereniging of de stichting en deze lasten op inventarisdatum nog niet zijn ingelost, moeten deze lasten

worden opgenomen in de inventaris onder de verplichtingen.

B. Duolegaat in natura

8. Wanneer een vereniging of stichting een duolegaat ontvangt in een andere vorm dan in contanten, worden deze ontvangsten niet opgenomen in het voormelde dagboek. Dergelijke ontvangsten vormen immers geen mutaties in contanten of op rekening zoals bedoeld in artikel 2 KB 26 juni 2003. Het spreekt voor zich dat op inventarisdatum een inventaris moet worden opgemaakt van de bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen van welke aard ook. Het bestuursorgaan van de vereniging of stichting bepaalt de regels die rekening houdend met de kenmerken van de vereniging of stichting ten grondslag liggen aan de waarderingen in de inventaris. In voorkomend geval moeten deze ontvangen duolegaten in natura eveneens opgenomen worden in deze inventaris.

9. De kosten en de lasten in contanten die gepaard gaan met het duolegaat en een uitgave inhouden voor de vereniging of de stichting worden ingeschreven onder de Uitgaven en maken deel uit van de totaliteit van de Andere uitgaven in het Genormaliseerd minimaal schema van de staat van de ontvangsten en uitgaven[7]. Zoals reeds hoger vermeld behoren tot deze kosten en lasten onder meer de successierechten en de andere lasten die de vereniging of stichting betaalt als legataris. Indien deze kosten en lasten geen uitgave met zich meebrengen voor de vereniging of stichting, omdat deze bijvoorbeeld door de notaris werden betaald en in mindering werden gebracht van het algemeen legaat, vindt geen dergelijke inschrijving plaats.

10. Wanneer in het kader van een duolegaat lasten werden opgelegd aan de vereniging of de stichting en deze lasten zijn op inventarisdatum nog niet ingelost, moeten ook deze lasten worden opgenomen in de inventaris.

III. Boekhoudkundige verwerking in hoofde van een grote of zeer grote vereniging of stichting

11. In het KB 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 (hierna: KB van 19 december 2003) wordt uitvoerig verwezen naar de bepalingen van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) voor wat betreft de waarderingscriteria en de inventaris die verenigingen en stichtingen moeten toepassen en dit volgens de specifieke aanpassingen en voorwaarden die door het KB worden bepaald.[8]

12. Een ontvangen legaat moeten worden geboekt respectievelijk onder permanente financiering of op de resultatenrekening naargelang dit legaat ertoe leidt de fondsen van de vereniging of stichting permanent te vergroten dan wel deel uitmaakt van de courante activiteiten van de vereniging of stichting[9] en dit in het jaar waarin het legaat in het vermogen valt van de vereniging of de stichting.

13. Gelet op het compensatieverbod[10] is de vereniging of stichting er strikt genomen toe gehouden om de haar toegekende legaten te boeken voor het verkregen brutobedrag. De lasten die aan de vereniging of stichting worden opgelegd, onder meer de betaling van de successierechten van de andere begiftigden en het overmaken van de legaten aan de bijzondere legatarissen, worden dan geboekt als kost van het jaar waarin het legaat in het vermogen van de vereniging of stichting toekomt.

A. Duolegaat in geld

14. Indien de vzw of vereniging:

- als algemeen legataris een duolegaat ontvangt in geld onder de last om een geldbedrag over te maken aan een bijzondere legataris en onder de last om de successierechten van deze bijzondere legataris te betalen; of
- als bijzonder legataris een duolegaat ontvangt in geld onder de last om de successierechten van een erfgenaam of algemeen legataris te betalen

gelden geen afwijkende regels ten opzichte van de regels die gelden voor ondernemingen die de regels van het KB van 30 januari 2001 moeten volgen.

15. De rechten en de verplichtingen die voortvloeien uit de ontvangst van het duolegaat moeten op een passende wijze in de jaarrekening worden opgenomen. Dat wil zeggen dat de ontvangen bedragen die gelegateerd werden met als doel de fondsen van de vereniging of stichting permanent te vergroten geboekt worden onder de permanente financiering. De andere ontvangen bedragen worden geboekt op de rekening 73 Lidgelden, schenken, legaten en subsidies. Het spreekt hierbij voor zich dat de fondsen die de vereniging of stichting nodig heeft om de opgelegde lasten te voldoen, alsmede de tegenwaarde van de te betalen successierechten van de vereniging of de stichting, niet kunnen worden opgenomen onder de permanente financiering.

Voorbeeld

Een natuurlijke persoon komt te overlijden en laat uitsluitend een bankrekening in euro na voor een bedrag van 500.000 euro. Deze persoon heeft geen kinderen en zijn enige wettelijke erfgenaam is zijn zus. Deze persoon heeft een vzw met een goed doel als algemene legataris aangewezen onder last om aan de zus een bedrag van 75.000 euro over te maken en de successierechten van de zus, voor een bedrag van 22.500 euro, te betalen. De vzw zal naast de successierechten van de zus ook haar eigen successierechten, voor een bedrag van 36.125 euro, moeten betalen. De erflater beoogde met dit duolegaat een permanente vergroting van de fondsen van de vzw.

Boekingen

5500	Kredietinstellingen: Rekeningen-courant			500.000	
	aan	1011	Permanente financiering ontvangen in contanten		366.375
		734	Legaten zonder terugnemingsrecht		133.625
644	Diverse bedrijfskosten			133.625	
	aan	5500	Kredietinstellingen: Rekeningen-courant		133.625

B. Duolegaat in natura

16. In het KB van 19 december 2003 wordt uitvoerig verwezen naar de bepalingen van het KB W.Venn. voor wat betreft de waarderingscriteria en de inventaris die verenigingen en stichtingen moeten toepassen en dit volgens de specifieke aanpassingen en voorwaarden die door het KB worden bepaald.[11]

17. De specifieke regels betreffende de waardering van schenkingen en legaten in natura vormen een van de meest ingrijpende wijzigingen van de principes van het KB W.Venn. voor wat betreft de regels die van toepassing zijn op de vzw.

18. De vzw waardeert de goederen die haar worden geschonken of nagelaten en die ze voor haar activiteit bestemt en de goederen die kosteloos te harer beschikking worden gesteld en die ze tegen betaling mag uitbaten, tegen hun marktwaarde of, bij ontstentenis, tegen hun gebruikswaarde.[12] De Commissie merkt hierbij op dat in tegenstelling tot wat geldt voor ondernemingen die onderworpen zijn aan het KB W.Venn., de boekwaarde niet wordt verhoogd met de bijkomende kosten die werden gemaakt om deze goederen te bekomen.

19. De Commissie brengt in herinnering dat iedere waardering moet gebeuren met inachtneming van de beginselen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw.

20. De ontvangen goederen die gelegateerd werden met als doel de fondsen van de vereniging of stichting permanent te vergroten worden geboekt onder de permanente financiering. Het bedrag van de tegenwaarde van de lasten uit het duolegaat die de vereniging of stichting moet dragen alsmede de verschuldigde successierechten kunnen volgens de Commissie evenwel niet worden opgenomen onder de permanente financiering. Het bedrag van deze tegenwaarde kan immers nooit de fondsen van de vereniging of stichting permanent vergroten.

Voorbeeld

Een natuurlijke persoon komt te overlijden en laat uitsluitend een onbebouwd onroerend goed na. Deze persoon heeft geen kinderen en zijn enige wettelijke erfgenaam is zijn zus. Deze persoon heeft een vzw met een goed doel als algemene legataris aangewezen onder last om aan de zus een bedrag van 75.000 euro over te maken in contanten en de successierechten van de zus, voor een bedrag van 22.500 euro, te betalen. De vzw zal naast de successierechten van de zus ook haar eigen successierechten, voor een bedrag van 36.125 euro, moeten betalen. De erflater beoogde met dit duolegaat een permanente vergroting van de fondsen van de vzw. Het terrein, dat de vzw voor haar activiteiten zal bestemmen, heeft een marktwaarde van 500.000 euro.

Boekingen

22010	Terreinen die volle eigendom zijn van de vereniging			500.000	
	aan	1012	Permanente financiering ontvangen in natura		366.375
		734	Legaten zonder terugnemingsrecht		133.625
644	Diverse bedrijfskosten			133.625	
	aan	5500	Kredietinstellingen: Rekeningen-courant		133.625

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 20 juni 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Hier worden bedoeld de verenigingen beoogd in artikel 17, § 2 van de vzw-wet, de stichtingen beoogd in artikel 37, § 2 vzw-wet en de internationale verenigingen beoogd in artikel 53, § 2 vzw-wet (die zich niet vrijwillig hebben onderworpen aan de boekhoudkundige verplichtingen bedoeld in de respectievelijke artikelen 17, § 3, 37, § 3 en 53, § 3 van de vzw-wet).

3 Bijlage A bij het KB van 26 juni 2003.

4 Bijlage B bij het KB van 26 juni 2003.

5 Bijlage B bij het KB van 26 juni 2003.

6 Hieronder behoren onder meer de lasten die de vereniging of stichting als algemeen legataris moet betalen aan de ‘verre familie of derde’.

7 Bijlage B bij het KB van 26 juni 2003.

8 Artikel 6 KB van 19 december 2003.

9 Het komt in het bijzonder toe aan het bestuursorgaan om de regels vast te leggen die toelaten een onderscheid te maken tussen de verschillende vormen van toekenningen waarvan de vereniging of stichting geniet. Bij deze beoordeling moet het bestuursorgaan rekening houden met het doel van de toekenningen, veeleer dan met de effectieve aanwending ervan. In de praktijk zullen beiden veelal samenvallen. Zie ook CBN-advies 2010/16 - Boekhoudkundige verwerking van subsidies, schenkingen en legaten, toegekend in contanten, in de jaarrekening van begunstigde grote en zeer grote verenigingen en stichtingen en CBN-advies 2013/2 – Het gebruik van de rekening 15 Kapitaalsubsidies door grote en zeer grote verenigingen en stichtingen.

10 Artikel 25, § 2 KB W.Venn.

11 Artikel 6 KB van 19 december 2003.

12 Artikel 8, § 1 KB van 19 december 2003.